



Støttepapir til revision af SOR 6d – Myndigheders gebyropkrævning

Indledning.....	1
Hvad er et gebyr?.....	2
Udvælgelse af emne for revisionen.....	4
Formål	5
Delmål og revisionskriterier	6
Brug og tilpasning af revisionstræet.....	9
Vurdering af delmål og kriterier	10
Konklusion og afrapportering af vores resultater	11
Baggrundsmateriale	12
Bilag 1. Risikoparametre til SOR 6d.....	13

31. maj 2024

Indledning

Vi skal undersøge myndigheders gebyropkrævning (SOR 6d) på ministerområdet, hvis ministerområdets indtægter er over 100 mio. kr. (for § 38 dog 700 mio. kr.) eller over 10 % af summen af ministerområdets samlede årlige udgifter og indtægter.

Når vi opgør det økonomiske omfang af det samlede plantema, tager vi altid udgangspunkt i udgifter eller indtægter i det enkelte regnskabsår. Vi kan finde hjælp til opgørelse af det økonomiske omfang ved at bruge "Hjælpekema med kvantitativ væsentlighed".

Dette papir skal hjælpe revisor til at planlægge sin revision af SOR 6d. Papiret omfatter definitioner, formål, kriterier, indhold og afgrænsning i revisionen. I afsnittene om formål, delmål og revisionskriterier gennemgås indholdet af revisionstræet.

Hvad er et gebyr?

Et gebyr omfatter ifølge SOR afgifter, "som ikke har en skattemæssig karakter, men som opkræves med et sanktionsmæssigt sigte, et adfærdsregulerende sigte eller med sigte på at opnå dækning for bestemte omkostninger". (SOR 6, pkt. 6d).

Størrelsen på gebyret eller afgiften kan enten være fastsat direkte i loven (lovfastsat gebyr) eller være fastsat i en bekendtgørelse på grundlag af en bemyndigelsesbestemmelse i loven (ministeren har bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler for gebyret/afgiften). Hvis der er tale om en bemyndigelsesbestemmelse, skal gebyrets eller afgiftens størrelse fastsættes, så gebyret eller afgiften kun dækker omkostningerne i forbindelse med ydelsen (omkostningsbestemt gebyr).

Et gebyr er en betaling for en modydelse (fx sagsbehandling af en ansøgning om tilladelse eller tilsyn med en branche). Gebyrer adskiller sig fra:

1. *Salg* ved, at modydelsen har myndighedskarakter. Der er ikke tale om en almindelig serviceydelse eller vare, som i princippet kan leveres af en privat udbyder, men om en sagsbehandling, kontrol eller lignende aktivitet, som myndigheden udfører i kraft af den kompetence, myndigheden er tillagt. Modydelsen vil således normalt have hjemmel i lov eller bekendtgørelse.
2. *Skattemæssige afgifter* ved, at modydelsen er individuel. Det er den enkelte gebyrbetaler, der får sin sag behandlet eller opnår en anden fordel ved at betale gebyret.
3. *Bøder* (straffeafgifter) ved, at gebyret ikke er fastsat i et afsnit med straffebestemmelser i lovgivningen. Gebyrer er ikke omfattet af strafferetsplejen efter straffeloven.
4. *Tilskud* ved, at modydelsen ikke består i en garanti, forsikring, kredit eller anden statslig finansiering. I tilfælde, hvor der betales for at opnå en finansiering på fordelagtige vilkår, vil finansieringen og betalingen samlet set udgøre et tilskud.

Formålsbestemte afgifter er afgifter, der opkræves inden for en særlig kreds (fx bilister og forsikringsselskaber) med henblik på at finansiere bestemte formål inden for den kreds, som afgiften er opkrævet hos. Formålsbestemte afgifter går således til at fremme særlige formål inden for den kreds, som er med til at finansiere afgiften, og ikke til at finansiere en styrelses administrative omkostninger. Satsen for formålsbestemte afgifter vil typisk være fastsat som en procentsats. Et eksempel på en formålsbestemt afgift er Arbejdsgiverens Uddannelsesbidrag, som opkræves fra alle arbejdsgivere og bruges til finansiering af initiativer, der skal skaffe flere praktikpladser inden for erhvervsuddannelsesområdet. Formålsbestemte afgifter er ikke omfattet af SOR 6d, fordi de har en skattemæssig karakter.

