

OFR -EXAMEN 2009

DEL I: Revisionskunskap och revisionsteknik

Obs!

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

Alla andra ska besvara alla frågor och alla punkter.

Fråga 1: Revisorns kännedom om det föränderliga ”revisionsfältet”

Beräknad tid: 40–50 minuter

Maximipöäng: 2 poäng

a) Europeiska unionens kommission ska under eget ansvar verkställa budgeten inom ramen för de beviljade anslagen, med iakttagande av gemenskapsförordningarna och i överensstämmelse med principerna för en sund ekonomisk förvaltning (artikel 274 i EG:s grundfördrag).

Redogör kortfattat för vad den nämnda principen innebär och hur den tar sig uttryck i den strukturfondslagstiftning som gäller Finland.

b) Det har påståtts att fullmaktsförfarandet i samband med skötseln av statsfinanserna leder till obetänksamhet beträffande de bundna utgifterna. Ändå fortlever detta förfarande i högönskelig välmåga.

Redogör kortfattat för vad fullmaktsförfarandet grundar sig på och ge åtminstone två exempel på situationer där förfarandet har visat sig vara livskraftigt.

c) Kommunen har rätt till utjämning av statsandelarna på basis av skatteinkomsterna. Kommundirektören i Perttukylä vänder sig till dig och hävdar att kommunens andel av samfundsskatten har fastställts i strid med grundlagen – utan att kommunen har hörts.

Hur formulerar du – i egenskap av lovande OFR-kandidat – ditt svar till kommundirektören som kämpar för Perttukyläs ekonomiska autonomi?

d) Aktiebolagslagen och revisionslagen har under detta årtusende ändrats på grund av internationaliseringen och medlemskapet i Europeiska unionen. Revisionens betydelse accentueras under en ekonomisk recession.

Redogör kortfattat för revisorns skadeståndsansvar vid revision av aktiebolag.

Svar 1:

- a) Enligt Europeiska gemenskapens budgetförordning ska anslagen användas i enlighet med principen om sund ekonomisk förvaltning, dvs. enligt principerna om lönsamhet, effektivitet och ändamålsenlighet. I strukturfondslagstiftningen finns också rättsnormer som förpliktar medlemsstaterna att iaktta principen om sund ekonomisk förvaltning. På det nationella planet finns bestämmelser om saken i den gällande strukturfondslagen (1401/2006).
- b) Fullmaktsförfarandet grundar sig primärt på 85 § i grundlagen. Närmare bestämmelser om förfarandet finns i budgetlagen (423/1998, 10 §). I detaljmotiveringen till den budget som godkänts av riksdagen kan det också finnas sådana ställningstaganden av riksdagen angående fullmaktsförfarandet som är avsedda att vara bindande. EU-strukturfondsfinansieringen, långsiktiga byggprojekt och försvarsmaktens materielanskaffningar är typiska exempel på situationer där fullmaktsförfarandet visar sin livskraft.
- c) Kommunens rätt att fatta beslut om samfundsskattens nivå försvagades i och med den s.k. stora skattereformen som genomfördes år 1993 (lagarna 1535-1547/1992). Samfundsskatteuppbörden uteslöts ur kommunalbeskattningen (jfr 121 § i grundlagen) och kommunernas rätt att fastställa kommunspecifika skattesatser för samfundsskatten upphävdes. Enligt lagen om skatteredovisning (523/1998) är det finansministeriet som fastställer de enskilda kommunernas utdelning av samfundsskatten, efter att ha hört Finlands Kommunförbund. Enskilda kommuner blir inte hörda vid fastställandet av utdelningen.

- d) Enligt de gällande bestämmelserna fastställs revisorns skadeståndsansvar inte enligt aktiebolagslagen utan enligt 51 § i revisionslagen. Revisorn är skyldig att ersätta en skada som han eller hon uppsåtligen eller av oaktsamhet har orsakat bolaget vid utförandet av en uppgift som avses i 1 § 1 mom. i revisionslagen. Revisorn är också skyldig att ersätta en skada som han eller hon har orsakat bolagets aktieägare genom överträdelse av revisionslagen, aktiebolagslagen eller bolagsavtalet.

Fråga 2: Testning av gränserna för de offentliga medlens användningsändamål

Beräknad tid: 60–70 minuter

Maximipoäng: 3 poäng

Bedöm i egenskap av Kotipesä kommuns OFR-revisor ur laglighetssynvinkel följande nödåtgärder som social- och hälsovårdsministeriet samt Kotipesä kommun vidtagit för att trygga välfärdstjänsterna:

- a) På grund av den svåra ekonomiska situationen i Kotipesä kommun beslutade social- och hälsovårdsministeriet att kommunen, för tryggnad av äldreomsorgen, skulle beviljas ett statsbidrag på 2 miljoner euro av Penningautomatföreningens vinstmedel för anställning av tilläggspersonal inom hemsjukvården för äldre.

Som villkor för bidraget uppställde ministeriet ett krav på att kommunstyrelsen inte skulle verkställa kommunfullmäktiges beslut om indragning av lågstadiet i Korpikylä.

- b) På grund av penningbrist beslutade kommunstyrelsen i Kotipesä lägga ut kommunens bespisningsservice, gällande allt ifrån skolorna till hälsovårdscentralen och äldreboendet. Kommunstyrelsens ordförande motiverade det enhälliga beslutet för A-studios redaktör genom att konstatera att ”utläggning av servicen hör till nutiden, förbättrar produktiviteten och frigör kommunens anställda så att de kan koncentrera sig på det väsentliga”.

