

BEDÖMNINGSGRUNDER FÖR OFR-EXAMEN 2017 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.

OFR-examen del 1

Uppgift 1. Gränserna för ägarstyrningen av statsbolag samt övervakning av gränserna (2,0 poäng)

1.1 (1,0 poäng)

Ett ärende kan föras till bolagets ägare för avgörande framför allt på grund av bolagsstyrelsens initiativ till bolagsstämman. Enligt 6:7 i aktiebolagslagen (624/2006) kan styrelsen föra ett ärende som hör till dess eller till verkställande direktörens allmänna behörighet till bolagsstämman för avgörande.

Staten som ägare, som i detta fall företräds av ministeriet, kan också åta sig att avgöra ett ärende utan bolagsstyrelsens initiativ. I 5:2 i aktiebolagslagen föreskrivs att om aktieägarna är eniga, kan de i enskilda fall överta avgörandet i ärenden som hör till bolagsstyrelsens och verkställande direktörens allmänna behörighet. Man bör emellertid lägga märke till att även då är formbestämmelserna i 5:1 i aktiebolagslagen tillämpliga på beslutet (se RP 109/2005 rd; motiveringen till 5:2 i aktiebolagslagen). Ministerns fritt formulerande viljeyttring till bolagets ledning uppfyller sannolikt inte dessa formkrav.

Ministern med ansvar för ägarstyrningen, som företräder staten som ägare, kan med stöd av 5:2 i aktiebolagslagen besluta om ärenden som hör till verkställande direktörens och styrelsens allmänna behörighet. I fråga om beslutet ska formbestämmelserna i aktiebolagslagen iakttagas. Avvikelser från organens sedvanliga behörighetsfördelning kan dock fördunkla ansvarsförhållandena i bolaget (se Justitiekanslern i statsrådets beslut 11.2.2014). Även enligt OECD:s riktlinjer ska staten som ägare garantera statsbolagens ledning funktionell självständighet. Sålunda är det förenligt med ägarstyrningen av statsbolag att ministern med ansvar för ägarstyrningen utnyttjar sin beslutanderätt återhållsamt i fråga om ärenden som hör till bolagsstyrelsens och verkställande direktörens behörighet.

1.2 (0,4 poäng)

Viktiga rättsnormer som reglerar ägarstyrningen i statsbolag och gränserna för den samt tillsynen över saken är Finlands grundlag (731/1999), lagen om statens bolagsinnehav och ägarstyrning (1368/2007) samt aktiebolagslagen (624/2006). Grundlagens bestämmelse om övervakning av statsfinanserna (90 §) omfattar även tillsyn över statens ägarstyrning. I grundlagen föreskrivs dessutom att ministern är allmänt parlamentariskt ansvarig inför riksdagen.

I ägarstyrningslagen föreskrivs bland annat om de uppgifter som ankommer på det ministerium som svarar för ägarstyrningen samt statsrådet. I lagen föreskrivs också om de situationer då riksdagens samtycke krävs för att ändra statens andel i bolaget. I aktiebolagslagen ingår bestämmelser om till exempel ägarnas och bolagsledningens roll och uppgifter i anslutning till ägarstyrningen.

Andra regler- och styrverktyg för statens ägarstyrning är bland annat statsrådets principbeslut om statens ägarpolitik samt OECD:s riktlinjer för ägarstyrningen av statsbolag (OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises).

1.3 (0,6 poäng)

Riksdagens revisionsutskott kan börja utarbeta ett sådant betänkande på eget initiativ. Riksdagens revisionsutskott har till skillnad från andra fackutskott möjlighet att ta upp ärenden till behandling på eget initiativ och lägga fram betydande iakttagelser i ett betänkande som behandlas i plenum (riksdagens arbetsordning 31 a §, RP om inrättande av revisionsutskottet RP 71/2006 rd). I praktiken kan revisionsutskottet få impuls till att börja utarbeta ett betänkande till exempel i samband med behandlingen av Statens revisionsverks berättelser om ägarstyrningen.

Enligt 90 § i grundlagen (731/1999) ska revisionsutskottet underrätta riksdagen om relevanta iakttagelser vid övervakningen. I betänkandet kan revisionsutskottet föreslå ståndpunkter som riksdagens plenum kan godkänna och där statsrådet och ministerierna åläggs att vidta vissa åtgärder. Allmänt taget anses motiveringen till ett utskottsbetänkande ha blivit godkänd under riksdagsbehandlingen om inte riksdagen beslutar något annat (riksdagens arbetsordning 64 §).

Uppgift 2. Kommunernas statsandelar och övervakningen av dem (2,0 poäng)

2.1 (0,8 poäng)

Den statsandel som betalas till en kommun bestäms på kalkylerade grunder. Ett viktigt kriterium är för det första antalet invånare i kommunen. För det andra påverkas saken av grundpriserna, som bestäms enligt åldersklass och som multipliceras med antalet invånare i kommunen. Den statsandel som betalas till en kommun höjs av olika tilläggs-kriterier, som är till exempel arbetslösheten i kommunen, tvåspråkighet och främmande språk i kommunen och om det är fråga om en fjärrort.

Bestämmelser om kriterierna för statsandelen för basservice finns i lagen om statsandel för kommunal basservice (1704/2009). Närmare bestämmelser om grundpriserna utfärdas genom förordning av statsrådet.

2.2 (0,5 poäng)

I lagen om statsandel för kommunal basservice (1704/2009) finns bestämmelser om höjning av statsandelen efter prövning (30 §). Enligt bestämmelsen kan en kommuns statsandel på ansökan höjas efter prövning, om kommunen i första hand på grund av exceptionella eller tillfälliga kommunalekonomiska svårigheter är i behov av ökat ekonomiskt stöd. Som faktorer som påverkar behovet av ekonomiskt stöd beaktas enligt paragrafen också lokala särförhållanden.

Som ett villkor för att höjning av statsandelen efter prövning ska kunna beviljas anges att kommunen har antagit en plan över åtgärder som ska vidtas för att balansera kommunens ekonomi. Planen ska bifogas ansökan om höjning av statsandelen. För beviljandet och användningen av höjningen av statsandelen kan enligt 30 § även ställas andra villkor som hänför sig till kommunens ekonomi. Om planen eller de villkor som ställts inte har iakttagits, kan höjning av statsandelen under de följande åren utebli eller beviljas till nedsatt belopp.

Statsrådet beslutar på ansökan om höjning av statsandelen efter prövning (L 1704/2009, 48 §). Det bör påpekas att höjning av statsandelen efter prövning kan beviljas endast inom ramen för statsbudgeten (30 §). Sålunda är statsrådets möjlighet att bevilja höjning av statsandelen efter prövning beroende av riksdagens budgetbeslut. Dock är det statsrådet som beslutar om det tar in ett sådant anslag i budgetförslaget och om man gör det, hur stort. De senaste åren har budgeten inte innehållit något anslag för höjning av statsandelen efter prövning.

2.3 (0,7 poäng)

Trots att man inom det nuvarande kalkylerade statsandelssystemet inte regelbundet granskar om statsandelarna till en enskild kommun har använts just för vissa ändamål, hänför sig en viss övervakning och granskning till korrektheten av de uppgifter som ligger till grund för statsandelsbesluten. I 123 i kommunallagen (410/2015) föreskrivs att en uppgift för kommunens revisor är att granska om uppgifterna om grunderna för statsandelarna är riktiga. Statens revisionsverk har åter rätt att granska kommuner, som fått medel eller andra ekonomiska understöd eller förmåner av staten, för att utreda om de uppgifter som utgör grund för erhållandet av medel eller andra ekonomiska understöd eller förmåner är riktiga, om de villkor som ställs i beslutet om beviljande har iakttagits och om medlen eller de andra ekonomiska understöden eller förmånerna har använts till det ändamål för vilket de beviljats (lagen om statens revisionsverk (676/2000), 2 §).

