



Støttepapir til revision af SOR 6c – Gennemførelse af salg

Indledning.....	1
Hvad er salg?	1
Udvælgelse af emne for revisionen.....	2
Formål	4
Revisionskriterier.....	5
Brug og tilpasning af revisionstræ.....	7
Vurdering af revisionskriterier	7
Konklusion og afrapportering af vores resultater	8
Baggrundsmateriale	9
Bilag 1	10

29. august 2022

Indledning

Vi skal undersøge gennemførelse af salg (SOR 6c) på ministerområdet, hvis ministerområdets indtægter er over 100 mio. kr. årligt (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 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 og gennemføre sin revision af SOR 6c. Papiret omfatter definitioner, formål, kriterier, indhold og afgrænsning i revisionen. I afsnittet om formål, delmål og begreber gennemgås indholdet af revisionstræet.

Hvad er salg?

Salg er i SOR 6c defineret som "salg af varer og tjenesteydelser" og er afgrænset til de tilfælde, hvor indtægter kan anvendes til at forøge driftsudgiftsbevillingen enten for den enkelte institution eller for ministeriet som helhed. Hvis indtægterne fra et salg går direkte til statskassen uden at påvirke virksomhedens eller ministeriets forbrugsmuligheder, indgår indtægterne fra et sådant salg ikke i plantemaet.

Ved salg af varer og tjenesteydelser skal prisen fastsættes således, at der sker fuld omkostningsdækning, og der ikke sker konkurrenceforvridning i forhold til mulige ikke-statslige leverandører.

Eksempler på salg

- Salg af publikationer
- Salg af konsulent-ydelser
- Salg af kurser og undervisning
- Salg af dataudtræk.

Indtægterne fra salg konteres på standardkonto 11 og 12 samt regnskabskontiene 21.90 og 21.92. Indtægter som husleje, forpagtning, salg af ejendom m.m. vil indgå i plantemaet, så længe indtægten kan anvendes til at forøge udgifterne. For uddybning se bilag 1. Vær desuden opmærksom på, at interne statslige salg i nogle tilfælde skal indgå i plantemaet, i andre tilfælde er der ikke tale om et reelt salg. Det kan I afgøre med afsæt i den enkelte kontrakt for et salg.

Udvælgelse af emne for revisionen

Valg af emnet til revision af gennemførelse af salg efter SOR 6c på et ministerområde skal ske på baggrund af en afdækning af plantemaet ud fra risiko og væsentlighed. Dvs. at vi skal samle de salg, hvor vi vurderer, at der er størst risiko for væsentlige regelbrud i et emne, jf. "Vejledning i revision af SOR 6 og SOR 7".

Med henblik på at udvælge de salg, der er særligt risikofyldte, kan det være hensigtsmæssigt at orientere sig i resultater fra tidligere revisioner, og hvad der tidligere er konkluderet om gennemførelse af salg på ministerområdet og på andre ministerområder. Sådanne sager kan pejle jer ind på, hvilke områder der er særligt risikofyldte på ministerområdet, og I kan anvende den viden i jeres første sondering af ministeriets gennemførelse af salg. Derudover kan det være relevant at orientere sig om, hvorvidt der er gennemført nye typer af salg af varer og tjenesteydelser på ministerområdet, om der er tilført flere midler, om lovgivningen er ændret osv. Dermed har vi grundlag for at vurdere, hvilke salg der har den højeste risiko for regelbrud og revisionsopgavens omfang. Et andet element i risikovurderingen kan være regelgrundlaget for det enkelte salg, og om den statslige institution gennemfører forskellige typer af salg, fx indtægtsdækket virksomhed med afsættelse af ydelser på både markedsvilkår og monopolvilkår. Et særligt kompliceret regelsæt med detaljerede regler kan indebære en højere risiko for regelbrud, end hvis regelsættet er enkelt og nemt at forstå (detaljerede regler kan omvendt i visse sammenhænge sænke et områdes risiko, hvis en høj detaljeringsgrad mindsker behovet for at fortolke regler – revisor må i den forbindelse basere sin vurdering på sin professionelle dømmekraft i den konkrete situation). Ovenstående er ikke udtømmende i forhold til, hvad vi kan gennemgå forud for udvælgelsen af emnet, og vi skal ikke gennemgå alle punkter, men blot orientere os i de forhold, der giver mening for netop vores revision.