Kommunstyrelsen ingick ett avtal om köptjänster med det lokala kommanditbolaget Lusikka & Haarukka, utan att konkurrensutsätta bespisningsservicen. Då A-studios redaktör påpekade att beslutet gynnade hemtrakten, avvisade kommunstyrelsens

ordförande detta påstående med att hänvisa till kommunstyrelsens beslutsmotivering, av vilken det framgår att det inte finns någon lika högklassig mattillredare i kommunen som Lempi *Sulonens* Lusikka & Haarukka Ky. Ordföranden konstaterade dessutom att beslutet träffades på basis av helhetsekonomisk lönsamhet.

c) Kotipesä kommun hade redan under flera års tid varit missnöjd med de höga patientavgifterna vid Uleåborgs universitetssjukhus (samkommunen). Kommunen beslutade således genom ett enhälligt fullmäktigebeslut utträda ur samkommunen, efter att överdirektören för social- och hälsovårdsministeriet, Tuulia *Kylä-Varis-Outolampi*, per telefon rekommenderat detta. Kommunstyrelsens ordförande lade ut texten för A-studios redaktör gällande Kotipesä kommunfullmäktiges ”djärva statuerande av exempel när det gäller att trygga en liten kommuns autonomi”.

Med hjälp av de besparingar som uppkom genom de uteblivna avgifterna till samkommunen avlönade kommunen specialistläkaren Venjami *Lonka* för att tillhandahålla tjänster inom den specialiserade sjukvården för invånarna i Kotipesä. *Lonka* har ”varit med om det mesta” i staden Kostamus.

Riksdagens justitieombudsman har fått ett klagomål från kommuninvånaren Viljam *Urhea* från Kotipesä kommun, där denne ifrågasätter lagligheten av kommunstyrelsens och kommunfullmäktiges åtgärder. Efter att ha gjort en inspektion i Kotipesä kommun beslutar justitieombudsmannen be dig, som är kommunens OFR-revisor, ge ett utlåtande om Kotipesä kommuns djärva statuering av exempel. Ta också ställning till social- och hälsovårdsministeriets åtgärder ur laglighetssynvinkel (punkt a) samt till överdirektör Tuulia *Kylä-Varis-Outolampis* förfarande (punkt c).

Ge riksdagens justitieombudsman ett motiverat utlåtande.

Svar 2:

a) Statsrådet beslutar på föredragning av social- och hälsovårdsministeriet om de statsbidrag som beviljas enligt prövning av Penningautomatföreningens vinstmedel. Kommunerna har kommunal autonomi, som man endast kan ingripa i

genom bestämmelser på lagnivå. Ministeriet har således överskridit sina befogenheter i ärendet. Bestämmelser om väckande av ministeråtal och om effektivering av tjänsteansvaret finns i grundlagen (116 och 118 §).

- b) Utläggningen av bespisningsservicen i Kotipesä kommun har genomförts i strid med den gällande lagen om offentlig upphandling (348/2007). Upphandlingsavtalet överskrider i praktiken tröskelvärdet (15 000,00 euro). Vid upphandlingen kan den helhetsekonomiska lönsamheten i vissa fall användas som urvalskriterium. Detta får emellertid inte leda till att ett företag i hemkommunen gynnas.
- c) Ur kommunens synvinkel kan eller måste kommunen höra till en samkommun. Enligt lagen om specialiserad sjukvård måste kommunen höra till något av de lagstadgade sjukvårdsdistrikten. Det är i princip möjligt att utträda ur en samkommun, om kommunen har anslutit sig till någon annan samkommun för ett sjukvårdsdistrikt. Detta framgår inte av statueringen av exempel, vilket innebär att fullmäktige har fattat ett lagstridigt beslut.

Överdirektör Tuulia *Kylä-Varis-Outolampi* har överskridit sina befogenheter i ärendet. Hennes åtgärder ska bedömas utgående från bestämmelserna om tjänsteansvar. I egenskap av OFR-revisor torde du dessutom framföra för justitieombudsmannen att Kotipesä kommun inte har adekvata förutsättningar att svara för kommuninvånarnas specialiserade sjukvård, trots att läkaren i likhet med Venjamin *Loka* i Kostamus ”varit med om allt”.

Fråga 3. Balansering av kommunorganisationens ekonomi ur OFR-revisionens synvinkel

Beräknad tid: 40–50 minuter

Maximipoäng: 2 poäng

Kommunen Murheeton har hamnat i ekonomiska trångmål. Områdets företagsverksamhet har stora problem och uppsägningar har förekommit. Kommunens ekonomi är i obalans, delvis på grund av att inkomsterna minskat (en jämförelsevis liten minskning av samfundsskatteintäkterna och en avsevärd minskning av kommunalskatteintäkterna) och delvis på grund av att kostnaderna ökat kraftigt under det ekonomiska uppsvinget. Balansräkningen utvisar ett underskott på sammanlagt 6,7 miljoner euro som saknar täckning (se utdraget ur sammanträdesprotokollet). Det finns behov

av att utarbeta en trovärdig plan för det sätt på vilket kommunen Murheeton, enligt kommundirektörens ord, ”skakar av sig sina ekonomiska bekymmer”.

Enligt 65 § i kommunallagen ska kommunen svara för sin skyldighet att täcka underskottet i ekonomin. Kommunen Murheeton har enligt bokslutet för år 2007 ett underskott på 2,5 miljoner euro och enligt bokslutet för år 2008 ett underskott på 3,2 miljoner euro. Kommunfullmäktige har 21.2.2009/3 § beslutat utarbeta en systematisk plan för de åtgärder som ska vidtas för balansering av ekonomin. Kommunen Murheeton har ett tvingande behov av att skära ner kostnaderna och förbättra produktiviteten.

