

## OFR –EXAMEN 2008

### DEL I: Revisionskunskap och revisionsteknik

#### Obs!

Om du redan har avlagt GRM- eller CGR-examen, ska du beträffande fråga 1 endast besvara punkterna b-c, beträffande frågorna 2 och 3 endast punkt c, samt fråga 4.

Alla andra ska besvara alla frågor och alla punkter.

#### **Fråga 1: Revisorns kännedom om det föränderliga ”revisionsfältet”**

Beräknad tid: 40–50 minuter

Maximipoäng: 2 poäng

- a) Det har sagts att Europeiska unionen står och faller med lojalitetsprincipen. Vad innebär denna princip t.ex. vid beslutsfattandet och granskningen gällande strukturfondsstöden eller lantbruksstöden? Ge åtminstone ett konkretiserande exempel.
- b) Den parlamentariska statsrevisionen har överförs till ”finanstillsynsmuséet”. Redogör kortfattat för vilken ställning och vilka granskningsbefogenheter riksdagens nya revisionsutskott har.
- c) Redogör för grunden till kommunens rätt till samarbetsunderstöd och för grunden till kommunens skyldighet att i specialfall återbetala detta understöd som beviljas enligt prövning.
- d) Aktiebolagslagstiftningen har liksom revisionslagen reviderats kraftigt under de senaste åren. Redogör kortfattat för revisorns skadeståndsansvar i samband med revision av aktiebolag.

#### **Svar 1**

- a) Lojalitetsprincipen grundar sig på artikel 10 i Romfördraget. Den *förpliktar* bl.a. medlemsstaterna att *iakttä* strukturfondsförordningarna. Å andra sidan kräver principen även att medlemsstaterna *avhåller sig* från alla sådana åtgärder som äventyrar uppnåendet av unionens centrala mål (jfr medlemsstatsolydnad).

Examensdeltagarna gav alldeles utmärkta konkreta exempel som konkretiserade lojalitetsprincipen. Som ett allmänt exempel kan man nämna en sådan *oklar överträdelse* som upptäcks vid granskningen av strukturfondmedlens användning och som också hör samman med en sund ekonomisk förvaltning (artikel 274 i Romfördraget). I det aktuella projektet togs inte hänsyn till miljöaspekter eller till en hållbar utveckling i valsituationer. Revisorn bör göra en anmärkning om detta. De gemenskapsrättsbestämmelser som nämnts i svaret utgör en gedigen grund för anmärkningen.

\* \* \*

b) Det nyaste utskott som riksdagen tillsätter för sin valperiod är revisionsutskottet (35 § i grundlagen). Revisionsutskottet består alltså av riksdagsledamöter. Utskottet har ersatt den tidigare statsrevisionen. Riksdagen tillsätter revisionsutskottet för att *övervaka* statsfinanserna och iakttagandet av statsbudgeten (jfr 90 § i grundlagen). Utskottet har uttryckligen ett övervakningsuppdrag (jfr namnet) och inte alls någon självständig granskningsbehörighet. Revisionsutskottet har och bör ha en omfattande rätt att få information då utskottet utför parlamentarisk övervakning. I praktiken bedriver utskottet sin verksamhet i samarbete med Statens revisionsverk.

\* \* \*

c) Kommunens rätt till samarbetsunderstöd grundar sig på bestämmelserna i lagen om statsandelar till kommunerna (1147/1996). Samarbetsunderstödet utgör till sin karaktär ett slags finansieringsunderstöd som beviljas enligt prövning och som tilldelas för viss tid (2005 – 2008). Understödet är nära förknippat med den pågående kommun- och servicestrukturreformen. Skyldigheten att återbetala ett understöd som har betalats utan grund eller på felaktiga grunder baserar sig på bestämmelserna i statsunderstödslagen (688/2001).

\* \* \*

d) Förut innehöll aktiebolagslagen bestämmelser om revisorns skadeståndsskyldighet. Nuförtiden *grundar sig skadeståndsansvaret på 51 § i den nya revisionslagen (459/2007)*. Skadeståndsansvar uppkommer på basis av vållande, dvs. uppsåt eller oaktsamhet. Ansvar är omfattande och gäller

såväl bolag (stiftelser) som delägare (medlemmar) och övriga personer. Skadeståndsansvaret omfattar således även t.ex. bolagets borgenärer. Revisorn svarar också för en skada som hans eller hennes biträde har orsakat uppsåtligt eller av oaktsamhet. Om revisorn är en revisionssammanslutning, svarar sammanslutningen och den som bär det huvudsakliga ansvaret för förrättandet av revisionen för skadan.

**Fråga 2: Testning av den ekonomiska autonomins gränser vid beslutsfattandet inom ett affärsverk och i samband med kommunalt beslutsfattande**

Beräknad tid: 60–70 minuter

Maximipoäng: 3 poäng

Bedöm ur laglighetssynvinkel följande åtgärder som vidtagits av ett statligt affärsverk:

- a) På grund av de virkestullar som Ryssland föreskrivit fastställde Forststyrelsen som ett nytt verksamhetsmål att trygga virkesförsörjningen för träförädlingsindustrin i Lappland. I detta syfte förband sig Forststyrelsen att utföra ny storavverkning inom Lapplands län och förse två företag med virke till ett pris som underskred marknadsvärdet med 50 %.