Hvis vi i forbindelse med planlægningen af revisionen finder ud af, at der er gennemført salg, 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 hjemmel og bevillingsmæssig hjemmel til de gennemførelser af salg, vi påtænker at revidere.

BOKS 1. MATERIEL HJEMMEL VED INDTÆGTSDÆKKET VIRKSOMHED

Den materielle hjemmel for en virksomhed til at drive salg, herunder indtægtsdækket virksomhed, skal normalt være givet i lovgivning, aktstykker eller bekendtgørelser vedrørende virksomhed. Under specielle omstændigheder kan den materielle hjemmel for indtægtsdækket virksomhed dog findes i budgetvejledningen pkt. 2.6.8, hvis ikke den er givet i fx lovgivningen vedrørende den reviderede virksomhed. Dette kan lade sig gøre, hvis den indtægtsdækkede virksomhed kan anses for at være en naturlig udløber af virksomhedens almindelige virksomhed.

Eksempel 1: Studenterrådgivningen driver en indtægtsdækket virksomhed, hvor de sælger SPS-rådgivningstimer. Denne ydelse er en naturlig udløber af deres almindelige virksomhed, hvor de leverer rådgivningsydelser til studerende på de videregående uddannelser.

Her vil budgetvejledningen være en tilstrækkelig materiel hjemmel, da salget i den indtægtsdækkede virksomhed er en naturlig udløber af virksomhedens almindelige virksomhed.

Eksempel 2: Kriminalforsorgen driver en indtægtsdækket virksomhed, hvor de sælger produkter, som indsatte har produceret. Denne indtægtsdækkede virksomhed er ikke en naturlig udløber af de ydelser som kriminalforsorgen leverer, som følge af både finansloven og deres egen lovgivning.

Vi benytter stikprøver i SOR 6-revisioner med det formål at konstatere konkrete regelbrud, der har en økonomisk påvirkning – læs mere herom i ”Vejledning i revision af SOR 6 og SOR 7”.

BOKS 1. UDTAGELSE AF STIKPRØVE

Stikprøven kan udtages med udgangspunkt i det valgte emne, og det kan enten ske på baggrund af dataudtræk på kontrakter/fakturaer fra virksomheden eller på baggrund af dataudtræk fra SKS, hvor indtægterne fra salg af varer eller ydelser til kunder kan findes på hovedkonti vedrørende salg (11 og 12 samt regnskabskontiene 21.90 og 21.92). Herefter kan fakturaerne fra de udvalgte salg indhentes hos virksomheden. Vi undersøger, om varen eller ydelsen er solgt til den pris, som er fastsat jf. udregningerne i prisfastsættelsen. Denne pris vil samtidig også fremgå af kontrakten for salget, hvis en sådan er indgået.

Vær opmærksom på at salget er den handling, der indebærer, at der opstår en økonomisk forpligtelse for staten, og/eller at kunden opnår en økonomisk rettighed. Der kan således være flere fakturalinjer, der relaterer sig til samme salg.

Formål

Formålet med den juridisk-kritiske revision er at vurdere, om der forekommer væsentlige regelbrud i det pågældende ministeriums gennemførelse af salg inden for det afgrænsede emne.

Standardformålet for plantemaet fremgår af boks 2.

BOKS 2. STANDARDFORMÅL – GENNEMFØRELSE AF SALG

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

[EMNE] er udvalgt på baggrund af en vurdering af væsentlighed og risiko ved [XX-ministeriets] gennemførelse af salg. Vi har derfor undersøgt, om ministeriets gennemførelse af salg 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.

Revisionskriterier

Dette revisionstræs formål er ikke opdelt i delformål.