Planen för balansering av ekonomin ska utarbetas i två faser, med hjälp av extern sakkunskap. Den första fasen innefattar en allmän kartläggning av de principer enligt vilka balanseringen kan genomföras samtidigt som kommuninvånarnas basservice tryggas. Denna fas innefattar en granskning av hur balanseringen av bokslutet inverkar på produktiviteten, på servicens kvalitet och servicetillgången samt på övriga omständigheter som berör kommuninvånarna. Den andra fasen innefattar analyser och konkreta kalkyler. Fullmäktige anser även att det är nödvändigt att ta ställning till hur planeringen fortskrider mellan de nämnda faserna.

Såsom det framgår av utdraget ur fullmäktiges protokoll ämnar kommunen anlita utomstående expertis, men kommunen vill också påverka i synnerhet det sätt på vilket den viktiga planen utarbetas. Den diskussion som fördes angående balanseringen av ekonomin under åren 2002-2003 avstannade i själva verket i och med den mekanistiska plan som utarbetades av en annan expertorganisation. Trots att man ursprungligen hade för avsikt att inleda en systematisk politisk diskussion angående vilka åtgärder som är förnuftiga för sanering av ekonomin, avstannade diskussionen egentligen i och med utredningen. Nu vill man inte upprepa samma problem, utan man vill ha djupgående kunskaper i fråga om den kommunala ekonomin, där kalkylerna förenas med mångsidig kunskap om kommunorganisationen.

Uppgift. Nu har den första fasen av planeringen inletts och kommunen Murheeton har bitt två experter utarbeta principer för balansering av bokslutet. Du är den ena av dessa experter. Du arbetar hos den kända revisionssammanslutningen Suu säkkiä myöden och du skapar en vision för ert samarbete angående principerna för balansering av ekonomin utgående från kommunens dokumentation. Enligt dokumentationen är utgångspunkterna för den allmänna kartläggningsfasen följande:

- 1) Principerna för balansering av ekonomin: Vilket urval av metoder står till buds? Granska frågan för både inkomst- och utgiftssidans del.
- 2) Vilket är sambandet mellan förbättring av produktiviteten och balansering av bokslutet? (Kommunen Murheeton vill ha klarläggande exempel på sambanden mellan produktiviteten och balanseringen av ekonomin.)
- 3) Hur ska man bedöma balanseringsåtgärdernas verkningar för kommuninvånarnas del? Hur ska man trygga basservicen för kommuninvånarna?
- 4) Vilken roll har de centrala kontrollaktörerna när det gäller balanseringen av ekonomin i kommunen Murheeton?

Utarbeta ett förslag till allmänna principer för balansering av ekonomin i kommunen Murheeton genom att granska de ovan nämnda aspekterna. Ge därutöver en koncis beskrivning av vilken redovisnings- och utvärderingsinformation du skulle använda som stöd för analyserna under den andra fasen av planeringen.

MODELLSVAR

a) Ur teoretisk synvinkel gäller frågan problemet i samband med penningprocessen inom den kommunala ekonomin, dvs. balansen mellan inkomsterna och utgifterna. Situationen har utvecklats så att tidsintervallet är mycket kort, vilket inom den kommunala ekonomin i allmänhet innebär att skyldigheten att täcka underskottet och de åtgärdsprogram som utarbetas för detta syfte tenderar att sporra till balansering av ekonomin på kort sikt framom långsiktiga strukturella lösningar eller lösningar som gäller det sätt på vilket servicen arrangeras och organiseras. För kommunen Murheetons del kan det finnas en risk för att man på kort sikt "sparar" på något, medan kostnaderna samtidigt ökar på lång sikt. Denna utveckling kan på många håll skönjas inom den kommunala ekonomin i Finland. Enligt det uppdrag som ges i uppgiften vill man dock uttryckligen undvika detta problem genom en mångsidig och djupgående översyn av situationen. Fullmäktige har tydligt förutsatt detta.

Urvalet av metoder för balansering av ekonomin kan granskas både med avseende på utgifterna och med avseende på inkomsterna. För utgifternas del finns det skäl att göra en övergripande analys där kommunens kostnadsstruktur grundligt går igenom. Därefter finns det skäl att göra en analys av de kostnader som har den största betydelsen när det gäller kommunens utgifter och som man kan påverka på kort sikt. Personalkostnaderna utgör den största utgiftsposten och blir därmed i varje fall föremål för granskning. Dessutom ska man ständigt fundera på nya innovativa arbetsarrangemang och andra liknande lösningar. Det är viktigt att man också systematiskt granskar delområdena inom utgiftsstrukturen utgående från i vilken mån verksamheten och uppgifterna hänför sig till skötseln av kommunens grundläggande uppgifter. Är det möjligt att man inom vissa områden, t.ex. när det gäller stödtjänster, kan öka den externa serviceproduktionens andel? Som stöd för detta måste man naturligtvis särskilt granska investeringarna och göra mer omfattande granskningar av förhållandet mellan kostnaderna och nyttan (effektiviteten).