Forststyrelsens direktion motiverade sitt exceptionella beslut med att Forststyrelsen inte kan vara en inrättning som bara eftersträvar affärsekonomisk vinst, utan med att Forststyrelsen framför allt är en samhällelig serviceinrättning som bör ta ansvar för tryggheten av virkesförsörjningen inom ett av sina viktigaste verksamhetsområden.

- b) Forststyrelsen fastställde likaså som en viktig servicemålsättning att tillsammans med Muonio kommun stöda ett hotellprojekt vid Pallastunturi som hör till ett nationalparksområde. På detta sätt kan Forststyrelsen säkerställa att den från och med år 2010 har tidsenliga verksamhetslokaler för sin informationscentral. Affärsverket gav Forststyrelsens distrikt i Lappland befogenheter att förbinda sig vid att underteckna ett avtal om att ett aktiebolag med namnet Piiri Pieni Pyörri ska beviljas ett understöd på 2 miljoner euro under åren 2009–2010.

Kommunstyrelsen i Muonio förband sig å och sin sida vid att gå i borgen för ett lån på 10 miljoner euro för det lokala aktiebolaget Piiri Pieni Pyörii, som ska svara för hotellprojektet från början till slut. Projektet för utvidgning av hotellet och byggande av Forststyrelsens informationscentral uppskattas medföra 60 nya arbetsplatser inom kommunen.

- c) I och med att gruvdrift inleds i östra Lappland kommer hela trakten kring Kemijärvi att få ett uppsving. Efter att ha insett detta beslutade Forststyrelsens direktion – efter att ha samtyckt till Kemijärvi stads samarbetserbjudande – grunda ett gemensamt stort sågverksaktiebolag inom Kemijärvi stads område. Forststyrelsen har för avsikt att betala sin andel av aktiekapitalet, dvs. 5 miljoner euro, dels genom virkesförsäljningsinkomster (2 miljoner euro), dels med hjälp av ett lån som utlovats av Pohjolan Hypoteekkipankki (3 miljoner euro).

Stadsstyrelsen i Kemijärvi har likaså beslutat lyfta ett lågräntelån på 3 miljoner euro hos Pohjolan Hypoteekkipankki för grundandet av det ovan nämnda aktiebolaget. De återstående 2 miljonerna beslutade stadsstyrelsen anhålla om hos arbets- och näringsministeriet – efter att ha hört att utvecklandet av regionala näringar stöds med hjälp av Europeiska unionens nya finansieringsinstrument ”Den nordliga dimensionen”.

Renkarlen Nils Joonas Hirvaspää, vars renskötselområde storavverkningen kommer att rikta sig mot, vänder sig till dig efter att en kväll på Pohjanhovi ha hört att du förbereder dig för OFR-examen. Han frågar dig huruvida de åtgärder som beskrivs i punkterna a–c är lagliga och vad en enskild renkarl kan göra innan det är ”för sent”. Renkarlen Hirvaspää nämner att han äger talan också när det gäller punkterna a–b, eftersom han är medlen i direktionen för Poropaliskuntien yhdistys och ”profilhöjningen av Pallas” försvårar renbetet (eftersom människomassorna kommer att trampa ner renarnas betesområden).

Ge Nils Joonas Hirvaspää ett motiverat svar angående lagligheten av Forststyrelsens och kommunernas åtgärder.

## **Svar 2:**

a) I samband med behandlingen av statsbudgeten *godkänner riksdagen de centrala målen för affärsverkens tjänster och övriga mål för verksamheten* (84 § 4 mom. i grundlagen). Forststyrelsen

är ett statligt affärsverk. Enligt lagen om statliga affärsverk (1185/2002) ska ett statligt affärsverk skötas enligt företagsekonomiska principer samt enligt de ovan nämnda mål som riksdagen har ställt upp för det.

Forststyrelsens beslut om det nya målet för verksamheten strider således mot grundlagen och naturligtvis också mot lagen om statliga affärsverk. Beslutet står också i strid med lagen om Forststyrelsen (1378/2004). Renkarlen Nils Joonas Hirvaspää kan anföra klagomål angående detta hos riksdagens justitieombudsman. Han kan också informera såväl Statens revisionsverk som jord- och skogsbruksministeriet och miljöministeriet om saken. Forststyrelsen är nämligen verksam inom jord- och skogsbruksministeriets förvaltningsområde. I frågor som berör naturskydd står Forststyrelsen under miljöministeriets ledning.

\* \* \*

b) Enligt lagen om statliga affärsverk ska *riksdagen* i samband med behandlingen av statsbudgeten också *godkänna* maximibeloppet för affärsverkets investeringar under finansåret samt utfärda *bemyndiganden* för affärsverket att ingå förbindelser för sådana investeringar som medför utgifter under de följande finansåren. Forststyrelsen har således fattat ett lagstridigt beslut om att stöda hotellprojektet. Forststyrelsen är inte heller enligt lag någon statsunderstödsmyndighet, så Forststyrelsen har inte rätt att bevilja aktiebolaget Piiri Pieni Pyörii statsunderstöd. Det finns således även beträffande denna fråga skäl att råda renkarlen Hirvaspää att handla på det sätt som anges i svaret i punkt a).

Den garanti Muonio kommunstyrelse beviljat det lokala aktiebolaget står däremot i en annan ställning. Enligt 13 § i kommunallagen *ska kommunfullmäktige fatta beslut om ingående av borgensförbindelser* för någon annans skuld. Kommunstyrelsen har således inte varit behörig att fatta beslut om saken. I detta ärende har kommunen sannolikt också brutit mot kravet på en jämlik behandling av företagarna, dvs. mot jämlikhetsprincipen i förhållande till kommunmedlemmarna. Det lagstridiga beslutet kan inte motiveras med synpunkter som berör sysselsättningen.