Eksempler på gebyrer

- Rykkergebyr (gebyr/afgift med sanktionsmæssigt sigte)
- Gebyr ved toldforretning uden for ekspeditionstiden (adfærdsregulerende gebyr/afgift)
- Gebyr ved godkendelse af nye lægemidler (gebyr som skal dække bestemte omkostninger).

Det er ikke sikkert, at gebyrer eller afgifter omtales som gebyr eller afgift i den materielle lovgivning. Det kan fx også omtales som brugerbetaling eller noget helt fjerde. Det er derfor vigtigt, at I vurderer karakteren af betalinger, der foretages til myndighederne med henblik på at vurdere, om der er tale om gebyrer/afgifter, der blot beskrives med andre ord.

Visse gebyrer/afgifter kan have karakter af abonnementsordninger. Det er fx tilfældet med nogle tilsynsmodeller, hvor virksomheder betaler en årlig afgift for at være omfattet af tilsynsordningen. Sådanne gebyrer er omfattet af SOR 6d.

Indtægterne fra gebyrer skal bogføres på standardkonto 13. Kontrolafgifter og gebyrer, men kan i nogle tilfælde også findes på standardkonto 11. Salg af varer og konto 25.80. Morarenter og gebyrer. Vær opmærksom på, at morarenter ikke defineres som gebyrer, og morarenter indgår derfor ikke i plantemaet. Den regnskabsmæssige kontering er ikke i sig selv afgørende for, om der foreligger et gebyr.

Uddybning af enkelte regler i budgetvejledningen

For administrativt fastsatte gebyrer gælder den regel, at gebyrtaksten skal fastsættes, så der er fuld omkostningsdækning og balance over en løbende 4-årig periode. Med fuld omkostningsdækning menes, at taksten både omfatter de direkte og indirekte omkostninger. Ministeriet skal årligt udarbejde et balanceregnskab og vurdere, om taksten skal justeres med henblik på at sikre fuld omkostningsdækning.

De årlige omkostninger og indtægter på en gebyrordning går sjældent i nul, når resultatet af det seneste regnskabsår foreligger. På de fleste ordninger vil der være en årlig over- eller underdækning. Hvis der er en mindre (uvæsentlig) over- eller underdækning, vil det normalt ikke give anledning til en justering af gebyrtaksten, men det er vigtigt, at virksomheden løbende følger udviklingen i den akkumulerede ubalance. Over flere år vil de årlige over- eller underdækninger kunne udligne hinanden, og dermed vil virksomheden ikke have behov for at justere gebyrtaksten eller tilpasse omkostningssiden. Men der kan også ske det, at der over flere år akkumuleres en væsentlig ubalance, som virksomheden skal håndtere.

Det fremgår af budgetvejledningen, pkt. 2.3.1, at "væsentlige ubalancer skal tilstræbes udlignet over en periode på maks. 4 år fra og med det år, hvori ubalancen opstår". Finansministeriet forstår reglen sådan, at væsentlige ubalancer, der ligger længere tilbage end det seneste regnskabsår, også skal indregnes i gebyrtaksten. Hvis en virksomhed ikke har håndteret en væsentlig ubalance inden for den 4-årige periode, må virksomheden foretage en konkret vurdering af, om ubalancen alligevel kan søges indhentet på et senere tidspunkt – særligt med henblik på at sikre, at en eventuel overdækning fra tidligere år håndteres inden for rammerne af grundlovens § 43, da gebyret i modsat fald ville få karakter af en skat. Virksomheden skal i den forbindelse være særlig opmærksom på, om der kan være behov for at foretage en tilbagebetaling direkte til gebyrbetalerne. Virksomheden skal også være opmærksom på, om en akkumuleret underdækning skal inddækkes over en længere årrække (fx 5-8 år) end de 4 år, der fremgår af budgetvejledningen. En forlænget balanceperiode kan være nødvendig, hvis virksomheden vurderer, at der er grænser for, hvor meget gebyrtaksten kan hæves, hvis den skal stå i et rimeligt forhold til den modydelse, som virksomheden leverer. Dette vil dog forudsætte en særlig bevillingsbestemmelse på finansloven, som skal godkendes af Finansministeriet.

Udvælgelse af emne for revisionen

Valg af emnet til revision af myndigheders gebyropkrævning på et ministerområde skal ske på baggrund af en afdækning af plantemaet ud fra risiko og væsentlighed. Dvs. at vi skal samle de gebyrordninger, hvor vi vurderer, at der er størst risiko for væsentlige regelbrud i et emne – jf. ["Vejledning til revision af SOR 6 og SOR 7"](#).