För inkomsternas del kan det framför allt bli fråga om höjningar av skatterna och avgifterna. En höjning av inkomstskattesatsen är kanske det "enklaste" sättet att balansera bokslutet, även om dess konsekvenser för kommunens ekonomi bör begrundas. I många fall är det nämligen ett problem inom den kommunala ekonomin att skattesatsen höjs med anledning av en plötslig förändring i ekonomin eller i samband med en ekonomisk recession, medan nivån inte sänks i motsvarande mån då situationen förbättras. Man måste vara medveten om denna välkända aspekt och bygga visionen på att kommunens ekonomi ska vara hållbar på lång sikt. Vidare är det t.ex. möjligt att höja fastighetsskatten, inom ramen för de föreskrivna gränserna. Det kan också bli aktuellt att sälja egendom. Man bör emellertid göra en övergripande analys av denna möjlighet. En sådan lösning

innebär nämligen ofta bara att de akuta problemen åtgärdas, medan problemen gällande balanseringen av ekonomin på lång sikt inte blir lösta.

b) När det gäller balanseringen av ekonomin i kommunen Murheeton måste man vara medveten om sambandet mellan penningprocessen och realprocessen, dvs. om hur strukturella reformer och utvecklandet av serviceprocessernas organisering inverkar på kommunens ekonomi, i synnerhet på kostnadsstrukturen. Detta samband är viktigt, eftersom en förbättring av produktiviteten inom den kommunala ekonomin inte har en likadan anknytning till inkomststrukturen som t.ex. inom företagsekonomin. Medan en förbättring av produktiviteten inom ett företag kan öka företagets intäkter och/eller differensen mellan intäkterna och kostnaderna, påverkar en förbättring av produktiviteten inom kommunens serviceproduktion inte på lång sikt kommunens inkomstbildning utan närmast dess kostnadsstruktur.

I och för sig är utgångspunkten för produktivitetsdelens densamma. Man strävar efter att antingen upprätthålla samma servicenivå med mindre resurser (minimering av insatsen) eller en högre servicenivå med samma resurser (maximering av utdelningen). Å andra sidan måste man känna till vad denna jämförelse gäller, dvs. vilket jämförelseobjektet är då det gäller ”mindre” resurser eller ”högre” servicenivå (en annan kommun, en annan organisation, kommunens tidigare verksamhet).

Sambandet mellan balanseringen av bokslutet och förbättringen av produktiviteten påverkas också av vilket tidsintervall som granskas. På kort sikt kan kommunens ekonomi balanseras med hjälp av en förbättring av produktiviteten och en balansering av ekonomin kan i sin tur förbättra produktiviteten. På lång sikt är sambandet däremot mer problematiskt. Om balanseringen sker med hjälp av enskilda lösningar kan detta till och med öka kostnaderna för serviceproduktionen och därmed skapa nya utmaningar för balanseringen av ekonomin. För det andra kan det uppkomma deloptimeringsproblem. Det finns nämligen en risk för att man i kommunen fokuserar på optimering och säkring av ”enkla” frågor istället för att betona övergripande aspekter som gäller strukturerna och förnyelse av serviceprocesserna.

c) Konsekvenserna för kommuninvånarna måste bedömas ur flera synvinklar. Det kan bli fråga bl.a. om följande synvinklar:

- Hur påverkar balanseringen av bokslutet och förbättringen av produktiviteten servicetillgången och servicenätverket? En inskränkning av servicenätverket kan leda till att servicetillgången försämras t.ex. på grund av att avstånden till serviceställena ökar, öppettiderna ändras osv. Å andra sidan kan en reducering av verksamhetsställena och en koncentring av verksamheten också öka möjligheterna till specialisering.
- Hur påverkas servicens kvalitet och verkningsfullhet? Hur påverkar balanseringen av ekonomin kvaliteten på den service som kommunen tillhandahåller och organiserar? Klarar kommunen av att hantera spänningen mellan balanseringsåtgärderna och servicens kvalitet/verkningsfullhet?
- Påverkas jämlikheten mellan olika befolkningsgrupper? Har balanseringsåtgärderna olika konsekvenser för olika åldersgrupper, t.ex. för barnfamiljerna eller den äldre befolkningen?

- Påverkar åtgärderna kommuninvånarnas och medborgarnas grundläggande fri- och rättigheter? Hur ska man vid balanseringen av ekonomin trygga kommuninvånarnas rätt till offentlig basservice?

d) I denna situation är revisionsnämnden en central aktör. Dess lagstadgade uppgift är (enligt 71 § i kommunallagen) att bedöma hur balanseringen av kommunens ekonomi utfallit samt den gällande ekonomiplanens och det planerade åtgärdsprogrammets tillräcklighet. Eftersom det också hör till revisionsnämndens uppgifter att bedöma huruvida de mål som fullmäktige satt upp för verksamheten och ekonomin har nåtts, är dess roll å andra sidan också att gestalta det planerade balanseringsprogrammets inverkan på hur man sist och slutligen klarar av att ordna den kommunala serviceproduktionen. I detta avseende har revisionsnämnden en mångsidig och viktig roll.

OFR-revisorn har till uppgift att säkerställa att informationen om kommunen Murheeton är riktig och tillräcklig. OFR-revisorn är av stor betydelse i sammanhanget, eftersom processen kan aktualisera flera frågor som hör till revisorns verksamhetsområde, dvs. huruvida den information som utgör grund för statsandelarna är riktig, huruvida kommunens interna kontroll har organiserats på ett tillbörligt sätt osv. Det finns skäl för revisorn att vara uppmärksam, eftersom Murheetons behov av att balansera ekonomin även kan leda till dysfunktionella åtgärder. Revisorns roll kan också vara problematisk. Nu håller man på att utforma grunderna för planen för balansering av ekonomin. Hur kan man på organisationsnivå säkerställa att de aktörer som verifierar den ekonomiska informationens riktighet och utvärderar planen för balansering av ekonomin inte är samma aktörer som varit med om att utarbeta planen? De som i sitt svar uppmärksammat detta eventuella oavhängighetsproblem fick en extra tilläggspoäng.