Även finansministeriet har behörighet att övervaka och granska statsandelarna. Enligt lagen om statsandel för kommunal basservice (1704/2009) kan finansministeriet till exempel rätta räknefel i beslut

och uppgifter som gäller statsandelar. Finansministeriet kan också bestämma att kommunen ska betala tillbaka en del av statsandelen som betalats utan grund. (50 § och 52 §)

I fråga om anläggningsprojekt och utvecklingsprojekt inom social- och hälsovården har uppgifterna som statsbidragsmyndighet skötts av social- och hälsovårdsministeriet samt regionförvaltningsverken (lagen om planering av och statsunderstöd för social- och hälsovården (733/1992), 39 §). På dessa aktörer ankommer då också den interna kontrollen av statsandelarna inom det egna verksamhetsområdet. I och med social- och hälsovårdsreformen börjar även tillsynsuppgifterna i fråga om social- och hälsovården skötas av regionförvaltningsverken samt Tillstånds- och tillsynsverket för social- och hälsovården (Valvira). (Lagen om ordnande av social- och hälsovård, RP 15/2017 rd).

Enligt 58 § i lagen om finansiering av undervisnings- och kulturverksamhet (1705/2009) beslutar statsbidragsmyndigheten om de granskningar av finansieringstagarens verksamhet och ekonomi som ska utföras för konstaterande av riktigheten av kommunens uppgifter om statsandelarna för undervisnings- och kulturverksamhet. Statsbidragsmyndigheter för undervisnings- och kulturverksamhet är beroende på situationen undervisnings- och kulturministeriet, regionförvaltningsverket eller Utbildningsstyrelsen (57 §). Undervisnings- och kulturministeriet kan ge Utbildningsstyrelsen i uppdrag att utföra granskningar av riktigheten av uppgifter om statsandelarna för undervisnings- och kulturverksamhet. Statsbidragsmyndigheten kan även ge en utomstående revisor i uppdrag att utföra granskningar. (58 §)

Uppgift 3. Flerårig budgetram (1,0 poäng)

3.1 (0,4 poäng)

I den fleråriga budgetramen anges gränserna för Europeiska unionens årliga utgifter för flera år åt gången. Det är alltså fråga om en utgiftsram för en längre tidsperiod än ett budgetår. I ramen anges hur mycket anslag EU kan använda sammanlagt och för olika verksamhetsområden under ett år. Budgetramen har i allmänhet omfattat sju år. Genom den fleråriga budgetramen försöker man garantera att unionens utgifter utvecklas kontrollerat inom gränserna för de disponibla egna medlen.

Viktiga akter där det bestäms om EU:s fleråriga budgetram är fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (312 art.), EU:s budgetförordning (966/2012) samt rådets förordning (1311/2013) om den fleråriga budgetramen för 2014–2020.

Europeiska unionens fleråriga budgetramar är rättsligt bindande. Ramarnas innehåll regleras i juridiskt bindande akter. I artikel 312 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF), i artikel 51 i EU:s budgetförordning (966/2012) samt i artikel 3 i budgetramsförordningen (1311/2013) bestäms uttryckligen att den fleråriga budgetramen ska iakttas i unionens budget. I detta avseende skiljer de sig från ramarna för statsfinanserna i Finland, som framför allt är politiskt och faktiskt bindande, men inte juridiskt.

3.2 (0,6 poäng)

När det gäller extern kontroll har Europeiska revisionsrätten mycket omfattande kontroll- och revisionsbehörigheter (Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, artikel 287, EU:s budgetförordning 966/2012, artiklarna 159 och 161). De fleråriga budgetramarna och iakttagandet av dem kan anses höra till revisionsrättens kontrollobjekt. Revisionsrätten har också utarbetat mer allmänna översikter över de fleråriga budgetramarnas funktionsduglighet och utvecklingsbehov.

Kommissionen svarar för beredningen av EU:s budget och för den interna kontrollen av den ekonomiska förvaltningen (FEUF, artiklarna 314–319, EU:s budgetförordning (966/2012), artiklarna 38, 53, 58 och 100) Till denna interna kontroll hör också att se till att budgetramen iakttas under den årliga budgetberedningen. Europaparlamentet och rådet övervakar åter kommissionens åtgärder, eftersom parlamentet beviljar kommissionen ansvarsfrihet beträffande budgetgenomförandet på rekommendation av rådet (FEUF, artikel 319).

Uppgift 4. Effektiviteten hos revision av den offentliga förvaltningen i nationella och internationella revisionsstandarder (2,0 poäng)

Revisionsstandarderna för den offentliga förvaltningen närmar sig begreppet effektivitet ur två synvinklar. Effektivitet är ett viktigt revisionsobjekt vid revision av den offentliga förvaltningen. I denna form är den del av den så kallade "principen om tre E:n", som är ekonomisk effektivitet, produktivitet (effektivitet) och effektivitet. I denna helhet är effektiviteten ofta kopplad till den externa rationaliteten hos den offentliga förvaltningens system, med andra ord förmågan att producera tjänster, som har önskade och eftersträvade konsekvenser för medborgarna, kunderna och dem som använder tjänsterna.

I revisionsmiljö talar man då ofta om effektivitetsrevision. Å andra sidan, när man talar om revisionens effektivitet, hänvisar man oftast till hur olika revisionsgenrer lyckas i sin egen grundläggande uppgift. Man frågar alltså om revisionsprocesserna har önskade och eftersträvade konsekvenser för revisionsobjekten, den offentliga förvaltningens system och medborgarna. I detta syfte måste man strukturera vilka konsekvenser revisionsverksamheten kan ha allmänt och hur man närmar sig dem i standarderna.

ISSAI-standardernas sätt att strukturera effektiviteten hos revision av den offentliga förvaltningen baserar sig på revisionens allmänna roll som ett system som producerar information. Standarderna granskar i själva verket inte direkt revisionens ändamålsenligt. Indirekt tangerar de ändå i stor utsträckningen fenomenet revisionens effektivitet.

Den offentliga förvaltningen fungerar i sista hand tack vare resurser som insamlats av skattebetalarna samt använder dessa resurser till att finansiera, producera och organisera tjänster som är viktiga för medborgarna. De organisationer och enheter som deltar i denna verksamhet är redovisningsskyldiga för dessa uppgifter. Revisionens centrala roll är enligt ISSAI-standarderna att skapa gynnsamma förhållanden för fullgörandet av redovisningsskyldigheten samt stärka samhällets förtroende för att aktörerna och tjänstemännen inom den offentliga förvaltningen utför sina uppgifter effektivt, ändamålsenligt, etiskt och i enlighet med gällande lagstiftning och normer. I princip berättar effektiviteten hos revision av den offentliga förvaltningen hur revisionssystemet lyckats med att upprätthålla och stärka detta förtroende. Revision främjar effektiviteten genom att producera bevis och synpunkter på huruvida och hur de redovisningsskyldigas verksamhet motsvarar kriterierna.

De olika revisionsgenrerna, framför allt finansiell revision (financial auditing), förvaltningsrevision (performance auditing) och regelbrottsrevision (compliance auditing) närmar sig effektivitetsproblemet från sina egna utgångspunkter. Dessa utgångspunkter skiljer sig i någon mån från varandra, men de har också gemensamma nämnare. Den viktigaste gemensamma nämnaren är strävan efter att stärka principerna för god förvaltning (good governance) med hjälp av insyn, fullgörande av redovisningsskyldigheten och effektivitet. I denna mening främjas effektiviteten enligt standarderna

- genom att producera oberoende, objektiv och tillförlitlig information samt slutsatser om hela den offentliga förvaltningen som baserar sig på ändamålsenliga och tillräckliga bevis. Detta framhäver såväl vikten av revisionsprocessens inriktning inom den offentliga förvaltningen som den synnerligen väsentliga betydelse som rapporteringen om revisionsprocessen och revisionen har.
- genom att stärka redovisningsskyldigheten och insynen, samt uppmuntra den offentliga förvaltningen till kontinuerliga förbättringar samt effektiv användning av offentliga medel
- genom att säkerställa att de institutioner och aktörer som utför revisionen har tillräckliga förutsättningar att övervaka den offentliga förvaltningens verksamhet
- genom att skapa incitament för reformer av den offentliga förvaltningen med hjälp av övergripande analyser och välmotiverade utvecklingsförslag

Statens revisionsverk ser på effektfullheten ur nästan samma synvinkel som ISSAI-standarderna. Statens revisionsverk betonar i sina anvisningar kanske ännu mera systematiskt detaljerna hos de olika revisionsgenrerna. Dessutom betonar Statens revisionsverk i sina anvisningar även tre viktiga delområden med tanke på effektfullheten hos revision av den offentliga förvaltningen.