For at udvælge de mest risikofyldte gebyrordninger kan det være relevant at orientere sig i resultater fra tidligere revisioner, bl.a. i forhold til kontrolmiljø, nye gebyrordninger, ændret lovgivningen mv. Det kan også være relevant at kortlægge systemer og processer i form af systemunderstøttelse og forretningsgange, sagsbehandlervejledninger og procedurebeskrivelser, som kan give indblik i kontrolmiljøet. Her kan vi fx anvende dataanalyser eller flow charts. Dermed har vi grundlag for at vurdere, hvilke gebyrordninger der har den højeste risiko for regelbrud.

Det kan også være relevant at skabe et overblik over regelgrundlaget for de enkelte gebyrordninger på ministerområdet, fx om der er tale om et ensartet årsgebyr eller et gebyr, der er differentieret efter forskellige virksomhedstyper. Et kompliceret regelsæt kan indebære en højere risiko for regelbrud end et mere enkelt regelsæt. Detaljerede regler kan dog også i visse sammenhænge indikere en lav risiko, hvis den høje detaljeringsgrad mindsker behovet for sagsbehandlerens fortolkning af reglerne. Revisor må her basere sin vurdering på sin professionelle dømmekraft.

Ovenstående handlinger er ikke udtømmende i forhold til at udvælge det mest risikofyldte emne. Bilag 1 indeholder yderligere forslag til risikoparametre, som revisor kan benytte i forbindelse med risikovurdering og valg af emne.

Hvis vi i forbindelse med planlægningen af revisionen finder, at der er opkrævet gebyrer, hvor der ikke er bevillingsmæssig eller materiel hjemmel, er dette et regelbrud, som skal tælles med i optællingen af regelbrud. Selve spørgsmålet om, hvorvidt der er materiel eller bevillingsmæssig hjemmel, er ikke med i revisionstræet, fordi de opstillede kriterier vil være overflødige at gennemgå, hvis vi konstaterer, at der ikke er materiel eller bevillingsmæssig hjemmel. Derfor bør planlægningen og udvælgelsen af et emne tage afsæt i det dobbelte hjemmelsprincip, hvor vi allerede i planlægningen afklarer, om der er materiel og bevillingsmæssig hjemmel til at opkræve gebyrer.

Vi benytter stikprøver i SOR 6-revisioner med det formål at konstatere konkrete regelbrud, der har en økonomisk påvirkning – læs mere herom i ["Vejledning til revision af SOR 6 og SOR 7"](#).

Formål

Formålet med den juridisk-kritiske revision af myndigheders gebyropkrævning er at vurdere, om der forekommer væsentlige regelbrud i det pågældende ministeriums gebyropkrævning inden for det afgrænsede emne. Standardformål for plantemaet fremgår af boks 1.

BOKS 1. STANDARDFORMÅL – MYNDIGHEDERS GEBYROPKRÆVNING

Formålet med den juridisk-kritiske revision er at vurdere, om der forekommer væsentlige regelbrud i [XX-ministeriets] gebyropkrævning i/vedrørende [EMNE].

[EMNE] er udvalgt på baggrund af en vurdering af væsentlighed og risiko ved [XX-ministeriets] gebyropkrævning. Vi har derfor undersøgt, om ministeriet gebyropkrævning i/vedrørende [EMNE] i al væsentlighed er i overensstemmelse med de regler, der fremgår af meddelte bevillinger, love og andre forskrifter, samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis.

Delmål og revisionskriterier

For at konkludere, om formålet er opfyldt, skal vi undersøge de 2 delmål i revisionstræet til SOR 6d og de revisionskriterier, som hører til hvert delmål.

Revisionskriterierne er udarbejdet med baggrund i Budgetvejledning 2021, pkt. 2.3.1 om "Fastsættelse af taksten for gebyrer", og Økonomistyrelsens vejledning om prisfastsættelse fra august 2022, som efter Rigsrevisionens vurdering indeholder de gældende regler vedrørende fastsættelse af afgifter og gebyrer. Især afsnit 2.1 om "Dækning af institutionens omkostninger" og afsnit 3.3 om "Gebyrer" indeholder konkrete og relevante retningslinjer for, hvordan statslige institutioner sikrer fuld omkostningsdækning og balance over en løbende 4-årig periode. SOR 6d er afgrænset, så vi kun undersøger, om regler for myndigheders gebyropkrævning, der har betydning for, om gebyr er fastsat korrekt og opkrævet korrekt, er overholdt.