För de analyser som hör till den andra fasen av planeringen behövs åtminstone följande redovisnings- och utvärderingsinformation:

- Information gällande kostnadskalkylerna, dvs. hur en minskning av utgifterna eller en ökning av inkomsterna inverkar på balanseringen av ekonomin.
- Information om förhållandet mellan kostnaderna och nyttan (och/eller kostnaderna och verkningsfullheten), dvs. huruvida en utläggning av serviceproduktionen är en lönsam åtgärd som främjar den ekonomiska balansen i kommunen på lång sikt.
- Information om känslighetsanalysen, dvs. hur olika antaganden om kommunens framtida utveckling inverkar på den slutliga utformningen av planen för balansering av ekonomin. Denna analys hjälper fullmäktige att granska saken på ett mer övergripande sätt.
- Information om resultatet och verkningsfullheten, dvs. hur en minskning av kostnaderna inverkar på servicens kvalitet och på servicetillgången.
- Information som hänför sig till rättsprinciperna, dvs. till tolkningen av de väsentliga normer som berör balanseringsåtgärdernas inverkan på kommuninvånarnas rätt till basservice.

Fråga 4. Tillämpning av revisionsprinciperna inom OFR-revisionen

Beräknad tid: 20-30 minuter

Maximipoäng: 1 poäng

- a) **Rimlig säkerhet inom revisionen.** Genom revisionen strävar man efter att nå ”rimlig säkerhet” angående saken hos revisionsobjektet. Vad innebär denna rimliga säkerhet? Beskriv först principens innebörd och gör därefter en jämförelse av likheterna och olikheterna när det gäller principen om rimlig säkerhet i samband med extern och intern kontroll.

Tilläggs-poäng ges för konkreta exempel som gäller revision av företagssektorn och av den skattemedelsfinansierade sektorn.

MODELLSVAR

Den rimliga säkerheten hänför sig till förhållandet mellan de kostnader och den nytta som revisionen medför. Revisionen utövas, liksom vilken ekonomisk verksamhet som helst, inom ramen för begränsade resurser. Det krävs alltså att man tydligt väljer vilka områden och tyngdpunkter revisionen inriktas på, med avseende på vad som eftersträvas genom revisionen, inom vilken tid revisionens mål kan nås och inom vilket område man – med beaktande av objektets bakgrund och revisionshistoria – kan erhålla ett så stort mervärde som möjligt.

Det som anförts ovan utgör grunden för principen om rimlig säkerhet, som innebär att man inte genom revisionen kan uppnå fullständig säkerhet om revisionsobjektets ekonomiska situation och ställning. En strävan efter fullständig säkerhet skulle för det första orsaka mer kostnader än fördelar. För det andra är fullständig säkerhet under alla omständigheter ett orealistiskt mål, eftersom revision är mänsklig verksamhet. Vidare skulle uppnåendet av fullständig säkerhet vara ett mål som skulle medföra betydande biverkningar med tanke på revisionsobjektets möjligheter att bedriva effektiv verksamhet, vilket man hänvisar till bl.a. vid de diskussioner som gäller revisionskonferensen. Principen om rimlig säkerhet är således en ekonomiskt rationell lösning. När det gäller den ”rimliga” säkerhetens nivå beaktas både kostnaderna för kontrollsystemet och möjligheterna att med hjälp av revisionssystemen konstatera brister och fel samt verifiera revisionsobjektets effektivitet och resultat. Riskhanteringsaspekten inverkar också på saken.

Principen om rimlig säkerhet är viktig inom både den externa och den interna kontrollens referensram. Beskrivningen av revisionsverksamhetens karaktär gäller såväl den externa som den interna revisionen. Skillnaden gäller framför allt förhållandet mellan huvudmannen och agenten vid revisionen. När det gäller den externa kontrollen bedöms den rimliga säkerheten i sista hand av aktieägarna eller kommunfullmäktige eller t.ex. av skattebetalarna. Inom den interna kontrollen fastställs principens betydelse på basis av organisationsledningens agerande. När det gäller begreppet rimlig säkerhet och bedömningen av vilken nivå av säkerhet som är tillräcklig kan det likaså förekomma skillnader mellan den externa och den interna kontrollen.

I samband med revideringen av företag och granskningen av den offentliga ekonomin har principen alltså samma innebörd. Den centrala skillnaden utgörs av principens tillämpning på de olika

delområdena inom revisionen. Det kan med andra ord finnas skillnader vid processerna för fastställelse av den rimliga säkerhetens nivå, beroende på om det är fråga om granskning av ett företag, statsfinanserna, en kommun eller t.ex. ett EU-finansierat projekt. Principen i sig – relationen mellan de resurser som satsas på revisionen och det optimala mervärdet – är emellertid densamma.

b) **Anlitande av utomstående expertis.** Vid anskaffningen av revisionsevidens blir revisorn ibland tvungen att anlita utomstående experter. Revisorn ansvarar emellertid själv för sitt utlåtande. Med tanke på revisionens tillförlitlighet är principerna om anlitande av utomstående expertis således mycket viktiga. *Vilka är dessa principer och hur är det möjligt att säkerställa att de verkligen fullföljs i praktiken?*

MODELLSVAR

Revisorn kan i sitt arbete ha behov av att anlita utomstående sakkunniga t.ex. i anslutning till vissa specialområden. Sakkunskapen kan bl.a. gälla tekniskt ingenjörskunnande eller dokumenthantering inom ett visst specialområde. Experten kan t.ex. stå i uppdragsförhållande till revisionsobjektet eller revisorn, eller höra till revisionsobjektets eller revisorns personal. Då revisorn anlitar en utomstående expert ska han eller hon skaffa tillräcklig evidens för att arbetet har utförts på ett ändamålsenligt sätt med avseende på revisionens syfte.