Med anledning av kommunstyrelsens beslut kan renkarlen Nils Joonas Hirvaspää anföra klagan hos länsstyrelsen och/eller klagomål hos riksdagens justitieombudsman. Den förening han är medlem i torde vara part i förhållande till kommunen och/eller medlem i Muonio kommun. Detta innebär att

föreningen också har rätt att framställa ett rättelseyrkande och i ett senare skede anföra kommunalbesvär i ärendet.

\* \* \*

c) För att Forststyrelsen ska kunna förbinda sig att tillsammans med Kemijärvi stad grunda ett stort sågverksaktiebolag krävs det både att riksdagen fattar beslut om saken och att statsrådet utfärdar närmare anvisningar om affärsverkets verksamhet och ekonomi. Om de minimikriterier som gäller den nationella finansieringen är uppfyllda är det i princip möjligt att EU-stöd kan beviljas för projektet, förutsatt att de övriga villkor som är förknippade med finansieringsinstrumentet också uppfylls.

Det beslut som stadsstyrelsen i Kemijärvi har fattat om saken står i strid med 13 § i kommunallagen, eftersom det hör till kommunfullmäktiges uppgifter att fatta beslut om grunderna för ekonomin, finansieringen och placeringsverksamheten. Det framgår indirekt av frågan att renkarlen Hirvaspää är invånare i Kemijärvi stad.

I svaret till Hirvaspää kan man beträffande Forststyrelsens åtgärder ytterligare hänvisa till svaren i punkterna ovan. När det gäller Kemijärvi stadsstyrelses lånebeslut har Hirvaspää däremot en möjlighet att framställa ett sådant rättelseyrkande som avses i kommunallagen och därefter eventuellt anföra kommunalbesvär i ärendet. Stadsstyrelsens beslut om att anhålla om EU-stöd är också lagstridigt eftersom stadsstyrelsen saknar behörighet för detta.

### **Fråga 3: Centrala begrepp och principer inom revisionen**

Beräknad tid: 30-40 minuter

Maximipoäng: 2 poäng

3 a) Enligt principerna för revisionen ska revisorn inhämta en tillräcklig mängd evidens för att kunna göra väl underbyggda slutledningar gällande objektet. Analysera begreppet revisionsevidens ur följande synvinklar:

- a) Vad avses generellt med begreppet revisionsevidens? Hur borde revisionsevidensens tillräcklighet bedömas?
- b) Med vilka åtgärder kan man införskaffa tillräcklig revisionsevidens?

### **Svar 3a**

a) Med revisionsevidens avses all den information som revisorn använder sig av för att göra de slutledningar som utgör grund för utlåtandet angående revisionen. Revisionsevidensen omfattar såväl information som hör samman med bokföringsmaterialet som övrig relevant information. Revisionsevidensen är till sin karaktär kumulativ, vilket innebär att den byggs upp och antar sin slutliga form under revisionsprocessen.

Revisionsevidensens tillräckliga omfattning bestäms utgående från att den är lämpad för sitt ändamål. Denna lämplighet är en indikator på evidensens "kvalitet". Tillräckligheten ska således bedömas med avseende på hur relevant informationen är och hur systematiskt den stöder forandet av den slutliga uppfattningen om ekonomin. Detta kan betyda två saker. För det första kan "kvalitet" inte ersättas med "kvantitet". Tilläggsvidens kan inte kompensera tidigare revisionsevidens som lämpar sig dåligt för sitt ändamål. För det andra är evidensens relevans förknippad med begreppet revisionsrisk. Ju större risk som hänför sig till revisionsobjektet, desto större är behovet av högklassig revisionsevidens som lämpar sig för sitt ändamål.

b) Revisionsevidens inhämtas för att man ska kunna skapa en bild av de risker som hänför sig till revisionsobjektet och dess verksamhetsbetingelser, testa de kontrollmekanismer som revisionsobjektet använder samt observera väsentliga fel och brister. Sådan evidens kan insamlas genom

- utförlig granskning av bokföringsmaterial och bokföringsdokument,
- utförlig granskning av materiella tillgångar,
- observation och uppföljning av åtgärder som utförs av andra (t.ex. tillsyn över inventering som utförs av personalen),
- inhämtande av kompletterande ekonomisk och annan information genom förfrågningar hos personer som är förtrogna med saken antingen vid revisionsobjektet eller utanför det,
- utomstående aktörers verifieringar av den föreliggande situationen,
- omkalkylering av dokument och bokföringsmaterial,
- upprepning av kontroller som är viktiga med avseende på revisionens slutledningar samt genom
- analytiska granskningar (t.ex. systematisk bedömning av betydande variationer och avvikelser).