For at undersøge, om der forekommer væsentlige regelbrud, undersøger vi i delmål 1, om ministeriets gebyrordninger er i overensstemmelse med budgetvejledningen. I delmål 2 undersøger vi, om ministeriet har opkrævet gebyrer i overensstemmelse med hjemmelsgrundlaget. Vær opmærksom på at tilpasse revisionstræet, hvis plantemaet fx kun omfatter lovfastsatte gebyrer, hvor delmål 1 typisk vil udgå. Der kan for lovfastsatte gebyrer være en pristalsregulering eller lignende beregning, som revisor i så fald skal revideres. Vær også opmærksom på, at der kan være særlige bevillingsbestemmelser på finansloven, som giver hjemmel til delvis omkostningsdækning eller adgang til underdækning.

I det følgende gennemgår vi de 2 delmål og tilhørende kriterier.

Delmål 1: Er [XX- ministeriets] gebyrordninger i overensstemmelse med budgetvejledningen?

I revisionskriterie 1.1 ser vi på, om ministeriet har sikret, at alle relevante omkostninger indgår i beregningen af gebyret. Delmålet undersøges med afsæt i udvalgte gebyrordninger. Vi undersøger, om alle relevante direkte og indirekte omkostninger indgår. Det gør vi med udgangspunkt i budgetvejledningens anvisninger om fuld dækning for de omkostninger, der er forbundet med det gebyrbelagte område. Kriteriet kan fraviges for en række lovfastede gebyrer, fx klagegebyrer, hvor der ikke er krav om fuld omkostningsdækning. Der kan også være tale om gebyrer, hvor man har fastsat gebyret i loven, fordi der er en mere arbitrær knytning til omkostningerne, fx gebyrer for pas og kørekort. Direkte omkostninger er fx arbejdstimer eller materiale, som er medgået til fremstilling af den konkrete ydelse. De timeafregnede omkostninger vil ofte blive opgjort via træk i tidsregistreringssystemet. Indirekte omkostninger er fx generelle fællesomkostninger (overhead), som institutionerne fordele via en omkostningsfordelingsmodel.

I revisionskriterie 1.2 ser vi på, om ministeriet har fastsat gebyrer, så der tilstræbes balance over en løbende 4-årig periode, undtagen hvis der er adgang til underdækning gennem lovhjemmel. Dette gør vi igen med udgangspunkt i budgetvejledningen og "Vejledning om prisfastsættelse". Af "Vejledning om prisfastsættelse" fremgår det, at taksten skal fastsættes, så "der tilstræbes balance over en løbende 4-årig periode fra og med regnskabsåret", og af budgetvejledningen fremgår det, at "mindst én gang årligt vurderes det, bl.a. på baggrund af seneste års regnskab eller det forventede resultat af årets regnskab, om omkostningerne skal reduceres eller taksten justeres for at sikre balance". I praksis betyder det, at kommende års gebyr ikke må dække et underskud, der ligger længere tilbage end regnskabsåret, og at en eventuel overdækning/underdækning i regnskabsåret og prognoseåret skal afvikles i de 2 næstkommende budgetår. Derfor må ministeriet fx nedsætte gebyret de 2 næstkommende budgetår, så der sker underdækning for at udligne tidligere års overdækning.

Revisor kan benytte tidligere års resultater som indikation af, om ministeriet er udfordret i forhold til at opnå en balance. Revisor skal i den forbindelse også undersøge, om ministeriet mindst én gang årligt vurderer, om omkostningerne skal reduceres og/eller gebyrsatsen justeres for at sikre balance (fx ved at udarbejde for- og efterkalkulationer af gebyret). Revisor skal desuden være opmærksom på, at gebyrordninger ikke må dække for hinanden, så en gebyrordning, som er overdækket, "låner" penge til en anden gebyrordning, som er underdækket. Der skal udarbejdes særskilte regnskaber pr. gebyrordning, jf. "Vejledning om prisfastsættelse".