- a. Revisionens effektfullhet i förhållande till olika intressentgrupper. Detta är också motiverat, eftersom revisionens effektfullhet är ett i sig abstrakt begrepp som tar sig mest konkret uttryck just genom olika intressentgruppers fastställda informationsbehov. Som exempel på årsrevisionens intressentgrupper nämner Statens revisionsverk medborgarna, riksdagen, regeringen och ministerierna, revisionsobjekten (ämbetsverk, inrättningar och organisationer), Statskontoret och Europeiska unionen.
- b. Uppföljning. Ändamålsenlig revision är oftast ett resultat av en lång process med många steg, där den verksamhetsförändring som även nämns i ISSAI-standarderna förutsätter uppföljning i flera faser. I denna uppföljning är det viktigt att påverka förändringsriktningen inom den offentliga förvaltningen på lång sikt.
- c. Statens revisionsverks egen kvalitetspolicy och kvalitetsledning. Med tanke på revisionens effektfullhet är det väsentligt hur legitim genomförarorganisationen upplever att revisionen är. Denna trovärdighet att främja samhällets och intressentgruppernas förtroende för revisionsutlåtanden och slutsatser om revisionsobjektens tillstånd. I denna mening är det också av betydelse för effektfullheten hur revisionsorganisationen själv utvecklar sitt kunnande i den offentliga förvaltningens föränderliga omvärld.

Inom revision av den offentliga förvaltningen är effektfullhetssynvinkeln central, men också svårdefinierad och abstrakt. Den beskriver i själva verket ganska bra den allmänna ambiguiteten hos revisionsverksamhetens output, som är ytterst välkänd inom forskningen på området. Det är svårt att konkret ange vad som är revisionens förtjänst, om verksamheten inom den offentliga förvaltningen utvecklas i en gynnsam riktning. På motsvarande sätt, är revisionsverksamheten skyldig, om det förekommer regelvidrigheter eller till exempel avsevärd ineffektivitet i den offentliga förvaltningens verksamhet? I forskningen nämns detta i allmänhet som ett problem, som har att göra med de komplicerade orsaksrelationerna mellan revisionen och den reviderade verksamheten.

Revisionens effektfullhet visar sig ibland i konkreta åtgärder och processer, men ofta även på mycket abstrakt, symbolisk nivå. Revisionsstandarderna betonar i enlighet med sin karaktär betydelsen av revisionens konsekvenser för den offentliga förvaltningens verksamhet. I själva verket är en roll för standarderna att i sig stärka förtroendet för revisionsverksamheten inom den offentliga förvaltningen. Standarderna eftersträvar detta alltså både genom att tillhandahålla anvisningar för den konkreta revisionen, men också genom att presentera allmänna visioner och målformuleringar för vad som revisionen borde eftersträva och vad den kan påverka.

Effektfullheten hos revision av den offentliga förvaltningen baserar sig i bästa fall på de utgångspunkter som konstaterades tidigare. Till dessa hör åtgärder som kan främja förtroendet för god förvaltning, och som kan påverka produktionen av objektiv och tillförlitlig information om den offentliga förvaltningens tillstånd. Utveckling av effektfullheten är då ett exempel på hur man kan stärka revisionsorganisationernas egen kunskapskapacitet, identifiera revisionens konsekvenser i förhållande till olika relevanta intressentgrupper samt inrikta revisionsprocesserna på saker som är viktiga för främjandet av god förvaltning och som har en väsentlig ekonomisk volym.

Uppgift 5. Organiseringen av tjänster som en del av reformen av social- och hälso-tjänster (1,5 poäng)

Beställar-utförarmodellen är ett exempel på instrument som har tagits i bruk i strävan efter att förbättra effektiviteten hos den offentliga förvaltningens verksamhet. På allmän nivå innebär den en strävan att skapa en s.k. skenmarknad för den offentliga förvaltningens system. Mera exakt är målet att skapa en av den offentliga förvaltningen upprätthållen (och ofta även finansierad) konstellation med beställare och utförare som sålunda efterliknar marknadsmässiga förhållanden, där det finns såväl sådana som tillhandahåller nyttigheter (utförare) som sådana som efterfrågar dem (kunder, konsumenter). "Skenmarknad" hänvisar terminologiskt till denna process för att efterlikna marknadsverksamhet. Det är alltså inte fråga om en verklig marknadssituation, utan om ett av den offentliga förvaltningen samordnat system som efterliknar den. Så är fallet i synnerhet i situationer där den offentliga förvaltningen, till exempel en kommun, staten eller kanske ett landskap, ansvarar för att medborgarna tillhandahålls tillräckligt med tjänster.

Å andra sidan hänvisar beställar-utförarmodellen som skenmarknadskonstellation också till att "beställaren" ofta är en aktör inom den offentliga förvaltningen, till exempel en kommun, som beställer tjänster av utförare (egen produktion eller utlagd tjänsteproduktion) för slutanvändarna av tjänsterna. Till skillnad från i en verklig marknadskonstellation kan beställaren och den slutliga kunden ofta vara olika aktörer på en skenmarknad. Exempelvis kan en kommun beställa servicepaket av ett hemserviceföretag för kommunens äldre kunder. I denna process behöver de äldre kunderna inte göra beställningen själv, utan kommunen gör den för deras räkning.

Beställar-utförarmodellen är också ett hybridförvaltningssystem, vilket betyder att där kombineras på flera olika sätt den offentliga förvaltningens och den privata sektorns företags verksamhet, mål och resurser. I denna mening är beställar-utförarmodellen en del av en omfattande utveckling av den offentliga förvaltningen, där man har försökt hitta utgångspunkter för effektiviseringen i kombinationer av den offentliga förvaltningens verksamhet och företagsverksamhet. Detta betyder inte i sig att verksamheten blir "privat affärsverksamhet", utan snarare en mångsidig blandning av offentligt och privat, för vilken man i forskningen på området använder begreppet hybridförvaltning.

I forskningen har den antagna nyttan av beställar-utförarmodellen granskats ingående. I det följande förtecknas de fördelar som nämnts. Det är bra att lägga märke till att dessa utgör "antagen nytta". Till stöd för dem har åtminstone inte framförts några empiriska forskningsbevis. I vart fall hänför de sig till de beställar-utförarmodellens mest centrala drag.

Den antagna nyttan med beställar-utförarmodellen enligt forskningen

1. Den tekniska effektiviteten förbättras
2. Befolkningens servicebehov beaktas när servicestrukturen utvecklas
3. Balans mellan professionernas makt och den etablerade resursallokeringen
4. Den allokativa effektiviteten förbättras
5. Kundorienteringen förbättras
6. Bättre ansvar vid beställning och utförande
7. Bättre jämförbarhet och insyn när tjänster produceras
8. Tydligare prioritering

Bakom den nämnda antagna nyttan ligger tanken om effekter som ökar konkurrensmekanismens effektivitet. Med andra ord, då den offentliga förvaltningens hierarkiska system tillförs konkurrensmässiga drag, är det möjligt att förbättra verksamhetens effektivitet (såväl den tekniska som den allokativa effektiviteten). Tanken utgår ifrån att konkurrens mellan flera producenter främjar både effektivare produktionsprocesser (teknisk) och mångsidigare inriktning av tjänsterna till olika användargrupper (allokativ). Detta förutsätter att konkurrensmekanismen fungerar på eftersträvat sätt, att det finns tillräckligt med konkurrerande aktörer på marknaden och att deras konkurrensstrategiska åtgärder leder till önskat slutresultat för dem som använder tjänsterna. Det är naturligtvis inte alltid så, utan marknaden kan domineras av till exempel 1-2 stora aktörer, varför den verkliga konkurrensen spelar en mindre viktig roll.