### **3 b) Definiera följande revisionsbegrepp**

#### **Svar 3b**

- a) Principen om yrkesmässigt uppträdande inom revisionen. Revisorn ska följa tillämpliga lagar och föreskrifter och undvika sådan verksamhet som försämrar den yttre bilden av yrkeskåren. Man ska t.ex. i samband med marknadsföringen vara ärlig och försöka undvika överdrivna påståenden om de tjänster som tillhandahålls.
- b) Walk-through –test. Händelserna vid revisionsobjektet följs genom hela det ekonomiska rapporteringssystemet.
- c) Stratifierat urval. Den statistiska population som är föremål för granskning delas upp i enlighet med vissa principer som tillämpas vid stratifieringen. Stratifieringen kan t.ex. ske i förhållande till vissa penningmässiga variabler.
- d) Modellrisk. En risk förknippad med den modell som använts som hjälpmedel vid granskningen och med dess överensstämmelse med verkligheten. Modellrisken kan yppa sig t.ex. som ofullkomlighet och subjektivitet vid värderingar som används vid bestämningen av värdet på finansmarknadsinstrument.
- e) Kompensatorisk kontroll. Begreppet kompensatorisk kontroll (corrective control) hör samman med det sätt på vilket man genom kontrollen strävar efter att eliminera ett problem inom systemet. Genom kompensatorisk kontroll strävar man efter att åtgärda konsekvenserna av en ofördelaktig händelse (jfr förebyggande kontroll och avslöjande kontroll). Begreppet används t.ex. vid granskning av informationssystem.
- f) Korrelationstest. Ett test som vanligtvis genomförs i samband med den interna kontrollen av verksamhetskedjorna, där man bildar sig en uppfattning om hur väl de praktiska lösningar som berör revisionsobjektets nyckelfunktioner överensstämmer med det optimala teoretiska läget. Revisorn utnyttjar i allmänhet testet för att kunna rikta in granskningsresurserna på rätt sätt. I hur stor utsträckning kan man lita på de centrala verksamhetsprocesserna och på de kontrollsystem som utnyttjats vid processerna och hur mycket granskningsresurser behövs i denna situation?
- g) Resultat- och riskprismat inom statsekonomin. Inom statsförvaltningen används ett s.k. resultatprisma, vilket betyder att resultatrapporteringen sker i enlighet med prismats ramar. Resultat- och riskprismat innefattar också en riskhanteringsaspekt, där man bl.a. särskiljer risker som hör samman med de samhällseliga verkningarna, styrningen och ledningen, verksamheten, personalen och kompetensen, kunskapskapitalet och det immateriella kapitalet samt rapporteringen.
- h) Objektivitetsbekräftelse. Revisorn gör en sammanslutning som är föremål för offentlig handel ska ärligen ge sammanslutningens styrelse uppgifter som berör revisorns egen objektivitet. Till dessa uppgifter hör information om omständigheter som äventyrar objektiviteten och om



åtgärder som har vidtagits för trygghet av objektivitet, samt meddelanden om andra uppdrag vid sidan om revisionen av sammanslutningen. Revisorn ska bekräfta att han eller hon agerar objektivt under hela granskningsperioden.

### **3 c) Principerna för resultatgranskning och effektivitetsrevision inom tillsynen över den offentliga ekonomin**

Efter att du varit anställd vid två OFR -revisionsammanslutningar där du i egenskap av OFR -revisor har arbetat med lagstadgad kommunal revision, har du nu blivit anställd vid Statens revisionsverk (SRV) där du arbetar med effektivitetsrevisionsuppdrag. I ditt nya arbete blir du först av allt tvungen att ta ställning till SRV:s nyligen utkomna anvisningar för effektivitetsrevision (SRV 1/2007) och i synnerhet till det avsnitt som gäller principerna för effektivitetsrevision. Din erfarenhet av olika revisionsmiljöer inom den offentliga förvaltningen betraktas som din styrka. Ditt uppdrag gäller nämligen att jämföra statens och kommunernas revision.

*Gör en inbördes jämförelse mellan SRV:s effektivitetsrevision och den resultatgranskning som utförs i kommunerna. Beskriv de viktigaste likheterna och skillnaderna mellan dem med avseende på följande delområden:*

- Revisionens mål och processer
- Revisionsmetoder och material
- Aktörer som drar nytta av revisionen och de sätt på vilka man kan tillgodogöra sig revisionen
- Varför kallar SRV den aktuella typen av revision för "effektivitetsrevision", medan man inom kommunerna snarare talar om "resultatgranskning"?

#### **Svar 3c**

SRV:s effektivitetsrevision och kommunernas resultatgranskning utgör till sin karaktär huvudsakligen viss slags utvärdering eller utvärderingsundersökning. Medan målen med kommunernas resultatgranskning är att bedöma huruvida de lagstadgade målen har nåtts, påverkar den tvärssektoriella aspekten i hög grad utgångspunkterna för SRV:s effektivitetsrevision. Vid effektivitetsrevisionen betonas emellertid också bedömningen av huruvida regeringens föresatser gällande statsbudgeten har fullföljts. SRV:s effektivitetsrevision bör förstås i förhållande till SRV:s övriga revision (årsrevision) av räkenskapsverk och inrättningar. Medan den redovisningsskyldiga entiteten står i centrum vid årsrevisionen, kan det finnas flera redovisningsskyldiga aktörer vid effektivitetsrevisionen. Granskningen gäller i själva verket ofta problem som berör samarbetet och koordineringen mellan ministerier och andra aktörer inom statsförvaltningen.