Delmål 2: Har [XX-ministeriet] opkrævet gebyrer i overensstemmelse

I revisionskriterie 2.1 ser vi på, om ministeriet har sikret, at gebyrer er opkrævet i overensstemmelse med hjemmelsgrundlaget. Kriteriet undersøges med afsæt i en stikprøve af udvalgte gebyrsager (dvs. konkrete gebyrindbetalinger eller gebyropkrævninger på en gebyrordning), der dokumenterer opkrævnin-gen af gebyret og eventuel fremsendelse af rykkere ved manglende betaling. Indledningsvis vil det være relevant at høre om de betalingsløsninger, som virksomheden anvender på de enkelte gebyrordninger, herunder om forret-ningsgange, systemer og processer. For nogle ordninger vil det være nød-vendigt at udtage en kritisk stikprøve. For andre ordninger kan vi overveje at foretage en totalgennemgang af alle bogførte beløb i SKS på den valgte ge-byrordning, hvis der er tale om en ensartet gebyrtakst, der gælder for alle borgere/virksomheder på ordningen.

Under revisionskriterie 2.1 undersøger vi, om der er benyttet en korrekt ge-byrsats, og om gebyret er opkrævet hos alle de personer eller virksomheder, der er omfattet af gebyrordningen. Vi undersøger også, om rettighedshavere, der undlader at betale gebyret, mister rettigheden forbundet med gebyret, og om myndighedsbehandlingen af ansøgninger, der kræver indbetaling af et gebyr, ikke er igangsat, før betalingsbetingelsen er overholdt. For at under-søge de 2 sidste forhold er det vigtigt, at vores stikprøve omfatter enkelte ge-byrsager, hvor gebyret ikke er blevet betalt, og der er igangsat en rykkerpro-cedure. Undersøgelse af de 2 sidste forhold kan eventuelt udelades, hvis kri-terierne ikke er relevante for de udvalgte gebyrordninger, eller hvis kriterierne allerede er omfattet af kriterie 2.1.2 om, at gebyret er opkrævet hos alle de personer eller virksomheder, der er omfattet af gebyrordningen. Dette er fx til-fældet for ordningen om fisketegn, hvor borgere skal benytte en betalingsløs-ning på Fiskeristyrelsens hjemmeside. Når betalingen er gennemført, får man en kvittering med et fiskerinummer, som er aktivt i den periode, man har be-talt for. Styrelsens betalingsløsning sikrer dermed, at gebyret opkræves hos alle de personer, der er omfattet af ordningen, og derfor er de 2 sidste forhold (kriterie 2.1.3 og 2.1.4) ikke relevante.

Brug og tilpasning af revisionstræet

Det er obligatorisk at undersøge delmålene og de underliggende revisionskriterier (dvs. niveau 1 og 2). Teamet bør drøfte, hvordan de enkelte kriterier forstås i den konkrete revision. Hvis der er kriterier, som I på baggrund af jeres drøftelse vurderer ikke er relevante for den konkrete revision, skal I begrundede eventuelle afgrænsninger i plannotatet. Overvejelser og afgrænsninger skal I altid drøfte med jeres kontorchef. Delmålene og kriterierne er formuleret med henblik på at skulle kunne dække alle gebyrordninger, men også med forståelse for, at det er muligt, at der for nogle revisioner kan være behov for at tilpasse træerne til det konkrete emne. For nogle gebyrordninger kan der være særlige regler i hjemmelsgrundlaget. Er dette tilfældet for en konkret revision, bør I udarbejde ét eller flere revisionskriterier, der dækker disse særlige regler. Træet bør ligeledes tilpasses, hvis emnet vedrører gebyrer/afgifter, der har karakter af abonnementsordninger.

Der er god inspiration i "Vejledning i design af revisionstræ", hvis I har behov for at udvide/tilpasse revisionstræet for plantemaet.

Revisionshandlinger og dokumentation i revisionstræet er forslag. Der kan være andre typer revisionshandlinger eller dokumentation, som er relevant på de konkrete ministerområder i forhold til at frembringe relevant revisionsbevis.

For at gøre revisionstræet mere operationelt i forhold til planlægning af revisionen og rapportering af resultater er det en god idé at tilpasse det til det konkrete ministerområde. Skriv fx de konkrete gebyrer, it-systemer, processer, dokumenter mv. ind i træet.

Revisionstræ

Formålet med et revisionstræ er at skabe sammenhæng og systematik mellem hovedformål, delmål, kriterier og revisionshandlinger. Hvert revisionstræ sætter rammen for revisionen og sikrer, at der er en rød tråd mellem det, I reviderer, og det, I konkluderer til sidst.