En annan central bakgrundsfaktor som bestämmer den antagna nyttan är strävan att utöka den genomskådliga och jämförbara informationen om tjänsteproduktionens kostnader och kostnadseffektivitet. Detta kan i bästa fall främja till exempel kommunens (i egenskap av beställare) möjligheter att konkurrensutsätta olika aktörer. En förutsättning för att denna nytta ska realiseras är ett fungerande och jämförbart kostnadsberäkningssystem. Utan ett sådant fungerar inte jämförbarhetskriteriet särskilt bra. Denna utgångspunkt har emellertid till exempel i den finländska kommunmiljön förklarat de sätt på vilka beställar-utförarmodeller har tagits i bruk. Med deras hjälp har man försökt utöka den jämförbara informationen om förhållandet mellan kommunernas "egen produktion" och "extern produktion".

Social- och hälsovårdstjänsternas verksamhetsfält är tämligen komplicerat med tanke på beställar-utförarmodellen. Social- och hälsovården omfattar sådana typer av serviceverksamhet, för vilka en sådan approach som beställar-utförarmodellen kan lämpa sig tämligen bra, men det finns också områden där konkurrensmekanismen fungerar relativt dåligt och där den faktiska valsituationen mellan egen produktion och extern tjänsteproduktion är tämligen diffus. I denna mening är tillämpningen av beställar-utförarmodellen inom social- och hälsovården mera en fråga om "fit for purpose" än en allmänt tillämplig modell. Det gäller att noggrant fundera på de möjligheter som konkurrensmekanismen erbjuder, men också på de problem som den skapar.

Å andra sidan är det viktigt att komma ihåg att kostnaderna för systemet med beställar-utförarmodellen betalas av den offentliga förvaltningen, alltså skattebetalarna. Detta betyder två saker, som är mycket viktiga också när man tänker på den aktuella reformen av social- och hälso-tjänsterna i Finland.

Kostnaderna för ökad konkurrens, större utbud och bättre tillgång betalas av skattebetalarna. I denna mening måste till exempel den aktuella diskussionen om huruvida den pågående social- och hälso-tjänstreformen ger utgiftsbesparingar ges rätt proportioner. Bättre tillgång och större utbud kostar.

För det andra kostar det för den offentliga förvaltningen att upprätthålla sådana system som beställar-utförarmodellen. Dessa transaktionskostnader, även om de är svåra att påvisa med kostnadsanalyssystem, borde vara med när man väger nyttan med och kostnaderna för beställar-utförarmodeller. Transaktionskostnaderna har att göra med hur systemet planeras, genomförs och övervakas. Alla dessa faser orsakar kostnader, som inte skulle uppstå om inte beställar-utförarmodellen infördes.

Problemen och riskerna med beställar-utförarmodellen hänför sig i hög grad till den ovan beskrivna tillämpningsförutsättningarna i social- och hälsovårdens omvärld. Sådana kan vara:

- Social- och hälsovårdstjänsternas mångfald; konkurrensmekanismen kan ha mycket olika effekter för olika tjänster
- Icke-fungerande konkurrens eller problem med konkurrensmodeller som är ofördelaktiga för kunden

- Problem med informationens jämförbarhet
- Problem med att bestämma kunden, till exempel tvångsvård e.d. tjänster
- Problem med att skilja mellan beställare och utförare
- Problem med att upprätthålla och samordna systemet
- Problem med beställningsprocessen
- Beaktande av transaktionskostnaderna
- Växande administrativa kostnader
- Övervakningen och kontrollen kompliceras (möjligheten att övervaka utomstående tjänsteleverantörer)

För övervaknings- och revisionssystemet medför beställar-utförarmodellen flera frågor som måste dryftas. Här följer tre centrala saker:

1. Som det största problemet framträder det sätt på vilket man kan övervaka helheten. Med utgångspunkt i ett rent entitetsorienterat tankesätt är det svårt att sluta sig till hur hela systemet fungerar. I denna mening framhävs särskilt problem med att övervaka hela vårdprocesserna och gränssnitten i anslutning till dem.
2. Identifiering av social- och hälso-tjänstssystemets mångfald. Det behövs särskild övervakningskompetens för att identifiera till vilka delar beställar-utförarmodellen kan ge positiva effekter, men på motsvarande sätt till vilka delar den inte ger önskade effekter, utan rentav skadliga effekter.
3. Hantering av skattebetalarens helhetskostnader. Vad kostar det att upprätthålla systemet och på vilket sätt kan den offentliga förvaltningen utveckla sina administrativa processer i anslutning till upprätthållandet av systemet?

Uppgift 6. Begrepp och principer inom revisionen av den offentliga förvaltningen (1,5 poäng)

6.1

a.

Kommunernas verksamhet förändras avsevärt i framtiden. Förändringsfaktorerna är många, de är olika och på olika nivå, och de påverkar kommunernas verksamhet ur olika synvinklar. Förändringsfaktorerna har också en annorlunda betydelse när man tänker på revision och kontroll av kommunernas verksamhet. I det följande presenteras tre viktiga förändringsfaktorer för kommunernas verksamhet.

- Kommunernas verksamhetsfält förändras: Strävan att reformera social- och hälsovårdens servicesystem påverkar kommunernas verksamhetsfält kännbart. Tanken om att bredda finansieringsunderlaget för social- och hälsovårdstjänster och "bredare axlar" har i Finland baserat sig på två grundläggande alternativ: antingen betydligt större kommuner eller så inrättas ett förvaltningssteg på landskapsnivå, där man kan samla organiseringen och finansieringen av social- och hälso-tjänster. I den aktuella reformen är strävan att inrätta en förvaltning på landskapsnivå, som avsevärt förändrar kommunernas verksamhetsfält samt de ekonomiska förutsättningarna för att utföra uppgifterna.
- Kommunernas verksamhet blir mera koncernlik: Allt flera ekonomiska aspekter på kommunernas verksamhet granskas inom kommunkoncernens referensram. Detta hänför sig till både uppgifter som är viktiga för de offentliga lokala finanserna (till exempel s.k. livskraftsuppgifter, infrastruktur, samhällsstruktur) och organiseringen av den offentliga service som erbjuds kommuninvånarna.
- Gränssnittet mellan den offentliga och den privata sektorn omvärderas: Många av det offentliga servicesystemets grundläggande uppgifter utförs i allt högre grad i samarbete mellan den offentliga och den privata sektorn. Denna utveckling har i själva verket fortgått länge, men nu stärks den ytterligare. Den pågående reformen av systemet för social- och hälso-tjänster är ett exempel på en process där gränssnittet mellan offentligt och privat omdefinieras.

b.

Kommunernas verksamhetsfält förändras: Vid sidan av kommunerna uppkommer nya revisionsobjekt. Revisionens roll i baskommunernas verksamhet förändras inte nödvändigtvis mycket, men till exempel landskapens roll som finansiär och organisatör av social- och hälso-tjänster medför ett nytt slags revisionsbehov.

Kommunernas verksamhet blir mera koncernlik. Revisionens och kontrollens riskanalys får en mera framträdande roll och betydelse. Det finns behov av mera övergripande revisionsprocess än tidigare, vilken innefattar analys av olika redovisningsskyldiga helheter.

Gränssnittet mellan den offentliga och den privata sektorn omvärderas. Synen på hur principen vederlag för pengarna fungerar inom kommunernas servicesystem eller mera allmänt det offentliga servicesystemet är mera mångbottnad än tidigare. Dessutom påverkas revisionens organisation mera än tidigare av möjligheten att bli känd bland aktörer som är viktiga för den offentliga servicen. Sådana kunskapsbehov kan uppstå i situationer där offentlig service i själva verket produceras av privata företag.

c.

Kommunernas verksamhetsfält förändras: Nya slags problem kan uppstå till exempel beträffande hur man på riksplanet samordnar kommunernas, landskapens och statens kontroll- och revisionssystem. Hur beaktas skattebetalarnas, användarnas och medborgarnas synvinkel vid denna samordning?