När det gäller metoderna och materialen finns det många likheter mellan resultatgranskningen och effektivitetsrevisionen. Vid kommunernas resultatgranskning består det viktiga ”materialet” av de målsättningar som kommunfullmäktige fastställt för verksamheten och ekonomin samt av fullmäktiges politiska beslut. Materialet omfattar å andra sidan också sådan dokumentation angående målförverkligandet som revisionsnämnden inhämtar hos tjänsteinnehavarorganisationer och ur bokslut, verksamhetsberättelser samt övriga relevanta dokument. Den huvudsakliga metoden utgörs av en analys av i vilken utsträckning målen har uppnåtts. I detta avseende kan kommunernas resultatgranskning i själva verket uppfattas som laglighetskontroll (jfr kommunallagens bestämmelser om revisionsnämnden). Uppställningen kan vara densamma vid SRV:s effektivitetsgranskning, men så är inte alltid fallet. Effektivitetsgranskningen kan också omfatta något annat objekt som enligt SRV:s revisionsplan betraktas som viktigt. Det primära målet med såväl resultatgranskningen som effektivitetsrevisionen är emellertid att ge ökad information om den redovisningsskyldighet som berör skattemedlens användning och användare.

Det som anförts ovan innebär att SRV:s effektivitetsrevision i första hand betjänar riksdagen, medan kommunernas resultatgranskning betjänar kommunfullmäktige. Å andra sidan är det både för effektivitetsrevisionens och för resultatgranskningens del oklart i hur stor omfattning SRV:s berättelser angående effektivitetsrevisionen och de kommunala revisionsnämndernas utvärderingsberättelser borde betjäna kommuninvånarna, medborgarna och exempelvis medierna. Det finns på båda hållen anledning att begrunda revisionsberättelsernas verkningar, dvs. vilka frågor revisionsberättelserna påverkar eller borde påverka.

Såväl ”resultatgranskningen” som ”effektivitetsrevisionen” grundar sig på det engelskspråkiga begreppet ’performance’. Detta är i själva verket ett besvärligt begrepp, eftersom det inte nödvändigtvis innefattar något element av bedömning. Begreppet performance kan också förekomma i betydelsen ”framställning” eller ”beskrivning” av vissa händelser, där begreppet inte innefattar någon bedömning av händelserna. Det tänkesätt som i huvudsak har sina rötter i den anglosaxiska traditionen har således influerat resultatgranskningen och effektivitetsrevisionen, och därigenom även den finska revisionsterminologin.

#### **Fråga 4: Problem i anslutning till kvalitets- och effektivitetsgranskningen när det gäller samarbete mellan företag och den offentliga sektorn**

Beräknad tid: 30-40 minuter

Maximipoäng: 1,5 poäng

Staden Kaaleppila har aktivt utökat den externa serviceproduktionen. Denna lösning grundar sig både på statens egna beräkningar och på ett konsultföretags kalkyler. Enligt beräkningarna är det möjligt för Kaaleppila att med hjälp av lösningar som innefattar externalisering och konkurrensutsättning effektivera produktionen av social- och hälsovårdstjänster utan att servicens kvalitet försämras. För primärhälsovårdens del beslutade man sig för tre år sedan för att externalisera serviceproduktionen till tre utomstående aktörer. Två av aktörerna är företag (en liten läkarcentral som nyligen inlett sin verksamhet och ett medelstort företag inom hälsovårdsbranschen). Därutöver externaliserades en del av servicen till en medborgarorganisation som bedriver aktiv verksamhet inom Kaaleppilas område. Av riskfördelningskäl beslutade man sig för denna modell med tre producenter. Fullmäktigeordföranden hade intygat att det inte lönar sig att ”lägga alla ägg i samma korg”.

Externaliseringslösningen har i huvudsak fungerat väl. Man behöver inte köa för tjänsterna utan det finns tillgänglig service. I genomsnitt är de kommuninvånare som anlitar servicen nöjda med tjänsterna. De största problemen, som förekom i inledningsskedet, hörde samman med aktörernas inbördes koordinering av tjänsterna.

Under det senaste året har situationen emellertid av någon anledning förändrats avsevärt. Flera slutkunder har klagat på att servicens kvalitet har försämrats. Kunderna har systematiskt framfört klagomål över en viss aktörs tjänster. Kunderna klagar även allmänt på att läkarna är jäktade och misstroendet mot vårdprocessens ändamålsenlighet ökar. Vid stadens egna rutinundersökningar har det kommit fram att antalet läkarbesök och undersökningar har ökat avsevärt under det senaste året (en ökning på sammanlagt 23 % som har fördelat sig tämligen jämnt mellan de tre aktörerna). Orsaken till detta är oklar, i synnerhet eftersom kommuninvånarnas hälsotillstånd inte har förändrats i någon större utsträckning. Enligt social- och hälsovårdschefens skötebarn, dvs. ”kommuninvånarnas hälsobarometer”, har det under det senaste året skett en liten förändring mot det sämre i kommuninvånarnas hälsotillstånd.

Debatten är livlig. Den tidigare diskussionen om huruvida primärhälsovården ska ordnas av staden eller köpas av utomstående aktörer verkar ha återupptagits i stadens nämnder, vid stadsstyrelsen och vid fullmäktiges sammanträden. Å andra sidan verkar det inom staden råda enighet om att det inte

är förnuftigt att återgå till den tidigare modellen, åtminstone inte innan man känner till var felet ligger och hur problemet kan åtgärdas.

Till en början gick man igenom de juridiska aspekterna i anslutning till de ingångna externaliseringsavtalen. Vid juridiska byrån Kurina Lainén utarbetades ett utmärkt utlåtande angående de problem som hör samman med avtalen. Det verkar som om Kaaleppila stad i egenskap av beställare inte har klarat av att befästa sin roll när det gäller att lösa kvalitets- och effektivitetsproblemen. Nu vill staden lära sig att ingå bättre avtal och sköta externaliseringen på ett skickligare sätt. Staden behöver större insikter om hur staden själv kan kontrollera att externaliseringsarrangemangen fungerar. Staden är ju ändå i sista hand själv ansvarig för att Kaaleppilaborna får tillräckliga och högklassiga primärvårdstjänster.