Vurdering af delmål og kriterier

Regelbrud opgøres i forhold til de kriterier, der er opstillet for revisionen. Husk, at delmål og kriterier i revisionstræet afgrænser emnet, der skal konkluderes på. Vi skal dermed undersøge alle kriterier i revisionstræet. Se også ["Vejledning til revision af SOR 6 og SOR 7"](#).

Vær opmærksom på, at kriterierne i delmål 1 vedrører gebyrordninger, mens kriterierne i delmål 2 vedrører konkrete gebyrsager under de udvalgte gebyrordninger. Det betyder, at finder I regelbrud vedrørende gebyrordningerne i delmål 1, kan det få betydning for resultater og vurderinger vedrørende de konkrete gebyrsager under delmål 2. Det betyder også, at hvis I på baggrund af revisionen konkluderer afkræftende på delmål 1, dvs. at ministeriets gebyrordninger ikke er i overensstemmelse med budgetvejledningen, vil de konkrete gebyrsager under delmål 2 heller ikke være i overensstemmelse med budgetvejledningen. Det kan betyde, at det vil være overflødigt at gennemgå kriterierne i delmål 2 for den konkrete ordning, hvor der er fundet regelbrud under delmål 1. Det afhænger dog af en konkret vurdering i den enkelte revision, bl.a. af hvor sikker vi er på vores resultat om, at der er sket regelbrud ud fra kriterierne i delmål 1.

Når vi vurderer regelbrud ud fra revisionstræets kriterier, skal vi holde os for øje, at der i revisionsstrategien er sat et væsentlighedsniveau for SOR 6-revisionerne i forhold til, hvornår regelbrud skal resultere i en *kritisk udtalelse*. Dvs. at hvis et regelbrud har en økonomisk påvirkning over væsentlighedsniveauet, fører det til en kritisk udtalelse – også selv om regelbruddet kun er relateret til ét kriterie i én konkret sag, og selv om der ikke er fundet regelbrud i forhold til de øvrige kriterier for sagen.

Det kan også føre til en *kritisk udtalelse*, hvis flere forskellige regelbruds økonomiske påvirkning lagt sammen overstiger væsentlighedsniveauet. Ligeledes gælder det, at der *ikke* skal formuleres en kritisk udtalelse, hvis regelbruddenes økonomiske påvirkning sammenlagt *ikke* er over væsentlighedsniveauerne – også selv om flere kriterier i revisionstræet vurderes til ikke at være opfyldt. I disse tilfælde formuleres en dækkende og afbalanceret konklusion, der afspejler de regelbrud, der er konstateret ud fra kriterierne i revisionstræet, dvs. vi anvender standardkonklusionen for SOR 6d sammen med de delkonklusioner, der vil fremgå af vores svar på delformålene.

Videndeling og sparring



Drøft resultater med kontorchef og kolleger med erfaring med revision af gebyrordninger.

Væsentlighedsniveau for SOR 6-regelbrud

Regelbrud er væsentlige for ministerområdet, hvis den årlige økonomiske påvirkning udgør mindst 100 mio. kr. (for § 38 dog 1 % af summen af indtægter og udgifter) eller mindst 10 % af de udgifter eller indtægter, der er relevante for plantemået for hele ministerområdet.

BOKS 2. DEFINITION OG OPGØRELSE AF REGELBRUD

Det er Rigsrevisionens vurdering, at der er et regelbrud, hvis 2 forhold er opfyldt:

1. Der er en *væsentlig ubalance* på ordningen, dvs. at det akkumulerede over- eller underskud på ordningen udgør mere end 25 % af de årlige indtægter.
2. Ministeriet har *ikke tilstræbt at bringe ordningen i balance*, dvs. at ministeriet ikke har en konkret plan for at udligne den akkumulerede ubalance.

Hvis de 2 forhold er opfyldt, skal regelbruddet opgøres som den akkumulerede ubalance på ordningen.

Endelig skal vi være opmærksomme på, at revisionsstrategien også nævner, at der ud over ovenstående kan indgå en vurdering af konsekvenserne af regelbrud for borgere og virksomheder samt principielle spørgsmål om dispositionernes lovlighed, når vi vurderer, om der er tale om væsentlige regelbrud. Hvis vi vurderer, at resultaterne af revisionen hører under denne kategori, drøfter vi dette med kontorchefen i forhold til vurderingen af, om det er et regelbrud, der skal omtales i beretningen om revisionen af statens forvaltning (RF).