När behövs en utomstående expert? Vid denna bedömning ska man beakta expertens kunskaper och erfarenhet, karaktären, komplexiteten och betydelsen av det objekt som är föremål för analys samt risken med avseende på revisorns utlåtande. Expertens kompetens och objektivitet ska övervägas noggrant. Omfattningen av expertens arbete ska också definieras omsorgsfullt, så att anknytningen till det egentliga revisionsarbetet och rapporteringen kvarstår.

Revisorn ska bedöma huruvida expertarbetsinsatsen är lämplig att användas som sådan revisionsevidens som utgör grund för revisorns ställningstagande. Det betonas alltså att revisorn inte kan överföra ansvaret på en utomstående expert, utan att revisorn själv ska bedöma expertinsatsens relevans och validitet med avseende på det egentliga revisionsutlåtandet. Ifall det inte föreligger tillräcklig relevans eller validitet ska revisorn beakta detta. Ofta kan detta t.ex. innebära att tilläggsanalyser utförs eller att en annan expert eventuellt anlitas.

Revisorn ska redogöra för anknytningen till expertarbetsinsatsen genom att vid behov hänvisa till den i sin egentliga revisionsberättelse. I detta fall är det ofta fråga om en anpassad revisionsberättelse.

c) **Dokumentationen i samband med OFR-revisionen.** Du ombes hålla ett föredrag om dokumentation vid ett revisionsseminarium som har temat kvalitetssäkring av revisionen. Inom revisorskåren råder det en vedertagen uppfattning om att ditt dokumentationskunnande hör till det bästa inom branschen och du har därför ombetts föreläsa om saken. Du är medveten om dokumentationens särskilda roll vid revisionsprocessen, samt om dess anknytning till utvecklandet och säkrandet av revisionsarbetets kvalitet.

Du svarar jakande på begäran. Du har till uppgift att skissera framställningen, där du belyser dokumentationen som en del av OFR-revisionen. Granska saken ur följande synvinklar.

- 1) Varför är dokumentationen av så stor betydelse inom revisionsprocessen? Vilket är sambandet mellan dokumentationen och OFR-revisionens kvalitet?
- 2) Vilka frågor ska revisorn dokumentera under revisionsprocessen? Analysera frågan med avseende på följande faser som hör till revisionsprocessen:
 - a. Mottagandet av revisionsuppdraget
 - b. Planeringen av revisionsprocessen
 - c. Genomförandet av revisionen
 - d. Rapporteringen gällande revisionen

MODELLSVAR

Dokumentationen utgör en central del av revisionsprocessen och kvalitetssäkringen. Detta beror på revisionstjänsternas mångtydiga karaktär. Det är således viktigt för revisorn, revisionsobjektet och de övriga intressentgrupperna att känna till vilka processer som utgör grund för revisionsutlåtandet. Arbetspapperen, memorandumerna och den övriga dokumentationen har följaktligen en särskild betydelse vid all revision.

OFR-nämnden har år 2008 utfärdat rekommendationer om dokumenteringen av revisionen. Rekommendationerna är indelade i fem avsnitt. Avsnitten gäller mottagandet av uppdraget, planeringen av revisionen, genomförandet av revisionen, rapporteringen samt förvaringen av revisionsmaterialet. Den aktuella frågan gäller dokumenteringen i samband med mottagandet av uppdraget, planeringen och genomförandet av revisionen samt rapporteringen.

Mottagandet av uppdraget

Oavhängighetsbedömningen ska dokumenteras för hela revisionsteamets del. En sådan bedömning ska utföras minst en gång per år, eller oftare än detta ifall förhållandena förändras. Dokumentationen ska innehålla en bedömning av eventuella hot mot oavhängigheten, av deras betydelse och av eventuella försiktighetsåtgärder. Principerna för vilka omständigheter och situationer som äventyrar oavhängigheten anges bland de etiska reglerna för revisorer.

Den tid som reserveras för genomförandet av revisionen ska uppskattas realistiskt och denna uppskattning ska också dokumenteras. Dokumenteringen ska innefatta både kvantitativa uppskattningar och uppskattningar av riskerna. Utgångspunkten för uppskattningen kan t.ex. utgöras av kommunens invånarantal och intäkter. Kommunförbundets och Kyrkostyrelsens rekommendationer om minimiantalet revisionsdagar ska iakttas vid uppskattningen. Antalet revisionsdagar kan dock inte enbart fastställas på basis av en volymrelaterad analys, utan man ska också beakta revisionsobjektets komplexitet och de risker som hänför sig till objektet.

Planeringen

Den uppdragsspecifika revisionsplanen ska dokumenteras, liksom den periodiska och/eller årliga planen när det gäller fortlöpande uppdrag. När det gäller gemensamma uppdrag ska revisorernas arbetsfördelning och revisionsplanen framgå av dokumentationen. Planen ska grunda sig på en tillräckligt omfattande och tillbörlig riskkartläggning och på en analys av konstaterade risker (kartläggning av de risker som är specifika för ett visst objekt). Dessutom ska valet av revisionsmetod dokumenteras i de objektsspecifika programmen.

Genomförandet av revisionen

Revisionsdokumentationen innefattar revisionsprogram, analyser, memorandum, sammandrag gällande betydande frågor, verifieringsbrev, brev som tillhandahållits av ledningen, kontrollistor samt korrespondens gällande viktiga frågor, inklusive e-postmeddelanden.

Revisionsdokumentationen kan också innefatta t.ex. viktiga avtal.