For at konkludere, om formålet er opfyldt, skal vi undersøge revisionskriterierne i revisionstræet til SOR 6c.

Revisionskriterierne er udarbejdet med baggrund i budgetvejledningens krav til forskellige typer af salg og Økonomistyrelsens vejledning om prisfastsættelse, som efter Rigsrevisionens vurdering indeholder en korrekt og relevant gengivelse af gældende regler vedrørende fastsættelse af priser for varer og tjenesteydelser. Revisor skal være opmærksom på, at der udkom en ny vejledning i 2020, som nogle klienter måske ikke er opmærksomme på. SOR 6c er afgrænset, så vi undersøger, om varer og tjenesteydelser prisfastsættes og sælges i overensstemmelse med reglerne for arten og omfanget og reglerne om at være fuld omkostningsdækket og ikke konkurrenceforvridende.

En del salg vil høre under indtægtsdækket virksomhed, hvor revisor skal være opmærksom på særlige regler. Budgetvejledningen gælder ikke for alle de virksomheder, som Rigsrevisionen reviderer – fx SOV'erne. De fleste SOV'er er oprettet med henblik på salg af bestemte varer eller ydelser. For disse SOV'er kan der være særlige forhold, som gør sig gældende. Her må revisor forud for revisionen undersøge det materielle hjemmelsgrundlag for virksomheden og tilpasse kriterierne i træet.

Afhængigt af emnet kan der være behov for, at revisor tilpasser kriterierne på niveau 1 i revisionstræet, så der er opstillet klare kriterier, der afspejler de specifikke regelsæt. Det kan fx være tilfældet, hvis emnet er husleje eller salg af fast ejendom. Tilpasningen af revisionstræet skal selvfølgelig ske i overensstemmelse med "Vejledning i revision af SOR 6 og SOR 7".

De relevante kriterier vil normalt dække aspekterne: Er der hjemmel til salg, sker prissætningen til markedspris/omkostningsdækning, og er der lighed/lige adgang for potentielle købere? Der kan godt være tilfælde, hvor der ikke er så mange relevante kriterier at tjekke, eller det er hurtigt konstateret, om de er opfyldt. Dette gør ikke, at indtægterne udgår af plantemaet.

I det følgende gennemgår vi revisionskriterierne i revisionstræet.

Ved *revisionskriterie 1.1* ser vi på, om ministeriet har lov til at sælge de pågældende varer og tjenesteydelser, fx indtægtsdækket virksomhed (IDV). I skal her selv indsætte de niveau 2-kriterier, der er relevante for det udvalgte emne og for stikprøven. Det kan her være relevant at undersøge, om ministeriets salg er i overensstemmelse med art (type af salg) og omfang (volume), som er givet i hjemlen. I kan eventuelt opstille revisionskriterier, der beskriver, hvilke salg ministeriet har hjemmel til, eller som vil være inden for den almindelige drift for ministeriet, og undersøge om dette bliver fulgt.

Ved *revisionskriterie 1.2* ser vi på, om der er fuld omkostningsdækning for de pågældende varer eller tjenesteydelser, medmindre ministeriet er undtaget herfor. Det gør vi for det første ved at undersøge, om alle direkte relevante omkostninger indgår i prisfastsættelsen, og for det andet om alle indirekte relevante omkostninger indgår. Direkte omkostninger er fx arbejdstimer eller materialer, som er medgået til fremstilling af det konkrete produkt eller ydelse. Prisen for arbejdstimer skal beregnes på baggrund af prisen på et effektivt årsværk. Indirekte omkostninger er bl.a. generelle fællesomkostninger. Ved gennemgang af beregningerne skal revisor desuden undersøge, om der er dokumentation for årlig efterkalkulation. Efterkalkulation indgår som regel i det efterfølgende års prisfastsættelse/genberegning af prisen.