Tjänsteproducenterna hänvisar till att de har genomgått sedvanlig revision. ”Vi blir ju granskade precis hela tiden. Det skulle säkert ha visat sig om det förekommer några problem beträffande servicens kvalitet”, hade verkställande direktören för det ena företaget konstaterat vid de förhandlingar som fördes angående saken. Medborgarorganisationens verksamhetsledare refererade å sin sida till de problem som förekommer vid samarbetet mellan den privata och den offentliga sektorn genom att säga ”tänk att ni då inte själva producerar tjänsterna”.

Enligt en snabb analys verkar den grundläggande frågan utgöras av att det föreligger problem med kontrollen av arrangemanget. Det är med andra ord fråga om vad revisionen kan omfatta när det gäller modeller som grundar sig på samarbete mellan den privata och den offentliga sektorn och huruvida tjänsteproduktionens kvalitet och effektivitet är områden som ibland t.o.m. kan falla utanför revisionen. I avtalet finns ett omnämnande enligt vilket Kaaleppila stad, om staden så önskar, får undersöka alla omständigheter som äventyrar avtalsenligheten. Ingen vet riktigt hur detta ska tolkas. Många anser emellertid att den juridiska experten Taisto Ruuska presenterat den trovärdigaste tolkningen. Han konstaterar att följande frågor borde klarläggas:

- 1) Vad avses med ”avtalsenlighet” i detta sammanhang? (Man har ju inte avtalat något alls om frågor som gäller kvaliteten eller effektiviteten.)
- 2) Vem har i själva verket rätt att granska dessa områden som hör samman med produktionen av kommunala tjänster?

Du följer med semifinalen i Europamästerskapet i snooker, men blir avbruten av att telefonen ringer. Nu behövs analytisk och djupgående revisionskunskap, vilket betyder att man behöver dig. Bilda dig en uppfattning om saken genom att tangera följande tre aspekter:

- a) Beskriv koncist för parterna vad det är fråga om i den aktuella situationen. Hur kunde du få aktörerna att bättre förstå sina egna roller i samband med det modifierade serviceproduktionssystemet i Kaaleppila?
- b) Analysera situationen med avseende på revisionen. Med hurdana revisionsmetoder kan man befatta sig med situationen? Strukturera svaret utgående från avtalsenlighets- (compliance) och effektivitetsaspekten (value for money, performance).
- c) Skapa en grund för ett lösningsförslag beträffande hur man bättre kan uppmärksamma frågorna gällande primärvårdsservicens kvalitet och effektivitet. Beakta i detta sammanhang också Taisto Rules preliminära tolkning.

#### **Svar 4**

a) Den grundläggande konstellationen är den att Kaaleppila stad har externaliserat en av sina elementära uppgifter till tre utomstående aktörer. Trots att ansvaret för tjänsteproduktionen har externaliserats, är Kaaleppila stad fortfarande ansvarig för att tillbörliga tjänster tillhandahålls. Det inbördes samarbetet och förtroendet mellan aktörerna har dock uppenbarligen inte ännu utvecklats tillräckligt väl inom det modifierade serviceproduktionssystemet. Skapandet av marknader är en lång process, som kräver att aktörerna lär sig nya saker. Detta gäller såväl Kaaleppila stads färdigheter i fråga om upphandling och avtalsförfaranden som serviceproducenternas förmåga att tillräckligt ingående förstå Kaaleppilas behov och krav bl.a. när det gäller kvalitets- och effektivitetsfrågor. Ur teoretisk synvinkel beskriver detta fall en viktig situation i samband med anordnandet av kommunal service, dvs. det sätt på vilket man kan utnyttja kvasimarknader vid serviceproduktionen. Samtidigt som man på detta sätt strävar efter att öka effektiviteten och förbättra resultatet, medför systemet också olika transaktionskostnader, kontrollproblem och även negativa konsekvenser för kunderna. I detta avseende utgör externaliseringen ett instrument som Kaaleppila använder vid organiseringen av serviceproduktionen. Detta exempel förekommer allmänt inom forskningslitteraturen och belyser ett problem som berör den information som är föremål för granskning inom den offentliga ekonomin. Detta problem, dvs. hur man ska kunna säkerställa att kommunen eller någon annan offentlig organisation har tillräcklig information om servicens kvalitet och effektivitet, kommer att bli allt mer framträdande i framtiden.