På basis av arbetspapperen ska man kunna svara på frågor om vad som har granskats, vem som har utfört granskningen, hur stor del av materialet som har granskats, vilken metod som har använts vid granskningen, vilka iakttagelser som har gjorts vid granskningen och vilka slutledningar revisorn har gjort på basis av granskningen.

Med hjälp av sina arbetspapper ska revisorn kunna visa att arbetet har utförts i enlighet med god revisionssed. Arbetspapperen ska också möjliggöra audit trail, dvs. innefatta information om hur iakttagelserna har härletts. Av revisionsdokumentationen ska det också framgå att den ansvariga revisorn har tagit del av revisorsassistenternas arbetspapper.

En utomstående person med yrkeskunskap inom revision ska på basis av arbetspapperen kunna få en helhetsuppfattning om planeringen, genomförandet och resultaten av arbetet samt om slutsatserna av revisionen.

Rapporteringen

All rapportering, inklusive den muntliga rapporteringen, ska vara dokumenterad bland arbetspapperen. Dessutom ska revisorns arbetspapper innefatta kopior av de slutliga rapporterna, såsom revisionsberättelsen, revisorsanmälan, revisionsprotokollet och revisionsanteckningen.

De frågor som ska följas upp efter revisionen ska också dokumenteras.

Fråga 5. Företagets system för administrativ kontroll av datakommunikationen

Beräknad tid: 30–40 minuter

Maximipoäng: 2 poäng

Lapsellinen Oy är ett snabbt växande företag som tillhandahåller dagvårdstjänster för familjer, kommuner och städer samt andra kunder, bl.a. olika organisationer. Företagets omsättning uppgick år 2008 till 7,2 miljoner euro. Företaget har 139 anställda och bedriver verksamhet på 18 orter.

Lapsellinen Oy:s kundkrets består av följande grupper (andel av omsättningen):

- | | |
|---|------|
| - Kommuner (dagvård för kommuninvånare i form av köptjänster) | 67 % |
| - Familjer och hushåll | 23 % |
| - Organisationer och föreningar (underleverans) | 10 % |

Lapsellinen Oy:s affärsverksamhetsstrategi har under den senaste tiden grundat sig på två principer. För det första har dygnetruntvården varit företagets stora konkurrensfördel. För det andra har företagets fostringspedagogiska principer konstaterats vara välfungerande. Beträffande båda dessa principer har det centrala instrumentet varit en satsning på tidsenliga datanätverk. Vid dygnetruntvården har man kunna utnyttja datakommunikation i realtid, t.ex. så att barnens vård inte har blivit lidande på grund av föräldrarnas plötsliga arbetsresor. ”Allt ordnar sig, kom hit”, är Lapsellinen Oy:s motto. Dessutom har företaget utvecklat sina fostringspedagogiska principer genom att begagna sig av ett omfattande nätverk av pedagoger och utvecklingspsykologer, inte bara i Finland utan också i andra europeiska länder och i Australien, där företagets verkställande direktör Leena Lutunen tillbringade två år som gästande post doc-forskare. Datanätverken har således varit ett nödvändigt verktyg i det innovativa arbetet gällande fostringsprinciperna.

Över en natt omvandlades emellertid den konkurrensfördel som baserar sig på datanätverken till ett reellt hot. Vid bolaget upptäcktes nämligen ett dataläckage, där datanätverket har utnyttjats olagligt. Kundinformation har kopierats, liksom bolagets hemliga strategier för utvidgning i de baltiska länderna, som uppdaterats för två månader sedan. Ingen vet ännu hur detta har gått till. Man väntar som bäst på resultaten av polisundersökningen. Leena Lutunens misstankar riktas mot teamet vid bolaget Kuriton Oy:s förvaltningsavdelning. Detta bolag har under de senaste åren gjort kraftiga försök att etablera sig på marknaden. Lapsellinen Oy förde preliminära förhandlingar om samarbete med bolaget, men förhandlingarna ledde inte till något resultat.

Denna händelse påverkar Lapsellinen Oy:s framtida konkurrensställning, i synnerhet på marknaden för kommunernas köptjänster. Kommunernas villighet att lägga ut ordnandet av dagvårdstjänster uttryckligen till Lapsellinen Oy har grundat sig på bolagets antagna förmåga att fungera flexibelt och smidigt men samtidigt pålitligt. Leena Lutunen, som förut varit grundtrygghetschef i en av landets stora städer, har med sin person väckt osedvanligt stort förtroende hos de kommuner som hör till bolagets kunder. Är allt detta nu förbi, frågar sig Lapsellinen Oy:s ledningsgrupp i en vildmarksstuga i Lappland. Man kan med fog konstatera att Lapsellinen Oy:s ledningssystem hamnat i en kris.

Det finns således behov av att utreda vad som har hänt och vad man kan göra för att förhindra att något motsvarande händer i framtiden.

Du inkallas som expert för att utarbeta moderna och tillförlitliga kontrollsystem för datakommunikationen för Lapsellinen Oy. Du beslutar dig för att först teckna bakgrunden till din föreslagna modell genom att beskriva vad som egentligen hänt och därefter presentera din modell för systemet för administrativ kontroll av datakommunikationen. Du granskar saken med avseende på kontrollen och ledningen av systemen. Du ska alltså inte ta ställning till datakommunikationskontrollens datatekniska innehåll, utan till hur Lapsellinen Oy med hjälp av ledningssystemet ska kunna hantera de betydande riskerna i anslutning till datakommunikationen.