Kommunernas verksamhet blir mera koncernlik. Revisionsplanernas och riskanalysens betydelse ökar ytterligare, då det är fråga om aktörer med anknytning till kommunernas och städernas dotterbolag eller innehav. Det kan också ofta vara fråga om hur man beaktar internationella standarder och krav samt standarder och krav som gäller god revisionsssed.

Gränssnittet mellan den offentliga och den privata sektorn omvärderas. Revisionens karaktär förändras allt mera från rent entitetsorienterad revision till att förstå och kontrollera processer och påverkningsmekanismer. Detta gör det traditionella vertikala redovisningsskyldighetstänkandet mera horisontellt. Det kräver större mångsidighet att konstatera redovisningsskyldighet. Detta kan lyfta fram problem med att hantera nya revisionsmetoder, samt frågor om kontroll av nya informations- och IKT-system.

6.2 Professioner inom revisionen av den offentliga förvaltningen (0,5 poäng).

- a. Inom revisionsforskningen har det förts en omfattande diskussion om revisionsoutputens karaktär och särdrag. Exempelvis den ledande forskaren på området Michael Power granskar revisionen som en mångtolkad, rentav diffus output. Det är fråga om ett utlåtande vars trovärdighet baserar sig på förtroende för att revisionsinstitutionen och revisorerna som en del av den fungerar effektivt, högklassigt och ändamålsenligt. Det är i hög grad fråga om hur revisionsinstitutionen förmår upprätthålla och värna om detta förtroende. Detta syfte stöds av revisionsverksamhetens professionalisering. Professionernas syfte är att stärka förtroendet för revisionsinstitutionen på olika sätt. Till dem hör till exempel att begränsa tillträdet till branschen, omfattande utbildning för yrkeskåren, fortlöpande kvalitetskontroll och kvalitetssäkring samt standardisering och reglering av god revisionsssed. På det hela taget är ett centralt syfte med revisionsprofessionerna alltså att minska den osäkerhet som hänför sig till revisionsverksamheten och revisionsoutputen. På så vis förmår revisionsinstitutionen utföra sin grundläggande uppgift så effektivt som möjligt, m.a.o. främja insyn, normenlighet och effektivitet inom den offentliga förvaltningens verksamhet.
- b. Professionerna spelar en viktig roll för att organisera och realisera revisionsverksamhetens kvalitetskontrollsystem. Kvalitetskontrollen förutsätter mycket specialiserad kompetens, vilket betyder att revisionsprofessionerna i sig i allmänhet spelar en central roll i denna process. Då talar man om professionens egenkontroll. I själva verket är revisionsbranschens kvalitetskontrollsystem olika kombinationer av egenkontroll och extern kontroll.

För det andra kräver skapande och reform av principer och standarder för god revisionsssed yrkeskårens egen insats. Såsom redan konstaterades är principerna för god revisionsssed av mycket central betydelse för hela revisionsinstitutionens funktionsduglighet och trovärdighet. I denna mening är det uppenbart att revisionsprofessionen har ett mycket stort intresse av att säkerställa att god praxis inom branschen främjar institutionens verksamhet och dess allmänna legitimitet inom ekonomin och i samhället.

6.3 Dokumentation inom revisionen av den offentliga förvaltningen (0,5 poäng).

Principerna för högklassig dokumentation av revisionen inom den offentliga förvaltningen kan indelas i fem delar, som hänför sig till mottagande av uppdraget, planering av revisionen, genomförande av revisionen, rapportering och förvaring av revisionsmaterialet.

1. Mottagande av uppdraget. När ett uppdrag tas emot är det viktigt att bedöma oberoendet. Det är viktigt att dokumentera detta för hela revisionsteamets del. Det är bra att genomföra en bedömning av oberoendet minst en gång per år eller oftare, om förhållandena förändras vad gäller oberoendet. Dokumentationen ska innehålla en bedömning av potentiella hot mot oberoendet, deras betydelse och eventuella försiktighetsåtgärder. Den tid som reserverats för revisionen måste uppskattas

realistiskt och uppskattningen dokumenteras. Dokumentationen ska omfatta kvantitativa och riskrelaterade uppskattningar. Antalet revisionsdagar kan inte enbart grundas på en volymbaserad analys, utan dessutom måste man beakta riskerna hos revisionsobjektet och dess mångformighet.

2. Planering. Antingen planen för respektive revision eller, vid fortlöpande uppdrag, den säsongsvisa och/eller årliga planen dokumenteras. Vid gemensamma uppdrag ska arbetsfördelningen mellan revisorerna samt revisionsplanen framgå. Planen ska basera sig på tillräckligt omfattande och behörig riskkartläggning och analys av konstaterade risker. Dessutom ska revisionsmetod väljas och dokumenteras i programmen för enskilda revisionsobjekt.

3. Genomförande av revisionen. I revisionsdokumentationen inom den offentliga förvaltningen ingår revisionsprogram, analyser, promemorior, sammandrag av viktiga frågor, bekräftelsebrev, brev från ledningen, checklistor samt korrespondens om viktiga frågor inklusive e-postmeddelanden. I revisionsdokumentationen kan dessutom ingå till exempel viktiga avtal. På basis av arbetspapperen ska man kunna besvara frågor om vad som granskats, vem som har utfört revisionen, hur stor del av materialet som har granskats, vilken revisionsmetod har använts, vilka är revisionsiakttagelserna och vilka är slutsatserna.

En revisor för den offentliga förvaltningen ska utifrån sina arbetspapper kunna visa att arbetet har utförts i enlighet med god revisionssed. Arbetspapperen ska också visa hur iakttagelserna har härletts (audit trail). Av revisionsdokumenten ska också framgå att den ansvariga revisorn har bekantat sig med revisorsassistenternas arbetspapper. Det är mycket viktigt att en utomstående revisionsexpert på basis av arbetspapperen kan få en helhetsbild av planeringen och genomförandet av arbetet, resultaten och de slutsatser som dragits utifrån dem.

4. Rapportering. All rapportering, inklusive muntlig rapportering, ska dokumenteras i arbetspapperen. Dessutom ska kopior av de slutliga rapporterna, såsom revisionsberättelsen, revisorns meddelande, revisionsprotokollet och bokslutsanteckningen ingå i revisorns arbetspapper. Revisionsiakttagelser som ska följas i efterhand ska dokumenteras.

5. Förvaring av revisionsmaterialet. Dokumenten arkiveras så att ingen utomstående har möjlighet att komma åt pappersdokument eller elektroniska dokument. Alla dokument kan förvaras i antingen elektronisk eller pappersform. Elektroniska arbetspapper förvaras så att handlingarna är tillgängliga inom ramen för förvaringstiden och så att det ses till att de förstörs på behörigt sätt. Det ska också finnas säkerhetskopior av arbetspapperen.

OFR-examen 2017 del 3

Uppgift 1.

Utvärdering av Minimum Effort Ab:s utvärdering:

1. Det billigaste alternativet är verkligen inte alltid det bästa. I synnerhet om det har framkommit andra problem i anslutning till utvärderingen, kan det också vara skäl att fästa uppmärksamhet vid priset på utvärderingen.
2. Det bör krävas en utredning av huruvida de 1 010 som svarade statistiskt sett är en tillräckligt stor grupp för att företräda de 10 000 som förfrågan riktades till.
3. Det bör utredas om detta var beställarens avsikt. Om det inte finns något tecken på att det var beställarens avsikt, bör saken beaktas i efterhandsutredningen.
4. Öppna svarsalternativ samt kompletterande verbala svar är ofta motiverade. Då kan de som svarar föreslå även andra alternativ än de som getts färdigt. Det är skäl att utreda varför mer omfattande möjligheter till svarsalternativ inte beaktades.
5. Direkta fördelningar är ett tunt sätt att presentera resultaten. Det bör utredas varför man inte utarbetat åtminstone korstabelleringar över hur sakerna ligger till inom exempelvis olika grupper av svarande.
6. Faktureringsgrunderna bör utredas.
7. Det bör utredas om orimligt lång tilläggstid har begärts och beviljats.
8. Det bör utredas varför avtalet var muntligt. Likaså bör det utredas vad tillvägagångssättet ledde till. I synnerhet bör det utredas vilka olägenheter som tillvägagångssättet ledde till.
9. Detta är en tämligen allvarlig försummelse. Man börjar fundera om inte beställaren, utföraren och båda tillsammans har agerat försumligt på många sätt. Även denna omständighet bör utredas.
10. Konkurrensutsättningen bör utvärderas kritiskt i efterhand.
11. I kombination med föregående punkt ger denna punkt vid handen att saken verkligen kräver efterhandsutredning.