Avtalsenligheten analyseras av flera olika aktörer, men kvalitets- och effektivitetsinformationen är ofta vacklande, om inte staden fäster särskild vikt vid saken. Kvasimarknadsmodellen kan således vara behäftad med en potentiell dysfunktion som innebär att den styr kommunens beslutsfattare att

fästa vikt vid sådana avtalsjuridiska frågor som är lätta att observera, samtidigt som det delområde som är väsentligt ur kommuninvånarnas synvinkel, dvs. servicens kvalitet och effektivitet, förbises.

b) De viktigaste konkreta problemen berör en del av externaliseringsavtalen. Kaaleppila har nämligen misslyckats med att fastställa detaljerna i externaliseringsavtalen. Med tanke på revisionen utgör det problem som hör samman med avtalsenligheten naturligtvis ett viktigt granskningsobjekt. Hurdana är de processer som har resulterat i dessa avtalsarrangemang? Hur har de centrala avtalsfrågorna definierats, dvs. varför har man inte klarat av att fastställa tillräckligt noggranna kvalitets- och effektivitetskrav? Vad har man t.ex. avtalat om beträffande läkarbesökens standard, vilka undersökningar som ska utföras osv.? Ifall man har avtalat om dessa frågor kan de naturligtvis anses höra samman med kvalitets- och effektivitetsfrågorna. Det kan ju t.ex. vara så att en ökning av antalet läkarbesök är ett tecken på att hälso- och sjukvårdsservicens effektivitet har försämrats. Samma patienter kanske behandlas flera gånger om man inte har lyckats åtgärda problemen på en gång. Omnämmandet av att man i Kaaleppila har observerat en förändring i besöksfrekvensen kan avspegla detta. Motsvarande problem har uppenbarligen inte förekommit förut.

Inom revisionen finns det mycket begränsade metoder att befatta sig med serviceproducenternas verksamhet. Ifall man har ingått diffusa och mångtydiga avtal om de kriterier som berör primärvårdens kvalitet och effektivitet kan det med andra ord vara svårt att åstadkomma förbättringar på detta område. Kommentaren om att serviceproducenternas verksamhet är föremål för ständig granskning gäller dock bara granskning av att företagets och organisationernas ekonomiska information överensstämmer med normerna. Granskningen innefattar däremot inte någon analys av resultatet eller effektiviteten. Det faktum att ”granskning hela tiden utförs” betyder naturligtvis inte att rätt frågor granskas. Detta är uppenbarligen fallet även i Kaaleppila. Med tanke på detta är Kaaleppilas egen insats viktig när det gäller att lösa problemet.

Ett annat alternativ är t.ex. att frågan granskas som ett problem i anslutning till systemet för intern kontroll. Eftersom revisionen bl.a. omfattar den interna kontrollens funktion i Kaaleppila, kunde man utföra tilläggsanalyser beträffande det system för intern kontroll som berör utformningen av externaliseringsavtalen. Dessutom hör det till revisionsnämndens lagstadgade uppgifter att bedöma hur väl de mål som fullmäktige har fastställt för verksamheten och ekonomin har nåtts. Inom denna referensram kan det finnas skäl att analysera hurdana mål som har uppställts för primärhälsovården och fundera på ifall man på detta sätt kan komma närmare en lösning på problemet. De frågor som

berör servicens kvalitet och effektivitet är viktiga för kommuninvånarna och därför kunde revisionsnämnden fungera som initiativtagare i detta sammanhang.

c) I lösningsförslaget borde man fästa särskild vikt vid säkerställandet av att det finns tillräckligt kunnande i fråga om de avtalsförfaranden som hör samman med externaliseringen. I det aktuella fallet kan man anta att det kommer att vara möjligt att se över avtalen inom en nära framtid. Detta betyder att Kaaleppila i bästa fall kan dra nytta av marknadsmekanismerna och byta serviceproducenter ifall a) det finns tillräckligt med goda alternativ och b) det politiska beslutet om externalisering vidmakthålls i framtiden.

Kaaleppila borde framför allt satsa på att utreda hur kommunen både i avtalen och på ett mer allmänt plan kan säkerställa att det finns ”riktig och tillräcklig” information om hälso- och sjukvårdsservicens kvalitet och effektivitet. Då är det inte bara fråga om att släcka bränder och reagera på problemen, utan om att bedriva preventiv riskhantering. I bästa fall kan OFR -revisionen och OFR -revisorn uttryckligen betona dessa frågor.

### **Fråga 5: Informationssystemen samt kontinuitetsplanering av affärsverksamheten**

Beräknad tid: 30-40 minuter

Maximipoäng: 1,5 poäng

Pölypilvi Oy är ett företag som producerar tjänster inom städbranschen. År 2007 var dess omsättning 1 014 000 euro och företaget hade 31 personer som direkt eller indirekt stod i dess tjänst. Företagets huvudsakliga kundkrets utgörs av olika sammanslutningar, i synnerhet områdets kommuners och städers inrättningar, t.ex. daghem och skolor.

Under de senaste åren har Pölypilvi Oy:s affärsidé grundat sig på effektivt utnyttjande av informationssystem. Detta har varit en betydande konkurrensfaktor, eftersom det bl.a. har bidragit till en bättre realtidsidentifiering av kundernas behov och bättre planering av personalens dimensionering. Serviceproduktionens effektivitet har varit mycket god jämfört med effektiviteten hos konkurrenter av samma storlek, vilket också har yppat sig i att företagets lönsamhet har överstigit genomsnittet inom branschen. Pölypilvi Oy har blivit känt för det goda förhållandet mellan priset och kvaliteten på företagets tjänster. Företagets verkställande direktör Väinö Vakuumi

har betraktat det som sin hederssak att förstärka och upprätthålla denna ”modell för helhetsbetonad kvalitetskontroll av städprocessen”, som han kallar den.