I forbindelse med vurderingen af vores resultater skal vi huske at overveje, om beretningsspejlkontoret skal orienteres om resultaterne. Vi skal også overveje, om vores resultater er så kritiske, at der kunne være baggrund for, at de skal rapporteres i en beretning.

Læs mere om, hvordan vi kommer fra revisionsbevis til konklusion i afsnit 3 i revisionsbevisvejledningen. Der er også hjælp at finde i "Vejledning i vurdering af revisionsbevis".

Konklusion og afrapportering af vores resultater

Konklusionen skal være dækkende og afbalanceret, så den afspejler de regelbrud, der er konstateret ud fra kriterier i revisionstræet på niveau 1.

Det fører til en kritisk udtalelse, hvis vi finder væsentlige regelbrud. Hvis der er tale om en revision, hvor der er afdækket væsentlige regelbrud, skal konklusionen afspejle dette, og det skal fremgå af konklusionen, hvilke konsekvenser vi vurderer, regelbruddet har. Dette gælder også for regelbrud, der af andre årsager end væsentlighed indgår i beretning om revision af statens forvaltning (RF).

Hvordan de enkelte delkonklusioner skal udarbejdes, og kritikniveauet formuleres, er i sidste ende op til et professionelt skøn, dog altid med henvisning til sammenvejningen af revisionsresultaterne, så vi sikrer gennemsigtighed om det grundlag, som konklusionen bygger på. Ved udarbejdelsen af konklusioner bør vi også tage højde for, at der kan være forskel på revisionsbevisets styrke ved nogle af revisionsresultaterne. Fx kan et revisionsresultat med en høj væsentlighed være svagt underbygget empirisk, og det vil derfor være nødvendigt at justere kritikniveauet i forhold til dette.

Hvis vi ikke finder regelbrud, eller de regelbrud, vi finder, ikke er væsentlige eller principielle, anvender vi standardkonklusionen for SOR 6d sammen med de delkonklusioner, der vil fremgå af vores svar på delformålene.

Under konklusionen i rapporten udgør punktet "det baserer vi på" en del af konklusionen og kan anvendes til at sikre en dækkende og afbalanceret konklusion ved fx at beskrive eventuelle regelbrud og andre forhold fundet ved revisionen. Konklusion og revisionsresultater indarbejdes i rapportskabelonen, som er tilgængelig på InfoNettet.

I kan læse mere om vurdering af revisionsbevis og afrapportering herunder overvejelser om udskudt aktindsigt og RF-bidrag i "[Vejledning til revision af SOR 6 og SOR 7](#)".

Baggrundsmateriale

I forbindelse med planlægningen er det relevant, at teamet orienterer sig i [Budgetvejledning 2021](#) og "[Vejledning om prisfastsættelse 2022](#)".

Bilag 1. Risikoparametre til SOR 6d

Dette bilag indeholder forslag til risikoparametre, som revisor kan benytte til risikovurderingen i forbindelse med valg af emne. Risikoparametrene skal ses som inspiration til revisors risikovurdering. Risikoparametrene er ikke nødvendigvis udtømmende og er ikke rangordnet eller vægtet. Det er op til revisor at vurdere, hvordan risikoparametrene anvendes bedst. Nogle risikoparametre kan revisor vurdere ud fra lovgivning, årsrapport, kendskab mv., mens andre kun kan vurderes ved at bede ministeriet om at besvare spørgsmål skriftligt eller mundtligt eller ved at indhente materiale fra ministeriet. Det betyder, at revisionsteamet bør tage kontakt til ministeriet, inden revisionen er anmeldt. Det er op til revisor at vurdere, om der er behov for at indhente materiale, eller om revisor kan bero sig på ministeriets oplysninger. Det vil afhænge af revisors kendskab til ministeriet og ministeriets modenhed. Som supplement til vurderingen af risikoparametre bør revisor også forholde sig til, om tidligere revisionsresultater, konsulenterrapporter, presseomtale og ny lovgivning har betydning for risikovurderingen og dermed valget af emne. Revisor bør altid dokumentere disse overvejelser.

1. Dobbelt hjemmel

Ministeriet/virksomheden skal have både materiel hjemmel og finansiel hjemmel. Hvis blot én af disse ikke kan identificeres, vil det være nok til at stoppe revisionen og give en kritisk udtalelse.