Uppgift 2.

2.1

Uppmärksamhet kan dessutom fästas vid bland annat vilka effekter verksamhetens output och resultat har haft samt vid vilka positiva eller negativa sidoeffekter som förekommit (beträffande vilka inga mål satts på förhand).

2.2

Utvärderingen av effektivitet och effektfullhet sammanfaller i synnerhet när man utvärderar om effektivitetsmålen har uppnåtts.

2.3

Det är motiverat att rekommendationerna innehåller ställningstaganden till hur uppkomsten av negativa sidoeffekter kan förhindras och hur positiva sidoeffekter kan inkluderas i de egentliga effekterna och motsvarande effektfullhetsmål.

2.4.

Utvärderaren har till exempel möjlighet att jämföra processer hos det egentliga objektet för påverkan och andra därmed jämförbara objekt. Man kan också försöka genomföra granskningen av före-efter-situationen så att före-situationen rekonstrueras i efterhand och efter-situationen sätts i relation till den.

2.5.

Produktivitet är strikt ekonomiskvetenskapligt sett ett förhållande där det är fråga om effekterna av ytterst små ökningar av insatsenheterna. Det råder produktivitetsoptimum då den ytterst lilla insatsenhet som lagts till sist orsakar en nått och jämt iakttagbar ökning av output. Ordet "produktivitet" används emellertid ofta som synonym till effektivitet och avser outputen i förhållande till insatserna.

Effektiviteten är maximal, då man med någon viss insats når maximal output eller då en så liten insats som möjligt används för att åstadkomma en viss output.

Resultat består av antingen en enskild på förhand fastställd storhet, som till exempel ska vara större än en viss mängd (till exempel större än noll), i relativ mening (t.ex. på branschnivå) tillräckligt stor eller så stor som möjligt.

Det sätts mål för produktivitet, effektivitet och resultat. Eftersom utvärderingen av huruvida målen uppnåtts ingår i utvärderingen av effektfullhet, kan effektfullhetsutvärderingen gälla alla ovannämnda omständigheter. Effektfullhetsutvärderingen omfattar även annat.

Uppgift 3.

3.1

Kalkylmässigt ska situationen hanteras så att man tillämpar metoder som är bekanta från investeringsberäkningen. Med hjälp av dem fås nytta och kostnader som uppstår vid olika tidpunkter jämförbara med varandra.

3.2

Följden kan till exempel vara att man väljer enkla lösningar med tanke på kostnader av engångsnatur, dvs. kostnader av investeringskaraktär, där de löpande kapitalkostnaderna emellertid är stora. Detta kan leda till att de totala kostnaderna för lösningarna blir större än om även kapitalkostnaderna av engångsnatur hade tagits med.

3.3.

Om de kostnader som den administrativa bördan orsakar beräknas enligt genomsnittsprincipen, vinner företagen i vissa branscher och förlorar företagen i vissa andra branscher. En lösning på problemet är att den kalkylmässiga uppskattningen av kostnaderna för den administrativa bördan görs separat för varje bransch.

3.4.

Följden kan vara att företagen kompenseras för kostnader som de ändå kan överföra på sina kunder, till exempel hushållen. Framför allt om efterfrågan på de aktuella produkterna karakteriseras av låg priselasticitet, kan slutresultatet bli allt annat än idealiskt och även oskäligt. Om priselasticiteten däremot är hög, kan minskade kostnader för företagen på grund av regleringen mycket väl förmedlas vidare till deras kunder i form av lägre priser.

3.5.

Till de potentiella följderna hör att kostnader överförs till de offentliga finanserna. Till de potentiella fortsatta påföljderna av dessa omständigheter hör att de offentliga finansernas hållbarhet äventyras och antingen skatteuttaget eller den offentliga sektorns skuldsättningsgrad stiger. Till följderna inom den offentliga sektorn kan höra att genomförandekostnaderna ökar okontrollerat inom vissa delar av den offentliga förvaltningen. Exempelvis om genomförandansvaret vilar på kommunerna, belastar de växande genomförandekostnaderna kommunernas finanser.

Uppgift 4. Den ekonomiska situationen och basservicens resultat i kommunen (1,4 poäng)

a.

Kostnadseffektivitet

I kommunerna mäts kostnadseffektiviteten vanligtvis med kostnaderna per invånare när det gäller såväl hela kommunen som olika sektorer och uppgifter. Måttet kostnader, €/invånare, beaktar ändå inte invånarnas varierande servicebehov (t.ex. prevalens) samt de varierande förhållanden under vilka servicen ordnas (t.ex. tätortsstruktur). Ett mer korrekt mått på kostnadseffektivitet vore kostnader, €/prestation. Eftersom prestationerna utgör en brokig mångfald och deras innehåll varierar, är det i praktiken svårt att reda ut kostnaderna per prestation.

Tabellen i bilaga 1 berättar tydligt att Kesäkunta använder klart mer pengar per invånare för social- och hälso- och sjukvård än kommunerna i Fastlandsfinland och Naapurikunta. Detta tyder på att Kesäkuntas verksamhet inte är kostnadseffektiv när det gäller social- och hälso- och sjukvård. Lögonenfallande i tabellen är också kostnadsfördelningen mellan social- och hälsovården och socialväsendet, där huvudvikten ligger på socialtjänster till skillnad från jämförelseobjekten. Inom hälso- och sjukvården framträder dessutom starkt de höga kostnaderna för specialiserad sjukvård och de låga primärvårdskostnaderna.

Utifrån denna information kan man således inte direkt påstå att Kesäkuntas verksamhet skulle vara kostnadseffektiv.

Servicens effektivitet

Servicens effektivitet kan granskas subjektivt med hjälp av kundrespons eller mera objektivt genom att använda mått som berättar om effekterna av servicen.

Resultaten av Stora invånarundersökningen visar att invånarna i Kesäkunta är klart missnöjdare än invånarna i kommunerna i Fastlandsfinland och Naapurikunta med skötseln av hälso- och sjukvårderna samt med tillgången och tillgängligheten. I fråga om socialtjänster var skillnaderna mot jämförelseobjekten däremot små. Detta tyder på att Kesäkunta har satsat på socialtjänsterna, men i synnerhet primärvården har fått mindre uppmärksamhet.

Det är svårt att få allmän information om social- och hälso- och sjukvårdernas statistiskt verifierbara effektivitet, men man kan dra vissa slutsatser genom att tolka serviceprofilerna (bilaga 2). Sådana tolkningar förväntas dock inte av provdeltagarna.

b.

Bilden skulle förbättras av uppskattningar av kommuninvånarnas kalkylmässiga behov av social- och hälso- och sjukvård.

THL beräknar de behovsstandardiserade utgifterna kommunvis, och de berättar delvis om kommunernas olika servicebehov (tillgänglig: <https://www.thl.fi/fi/web/sote-uudistus/talous-ja-politiikka/kustannukset-ja-vaikuttavuus/rahoitus/tarvevakioidut-menot>).

THL upprätthåller också en statistik- och indikatorbank vid namn Sotkanet (tillgänglig: <https://www.sotkanet.fi/sotkanet/fi/index>)

Folkpensionsanstalten upprätthåller sjuklighetsindex (tillgängligt: <https://www.sotkanet.fi/sotkanet/sv/metadata/indicators/184>), en hälsovåg (tillgänglig: <http://www.kela.fi/terveyspuntari>) och vårdreformens penningträd (tillgängligt: <http://www.kela.fi/sotenrahapuu>).

Kriterierna för kommunernas statsandelssystem berättar om kommunernas varierande kalkylerade servicebehov och kalkylerade kostnader. I statsandelssystemet beaktas dessutom kostnadsfaktorer som beror på kommunens område (tillgänglig: <https://www.kommunforbundet.fi/sakkunnigtjanster/ekonomi/statsandelar/statsandelarna-2018>).

c.