Uppgift. *Presentera en plan för ett system för administrativ kontroll av Lapsellinen Oy:s datakommunikation. Säkerställ att planen täcker följande frågor:*

- a) Vilka är de centrala hoten med tanke på företagets datakommunikation? Vilka av dessa hot realiserades för Lapsellinen Oy:s del?
- b) Vilka frågor ska systemet för administrativ kontroll av datakommunikationen inbegripa?
- c) Hur säkerställer du tillsynen över den administrativa kontrollen
 - a. inom Lapsellinen Oy:s system för intern kontroll? (ge förslag på metoder med vilka Lapsellinen Oy inom sin interna kontroll kontinuerligt kan granska datakommunikationen),
 - b. inom kvalitetsauditeringen av Lapsellinen Oy:s datakommunikation? (Man har för avsikt att efter tre år låta utföra en extern kvalitetsauditering av systemets funktion. Beskriv koncist de principer som gäller kvalitetsauditeringen, dvs. vilka frågor som ska gås igenom.)

MODELLSVAR

I denna uppgift granskas de hot mot datakommunikationen som har realiserats för Lapsellinen Oy:s del och medfört betydande konsekvenser för företagets marknadsställning samt för företagets konfidentiella klient- och samarbetsrelationer. Å andra sidan är det också fråga om hurdana administrativa kontrollsystem Lapsellinen Oy ska utarbeta för att minimera motsvarande risker i framtiden.

Vid granskningen av datakommunikationen särskiljs hoten och de kontroller med vilka man strävar efter att stävja hoten. Kontrollerna kan vara fysiska, logiska eller administrativa. Till hoten mot telekommunikationen hör följande:

- Avbrott i förbindelserna (t.ex. kabelproblem, eldsvådor)
- Informationsläckage (avlyssning, kopiering av information), vilket skedde i Lapsellinen Oy:s fall
- Lamslagning av nätverket och dess brukbarhet (problem med överbelastning, förstöring av nätverksdelar och virusspredning i företagets datanätverk)
- Olovlig användning (en olovlig användare får tillgång till nätverket)

- Problem i fråga om dataintegriteten (information sprids till fel adress, omvandlas eller skadas vid överföringen)

Uppgiften gäller den administrativa kontrollen av datakommunikationen. Avsikten med systemet för administrativ kontroll av datakommunikationen är att man ska kunna undvika hot mot datakommunikationen genom att planera, styra och leda riskhanteringen i samband med datakommunikationen samt utfärda anvisningar om saken. Systemet skiljer sig från fysiska kontroller, som hänför sig till säkerställandet och upprätthållandet av datakommunikationen och datanätverkens tekniska egenskaper. Vid den administrativa kontrollen finns det således också andra centrala aktörer än personer med specialkunnskap i fråga om datasystem. Såsom Lapsellinen Oy:s fall utvisar, finns det skäl för företagets högsta ledning att alldeles särskilt uppmärksamma detta när det gäller att nå företagets strategiska mål.

Systemet för administrativ kontroll ska omfatta följande:

- 1) Ansvaret för och tillsynen över datakommunikationsnäten
 - Vem ansvarar för utarbetandet av standarder och verksamhetsmodeller?
 - Vem fattar beslut om målsättningarna samt om riktlinjerna för utvecklingen och kvalitetssäkringen?
- 2) Dokumenteringen av datanätverklösningarna
 - Dataterminalerna, pc-utrustningen och lokalnätförteckningarna ska dokumenteras. Datanätverkens fysiska och logiska struktur ska också dokumenteras noggrant.
- 3) Användarbefogenheterna
 - Vilket förfarande iakttas vid beviljandet av användaridentifikation och lösenord till nätverken och vem svarar för detta?
 - Vem har tillgång till de lokaler där det finns datautrustning och dataprogram?
 - Hur hanteras t.ex. utomstående serviceproducenters eller samarbetsparters tillträde till nätverken? Hur har inloggningsnycklarna definierats? Svaret på vad som drabbade Lapsellinen Oy kan finnas inom detta område.
- 4) Vem granskar övervakningsloggfilerna och nätintrångsförsöken? Hur ofta?
- 5) Vem övervakar dataöverföringsframställningarna?
- 6) Vem övervakar statistiken över dataöverföringens riktighet, effektivitet och fakturering?

I Lapsellinen Oy:s fall finns det skäl att utföra systematisk kvalitetssäkring i fråga om det nya systemet, både genom en mekanism för kontinuerlig intern kontroll och genom en övergripande kvalitetsauditering som ska utföras senare.

Med hjälp av systemet för intern kontroll strävar man efter att säkerställa att det ovan beskrivna kontrollsystemet hela tiden fungerar. Företagets högsta ledning ska svara för organiseringen av den interna kontrollen. Dessutom bör man se över personalarrangemangen. En sakkunnig bör tilldelas ansvaret för den interna kontrollen.

Kvalitetsauditeringen innebär att man gör en helhetsbedömning av systemet för administrativ kontroll, där man analyserar hur väl Lapsellinen Oy har lyckats när det gäller utarbetandet och upprätthållandet av ett system för kontroll av datakommunikationen. Klarar företaget av att ordna

övergripande kontroll av hoten mot datakommunikationen? Främjar det administrativa kontrollsystemet detta syfte? Klarar Lapsellinen Oy av att med hjälp av sin interna kontroll säkerställa att det administrativa kontrollsystemet fungerar på lång sikt?

Lapsellinen Oy blir också tvungen att ompröva dokumentationen av kontrollsystemen. Det är viktigt att den information som erhålls genom systemet för intern kontroll och genom kvalitetsauditeringen dokumenteras och att man tillgodogör sig denna information i samband med den framtida hanteringen av risker i anslutning till företagets datakommunikation.