2. Typer af gebyrordninger

Administrativt fastsatte gebyrer er i de fleste tilfælde omfattet af budgetvejledningens regler om fuld omkostningsdækning og balance over 4 år. Disse ordninger har som udgangspunkt en højere risiko for regelbrud end ordninger med lovfastsatte gebyrer, da der årligt skal foretages en kompleks omkostningsberegning, og da der løbende skal tages stilling til, om der skal ske en justering af gebyrsatsen for at tilstræbe udligning af væsentlige ubalancer.

3. Væsentlig akkumuleret over- eller underdækning

Det akkumulerede resultat vil ofte fremgå af årsrapporten, men i nogle tilfælde vil det være nødvendigt at indhente styrelsens årlige gebyrreview. Ordninger med et stort akkumuleret over- eller underskud har en øget risiko for regelbrud, da det gør det vanskeligere at håndtere kravet om, at væsentlige ubalancer skal håndteres inden for en periode på maks. 4 år.

4. Komplekst regelsæt

Gebyrordningens regelsæt vil fremgå af lovgrundlaget (lov, bekendtgørelse og finanslov) og eventuelt af vejledning og hjemmeside. Regelsættet er komplekst, hvis der er mange forskellige typer af rettighedshavere og gebyrsatser, og hvis der både opkræves årsgebyr og sagsbehandlingsgebyr. Ordninger med komplekse regelsæt har en øget risiko for regelbrud, da det medfører en mere kompleks årlig omkostnings- og prognoseberegning.

5. Løbende opkrævning af timeafregnede gebyrer

Timeafregnede gebyrer findes ofte på ordninger, hvor der skal foretages en manuel sagsbehandling, fx i forbindelse med tilsynsbesøg eller udstedelse af beviser og certifikater. Opkrævningen af timeafregnede gebyrer forudsætter en detaljeret registreringsramme, en korrekt tidsregistrering og en månedlig afstemning. Risikoen for fejl i forbindelse med gebyropkrævningen er derfor større, end når der kun skal foretages én fælles årlig opkrævning.

6. Manglende koncept for genberegning af gebyrer

Hvis ministeriet/virksomheden ikke har et koncept, der beskriver ansvaret for og tidspunktet for den årlige genberegning af gebyrsatsen, og hvis der ikke er en model for omkostningsfordeling, øger det risikoen for regelbrud. Hvis den årlige genberegning ikke bliver udført, øger det risikoen for, at en væsentlig ubalance ikke kan inddækkes inden for maks. 4 år, og hvis der ikke er en klar omkostningsfordelingsmodel, kan der opstå usikkerhed om fordelingen af omkostning, fx transportomkostninger.

7. Aktivitetsbestemte gebyrer

Aktivitetsbestemte gebyrer findes på ordninger, hvor virksomheder inden for en specifik branche bliver opkrævet et gebyr, som er fastsat ud fra de enkelte virksomheders aktivitet på markedet, fx kørt togkilometer, eller egenkapital. Opkrævning af aktivitetsbestemte afgifter forudsætter adgang til registerdata, som skal kontrolleres og indlæses i forbindelse med opkrævningen. Dette medfører, at opkrævningen bliver mere kompleks og dermed mere risikofyldt.

8. Nye gebyrordninger

Oprettelsen af nye gebyrordninger er forbundet med en øget risiko, da det kan være vanskeligt at estimere antallet af virksomheder og dermed omfanget af gebyrindtægter, og da der kan være uforudsete omkostninger til markedsovervågning og til politianmeldelse af ulovlige aktører, fx for tatoveringsordningen. Sådanne ordninger er forbundet med en øget risiko for, at der kan opstå væsentlige ubalancer.

9. Manglende systemunderstøttelse

Hvis den årlige genberegning af gebyrsatsen er baseret på en beregning af de direkte og indirekte omkostninger, som kun delvist er systemunderstøttet af tidsregistreringssystemet, lønsystemet og økonomisystemet, vil det øge risikoen for, at gebyrsatsen sættes for lavt eller for højt, og at der derfor kan opstå en ubalance. Det gælder også, hvis virksomheden fx ikke har systemunderstøttet faktureringsløsning.

10. Departementets tilsyn

Hvis ministeriet har et koncept for tilsyn med ministerområdets/virksomhedens gebyropkrævning, vil det alt andet lige reducere risikoen for regelbrud. Det samme gælder, hvis ministeriet har en controllerenhed eller en intern revision, som kontrollerer eller reviderer gebyropkrævning. Dette parameter reducerer også risikoen, selv om det kun er en del af ministerområdets/virksomhedens gebyropkrævning, som revideres.