Utifrån statistiken kan man göra till exempel följande iakttagelser:

- lågt utnyttjande av primärvårdstjänster och tandläkartjänster enligt statistiken över användningen av social- och hälso-tjänster (bilaga 2)
- kort genomsnittlig vårdtid på bäddavdelning inom primärvården
- åldersprofilen för användningen av mentala tjänster och missbrukartjänster
- profilen för socialtjänster för vuxna
- andelen 0—17-åringar som omfattas av stödåtgärder inom öppenvården inom barnskyddet

Uppgift 5. Inverkan på ekonomin och resultatet av kommunens åtgärder (1,3 poäng)

Med tanke på ekonomin är det viktigt hur åtgärderna påverkar kommunens inkomster och utgifter.

Med den information som getts i uppgiften är det inte möjligt att göra upp en exakt kalkyl över kommunens inkomster och utgifter, och detta är inte heller möjligt inom den tid som står till buds för examen. Målet är framför allt att identifiera och nämna de faktorer som påverkar utgifterna och inkomsterna.

Åtgärderna för att locka barnfamiljer till kommunen och behålla ungdomar som studerar på främmande ort orsakar Talvijärvi kommun följande direkta utgifter:

- Åtgärderna för att locka studerande att behålla Talvijärvi som hemkommun orsakar direkta utgifter på cirka 15 000–20 000 euro per år (15 elever x 1 000 euro).
- Åtgärderna för att locka barnfamiljer till kommunen: Antalet födda barn nämns inte i uppgiften. Utgiftseffekten av den tomt som kommunen erbjuder är beroende av situationen när det gäller anskaffning av tomtmark och alternativa sätt att använda tomterna. Om det inte finns någon annan användning för tomtmarken inom synhåll, orsakar detta inga tilläggskostnader för kommunen som skulle synas i resultaträkningen. Situationen är också beroende av om tomtmarken har skaffats just för detta ändamål till ett dyrare pris än en euro styck. Dessutom kan inflyttarna köpa bostäder av bortflyttarna.
- Man kan anta att de nya invånare som lockats till kommunen använder kommunens social- och hälso- och sjukvård samt skol- och utbildningstjänster. Kostnaderna för många välfärdstjänster är till stor del fasta. Om till exempel ett barn byter skola, minskar skolans kostnader knappt. Likaså innebär ytterligare en elev inga betydande tilläggskostnader, om man inte behöver utöka servicekapaciteten. I själva verket förblir elevantalet i Talvijärvi kommun oförändrat, så tilläggskostnaderna är mycket små.
- Invånarnas behov av hälso- och socialtjänster och kostnaderna för dem varierar. Om till exempel en person som flyttat till kommunen behöver krävande specialiserad sjukvård och institutionsvård, kan de årliga kostnaderna stiga till tiotusentals euro. Detta är rörliga kostnader för kommunen. Om de som flyttar till kommunen åter behöver endast basservice, som kommunen kan producera med befintlig kapacitet, är de tilläggskostnader som inflyttarna orsakar små.
- Kommunen är tvungen att vara med och betala arbetsmarknadsstödet till långtidsarbetslösa. Av uppgiften framgår inte hur länge de som flyttat till kommunen har varit arbetslösa. Kommunens andel av arbetsmarknadsstödet till långtidsarbetslösa är en rörlig kostnad för kommunen.

De ekonomiska effekterna av de åtgärder som Talvijärvi vidtagit uppstår i huvudsak av att inkomsterna förändras, vilket påverkas av kommunens skatteinkomsters struktur och belopp samt statsandelssystemets olika delar.

Talvijärvi kommuns skattefinansiering per invånare har ökat i 10 år. Eftersom invånarantalet har minskat har kommunens totala skattefinansiering ökat endast litet, om alls.

- Då det gäller skatteinkomsterna är beloppet av kommunens inkomstskatter beroende av antalet skattebetalande invånare och deras inkomstnivå. Av uppgiften framgår att hälften av dem som flyttat till kommunen arbetar, medan hälften inte gör det. Av uppgiften framgår däremot inte hur de som flyttat till kommunen påverkar kommunens inkomster.

- Fastighetsskattens belopp är inte beroende av antalet invånare, utan av antalet fastigheter, deras beskattningsvärden och skattesatserna. Rekryteringen av barnfamiljer har sannolikt liten inverkan på intäkterna av fastighetsskatten, i synnerhet om de som flyttar till kommunen köper färdiga fastigheter.
- Samfundsskatteandelens belopp är åter beroende av företagens resultat. Vissa företags resultat (t.ex. dagligvaror) kan påverkas av de nya invånare som kommunen lockat.

Statsandelssystemet påverkar kommunens skattefinansiering på två sätt.

Statsandelen för basservice bestäms utifrån kommunens invånarantal och åldersstruktur. I detta fall ger de studerandena som är skrivna i Talvijärvi kommunen den nödvändiga statsandelen för basservice (till exempel de kalkylerade kostnaderna för en 16–18-åring är 4 111,74 €, statsandelen är 25,23 %). Dessutom ger varje familj som flyttar till kommunen pengar som motsvarar statsandelen för basservice.

Statsandelen för läroanstalter på andra stadiet betalas till huvudmannen för läroanstalten, i detta fall till den kommun som är huvudman för den läroanstalt där ungdomarna från Talvijärvi går.

En annan faktor som inverkar på kommunernas skattefinansiering är den utjämning som ingår i statsandelssystemet och som baserar sig på skatteinkomsterna.

- Av väsentlig betydelse för skattefinansieringen är den utjämning som ingår i statsandelssystemet, där man beaktar intäkterna av kommunernas skatteinkomster och samfundsskatteandel samt hälften av intäkterna av kärnkraftverks fastighetsskatt. De kommuner där intäkterna av dessa skatteformer stannar under den genomsnittliga skatteinkomsten per invånare i landets alla kommuner får ett utjämningstillägg och de kommuner där skatteinkomsten per invånare är högre än medeltalet betalar ett utjämningsavdrag.¹
- Den på skatteinkomsterna baserade utjämningen av statsandelarna ger Talvijärvi ett utjämningstillägg. Eftersom utjämningen beräknas per invånare, ökar varje invånare Talvijärvis utjämningstillägg.

Sammanfattningsvis kan konstateras att utifrån den tillgängliga informationen tycks kommunens åtgärder vara till fördel för kommunen. Inkomstökningen i synnerhet tack vare statsandelssystemet överstiger klart utgiftsökningen. Varje ytterligare invånare som skriver in sig i kommunen ger åtminstone uppgiftsbaserad statsandel och ökar utjämningen av statsandelen.

¹ På skatteinkomsterna baserad utjämning av statsandelen

Den genomsnittliga inkomstskattesatsen är 19,75 procent. Utjämningsgränsen i euro är 3 654,79 € / invånare 2016.

Utgjämningens gräns erhålls då hela landets sammanlagda kalkylerade skatteinkomster delas med invånarantalet i hela landet. Kommunens kalkylerade skatteinkomst beräknad per invånare jämförs med utjämningsgränsen. Om kommunens kalkylerade skatteinkomst underskrider utjämningsgränsen har kommunen rätt till ett utjämningsstillägg. Utjämningsstillägget är 80 procent av skillnaden mellan utjämningsgränsen och kommunens kalkylerade skatteinkomst. År 2016 får 268 kommuner utjämningsstillägg.

Om kommunens kalkylerade skatteinkomst överskrider utjämningsgränsen, betalar kommunen ett utjämningsavdrag. Utjämningsavdraget är 30 procent av skillnaden mellan kommunens kalkylerade skatteinkomst och utjämningsgränsen ökad med skillnadens naturliga logaritm (i medeltal 5,7 procentenheter). År 2016 betalar 33 kommuner utjämningsavdrag.

Uppgift 6. Bokslutet för statens bokföringsenhet (1,3 poäng)

Det finns bestämmelser och anvisningar om bokföringsenheternas verksamhetsberättelse och Statens revisionsverks (SRV) revision.