Företagets verkställande direktör insjuknade emellertid plötsligt och blev tvungen att mot sin vilja ta ut en lång sjukledighet. Det verkar mycket osannolikt att verkställande direktören skulle kunna återgå till sina uppgifter igen. För företags del är denna situation mycket besvärlig. En ny verkställande direktör anställdes snabbt, men den nya direktören har upptäckt att den bristfälliga dokumenteringen inom företaget utgör ett problem. Företaget har nämligen aldrig systematiskt dokumenterat sina metoder för utnyttjande av informationssystemen. Man har sammanställt enstaka promemorior om saken, men eftersom man ansåg att dessa skulle öka den onödiga byråkratin blev färdigställandet av dokumenten mycket fragmentariskt. Eftersom såväl den synliga informationen som den dolda kunskapen om affärsverksamhetens koncept – enligt den nya verkställande direktörens ord – ”finns i huvudet på Väinö”, måste hela dokumenteringen och i själva verket också en stor del av den egentliga planeringen inledas om från början. Nu är företaget illa ute. Avtalen ska förnyas och flera kommuner håller på att inleda processer för konkurrensutsättning av städservicen. Pölypilvi Oy borde kunna påvisa hur företaget klarar av att sköta sitt viktiga kompetensområde, dvs. att dra nytta av informationssystemen.

Du är sakkunnig inom revisionsbranschen och arbetar vid företaget Sanan Säilä som tillhandahåller revisions- och sakkunnigtjänster. Ditt specialkunnande omfattar bl.a. hantering och planering av informationssystem samt kontrollsystemen.

Du har till uppgift att skissera upp en kontinuitetsplan gällande informationssystemens funktion för Pölypilvi Oy. Du ska säkerställa att din plan innefattar följande delområden:

- a) Vilka är de centrala principerna för en kontinuitetsplan? Motivera också för företagets ledning varför en sådan plan ska finnas och dokumenteras.
- b) Vilka delområden av informationstekniken ska kontinuitetsplanen omfatta? Hur betjänar dessa delområden affärsverksamhetens kontinuitet vid Pölypilvi Oy?
- c) Hur ska kontinuitetsplanen granskas? Hur ska man alltså kunna kontrollera att planen tillräckligt väl uppfyller de krav som ställs i samband med affärsverksamhetens olika utvecklingskedan?

### **Svar 5**

a) Den centrala utgångspunkten för kontinuitetsplaneringen är att trygga de långsiktiga förutsättningarna för affärsverksamheten. Affärsverksamhetens kontinuitetsnivå definieras i relation till ägarnas, kundernas och intressentgruppernas förväntningar på hur verksamheten genomförs, på



leveranssäkerheten samt på hur väl de förpliktelser som har fastställts i lagstiftningen fullföljs. Affärsverksamhetens kontinuitetsplan (Business Resumption Plan) hör samman med dessa arrangemang som tryggar hela verksamhetens kontinuitet.

Med tanke på eventuella avbrott i verksamheten bör man på förhand utarbeta tillräckliga beredskapsarrangemang. Vid PölyPilvi Oy har man uppenbarligen inte gjort detta, vilket har lett till att de problem som orsakats av att verkställande direktören insjuknade har fått en överraskande stor betydelse. Kontinuiteten för hela organisationens affärsverksamhet, som grundar sig på vissa strategiska konkurrensfördelar, kan nu vara hotad.

b) Med hjälp av en kontinuitetsplan strävar man efter att

- minska de problem som ett avbrott orsakar för affärsverksamheten,
- styra och leda arbetet under avbrottet,
- styra återgången till normal affärsverksamhet,
- beskriva de relevanta uppgifterna och ansvarsområdena, samt
- beskriva de tekniska lösningar som ska tillämpas under avbrottet.

Utarbetandet av en kontinuitetsplan kan innefatta följande:

- a) Organisering och ledning av projektet för utarbetande av planen
- b) Analys av konsekvenserna för affärsverksamheten, bl.a. prioritering av de viktigaste program som berör informationssystemen (vilka program måste åtminstone fungera?)
- c) Definition av de normala driftskraven för affärsverksamheten (för alla program som berör informationssystemen) och av minimikraven (som gäller de viktigaste programmen)
- d) Analys av riskerna och fastställande av en prioritetsordning för resurserna
- e) Analys av alternativen och val av strategi, bl.a. fastställande av återhämtningsarrangemang och val av strategier för reservarrangemang
- f) Upprättande av en plan genom utarbetande av rutiner för att verksamheten ska kunna fortgå och fördelning av ansvarsområden mellan de anställda och cheferna (OBS! Planen ska dokumenteras)
- g) Testande av planen
- h) Noggrann uppdatering av planen genom att t.ex. personalbyten och ibruktagande av nya program som berör informationssystemen införs i planen

c) Syftet med granskningen av kontinuitetsplanen är att bedöma huruvida planen är tillräckligt omfattande och att granska det sätt på vilket planen vidmakthålls på lång sikt. Genom granskningen strävar man emellertid också efter att säkerställa att planen fungerar, så att organisationen ska kunna fortsätta med sin affärsverksamhet trots eventuella störningar i informationssystemen. Dessutom försöker man vid granskningen bedöma huruvida reservarrangemangen är tillräckliga och huruvida personalen klarar av att arbeta effektivt i störningssituationer.

Granskningen omfattar följande frågor:

- själva kontinuitetsplanen och dess omfattning
- kontroll av hur eventuella korrigeringsförslag har beaktats vid planeringen
- bedömning av läget beträffande reservarkivet och säkerhetskopiorna
- analys av försäkringarnas omfattning
- bedömning av personalens kunnande
- bedömning av reservcentralens fysiska säkerhet
- bedömning av avtalen om alternativ informationsbehandling