I lagen om statsbudgeten 13.5.1988/423 föreskriver 21 § (19.12.2003/1216) 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 förordningen om statsbudgeten 11.12.1992/1243 anger 63 § 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 meddelat en anvisning om verksamhetsberättelsens innehåll: Toimintakertomuksen laatiminen. Kirjanpitoyksiköt ja talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot. Valtiokonttori 30.11.2010 Dnro VK 510/03/201.

SRV:s uppgift är att revidera bokföringsenheternas bokslut och det finns en anvisning om revisionen: "Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus - sisältö ja periaatteet. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusohjeita."

6.1

Vid revision av resultatet i anslutning till revision av bokslutet är det inte fråga om att granska nivån på resultatet. Det är fråga om huruvida uppgifterna stämmer och ger berättelsen en "rättvisande bild" av resultatet. Vid revisionen måste revisorn utreda om beskrivningen av resultatet motsvarar Statskontorets anvisningar och det resultatmålsdokument som gjorts upp tillsammans med ministeriet. Revisorn ska granska om de viktiga saker som ingår i resultatmålsdokumentet har rapporterats. Det är viktigt att klargöra vilken slags process som har lett till att uppgifterna som beskriver resultatet har kommit in i verksamhetsberättelsen. För att säkerställa detta måste man bekanta sig med registreringssystemet för uppgifter om prestationer och kostnader och bedöma dess tillförlitlighet. Detta förutsätter oftast samarbete med personalen och att man bekantar sig med registreringssystemet.

SRV har gett följande utlåtande i sin revisionsberättelse för Migrationsverket: (tillgängligt: https://www.vtv.fi/files/5674/VTV53_014_2016_tilintarkastuskertomus.pdf)

"Beskrivning av resultatet. Innehållet i och sättet att presentera uppgifterna om verksamhetens effektivitet och den redovisning som ligger till grund för dem har granskats i tillräcklig omfattning för att klargöra huruvida beskrivningen av resultatet till väsentliga delar ger en rättvisande bild. Uppgifterna om verksamhetens effektivitet kan anses vara rättvisande."

6.2

Resultatsiffrorna, intäkts- och kostnadskalkylen och budgetens utfallskalkyl har inget direkt kalkylmässigt samband. Budgetens utfallskalkyl berättar endast hur budgeten, de beräknade inkomsterna och anslagen har utfallit. Den berättar inte om resultatet av verksamheten har varit bra eller dåligt. Inte heller resultatet av intäkts- och kostnadskalkylen har något samband med verksamhetens resultat. Verksamhetens resultat kan vara bra eller dåligt oberoende av resultatet av intäkts- och kostnadskalkylen.

6.3

Konstaterande 1. Underskottet i intäkts- och kostnadskalkylen för räkenskapsperioden 1.1.2016–31.12.2016 växte avsevärt jämfört med föregående räkenskapsperiod i huvudsak till följd av att verksamheten utvidgats.

Korrekt. Migrationsverkets underskott under räkenskapsperioden, 714 335 000 euro, var 260,15 % större än året innan. Intäkterna av verksamheten, 9 603 000 euro, steg 10,63 % jämfört med året innan. Kostnaderna för verksamheten, 608 404 000 euro, ökade avsevärt, 251,91 % jämfört med året innan. Detta beror på att utgifterna ökade till följd av att antalet asylsökande växte kraftigt. Kostnaderna för överföringsekonomin var 77 618 000 euro och de ökade med 169,15 % från året innan på grund av den kraftiga ökningen av antalet asylsökande.

Konstaterande 2. De betalda mervärdesskatterna beskriver de mervärdesskatter som Migrationsverket betalat för sina anskaffningar.

Korrekt. Bokföringsenheterna kan göra mervärdesskattepliktiga anskaffningar och försäljningar. Av Migrationsverkets bokslut framgår inte direkt varför de betalda mervärdesskatterna har ökat jämfört med året innan.

Av administrativa orsaker är staten skattskyldig som en enda enhet. Ett statligt ämbetsverk, en statlig inrättning eller någon annan statlig enhet är således inte i regel skattskyldig för försäljning till en annan statlig enhet, utan försäljningen betraktas som den skattskyldiges interna leverans.

Statliga ämbetsverk och inrättningar, med undantag för de särskilt skattskyldiga, redovisar inte mervärdesskatt till skatteverken, och skickar inte skatteförvaltningen andra momsdeklarationer än sammandragsdeklarationer över gemenskapsförsäljningar, dvs. handel med varor mellan EU:s medlemsstater. De uppgifter som skatteförvaltningen behöver fås direkt ur centralbokföringen.

Konstaterande 3. Ökningen av de finansiella kostnaderna beror på att staten har höjt den kalkylerade räntan för medel som är bundna i Migrationsverkets verksamhet.

Fel. Staten tar inte ut kalkylerad ränta på kapital som är bundet i ämbetsverken och inrättningarna.

Konstaterande 4. Minskningen av det egna kapitalet jämfört med föregående år beror på att staten har minskat sina kapitalinvesteringar.

Fel. Statens kapital har förblivit oförändrat sedan 1.1.1998. Minskningen av det egna kapitalet beror på att förhållandet mellan kapitalöverföringar och räkenskapsperiodens underskott har förändrats.

I bokslutet överförs saldon på följande konton till kontot Kapitalöverföringar:

- Remisskontot (T) till kontot 20820 Överföringar från remisskonto (T)

- Täckningsmedel (T) till kontot 20800 Överföringar från statens allmänna transaktionskonto för utgifter (T)
- Tömningar (T) till kontot 20810 Överföringar till statens allmänna transaktionskonto för inkomster (T)

Saldona på kontona för finansiella transaktioner mellan bokföringsenheterna registreras i samband med bokslutet på kapitalöverföringskontona. På så vis förhindras att kontona i fråga kumuleras från år till år i bokföringsenheternas bokslut.

Konstaterande 5. Överföringarna av anslag till följande år, sammanlagt 18 037 504,83 euro, förklarar största delen av bokslutets skillnad mellan budgetanslagen och räkenskapsperiodens underskott.

Fel. Överföringen av anslag till följande år förklarar inte skillnaden mellan anslagen och räkenskapsperiodens underskott. Om alla anslag hade använts skulle underskottet ha varit större.

Konstaterande 6. Redovisningarna mellan bokföringsenheter (räkenskapsverk) i balansräkningen innehåller obetalda prestationer till andra bokföringsenheter vid bokslutstidpunkten

Korrekt, delvis. På kontona Avräkningar mellan bokföringsenheter registreras poster som ska avräknas inom budgetekonomin. Till dessa hör förskotts innehållning och källskatt samt socialskydds- och olycksfallsförsäkringsavgift samt avgift för ekonomiskt stöd. I bokslutet ska saldot på dessa konton vara de belopp som innehållits på löner som betalats i december.

6.4

Uppgiftskonstellationen är vidsträckt. Syftet med uppgiften är att testa vad revisorsaspiranten fäster uppmärksamhet vid i kalkylen för att få en helhetsbild av bokföringsenhetens intäkter och kostnader samt hur de har uppstått. På innehållssidan bör revisorn bedöma huruvida storleken på siffrorna i intäkts- och kostnadskalkylen motsvarar resultatmålsdokumentet och den verksamhet som presenterats i verksamhetsberättelsen. Siffrorna i bokföringen kan vara formellt korrekta, men den bild som de ger kan vara vilseledande. Då man i detta fall jämför intäkts- och kostnadskalkylens siffror med texterna i resultatmålsdokumentet och verksamhetsberättelsen, verkar de vara av samma storleksklass. Den utvidgning av verksamheten som förklaras i verksamhetsberättelsen framgår klart av ökningen av lönebikostnaderna, övriga kostnader för verksamheten och understöden för icke-vinstsyftande samfund jämfört med föregående år.

På den formella sidan borde revisorn fästa uppmärksamhet vid att kalkylerna är formellt korrekta. I Migrationsverkets intäkts- och kostnadskalkyl är en iögonenfallande sak att en del av talen i kalkylen för 2016 är delade på två rader, vilket gör det svårt att läsa resultaträkningen.