Ved *revisionskriterie 1.3* ser vi på, om ministeriet ved prisfastsættelsen har indregnet alle omkostninger, som ministeriet er fritaget fra i kraft af at være en statslig institution, så der ikke sker konkurrenceforvridning. Dette kriterium er ikke relevant, hvis klienten sælger ydelser under monopol eller monopollignende forhold. Disse omkostninger, som skal indregnes, kan fx være skatter, afgifter og/eller moms, revision og forsikring. I skal her selv indsætte de niveau 2-kriterier, der afspejler de omkostninger, der skal medregnes i prisfastsættelsen, i forhold til jeres emne og stikprøve. I kan finde hjælp i Økonomi-styrelsens vejledning om prisfastsættelse. Vær opmærksom på, at vejledningen er blevet opdateret i 2020, hvilket betyder, at nogle af kriterierne for forsikring, revision, skatter mv. er blevet sværere at opgøre.

Ved *revisionskriterie 1.4* ser vi på, om ministeriet, hvor det er relevant, har sikret, at den beregnede pris er identisk med eller højere end den eventuelt identificerede markedspris. I skal her selv indsætte de niveau 2-kriterier, der er relevante for det udvalgte emne og for stikprøven. Vær opmærksom på, at i tilfælde af monopol (det er muligt med særhjemmel) prisfastsættes ud fra de generelle retningslinjer med den undtagelse, at der ikke må være overskud i forhold til omkostningerne. Dette betyder, at resultatet af salget skal balancere omkring 0 over en 4-årig periode. I sådanne tilfælde skal I justere kriteriet i overensstemmelse hermed. Ved salg på markedsvilkår bør det akkumulerede resultat ikke være negativt 4 år i træk, mens det akkumulerede resultat for IDV ikke må være negativt 4 år i træk.

Brug og tilpasning af revisionstræ

Det er obligatorisk at undersøge revisionskriterierne (dvs. niveau 1 og 2). Teamet drøfter, 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 begrunde eventuelle afgrænsninger i plannotatet. Overvejelser og afgrænsninger skal I altid drøfte med jeres kontorchef. Kriterierne er formuleret med henblik på at skulle kunne dække alle typer salg (inden for afgrænsningen), 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 typer salg kan der være særlige regler i hjemmelsgrundlaget. Er dette tilfældet for en konkret revision, bør I udarbejde revisionskriterier, der dækker disse særlige regler.

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

Revisionshandling og dokumentation i revisionstræet er forslag. Der kan være andre typer revisionshandling eller dokumentation, som er relevant på det konkrete ministerområde 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 salg, omkostninger, dokumenter mv. ind i træet.

Vurdering af revisionskriterier

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

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 af kriterierne i én konkret sag, og selv om der ikke er fundet regelbrud i forhold til de øvrige kriterier i sagen.

Revisionstræ

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

Videndeling og sparring



Drøft resultater med kontorchef og kolleger med erfaring med revision af gennemførelse af salg.

Væsentlighedsniveau for SOR 6-regelbrud

Regelbrud er væsentlige for ministerområdet, hvis den årlige økonomiske påvirkning udgør mindst 100 mio. kr. (for § 38 dog 700 mio. kr.) eller mindst 10 % af de udgifter eller indtægter, der er relevante for plantemaet for hele ministerområdet.

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 er vurderet 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.

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 RF-beretningen.

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, hvilke konsekvenser vi vurderer, regelbruddene har. Dette gælder også for regelbrud, der af andre årsager end væsentlighed indgår i RF-beretningen.

Hvordan konklusionen 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 6c.

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 2016](#), [Vejledning om prisfastsættelse 2020](#) og relevant lovgivning for de udvalgte typer af salg på ministerområdet.

Bilag 1

Plantemaet omfatter salgsindtægter, som virksomheden eller ministeriet kan bruge til at forøge de løbende driftsudgifter. I SKS vil man kunne se, om indtægterne går ind på hovedkontoen for driftsbevillingen (indtægtsdækket virksomhed) eller statsvirksomhedsbevillingen eller på en hovedkonto/bevilling, hvor der er overførselsadgang til driftsbevillingen/statsvirksomhedsbevillingen. Hvis dette ikke er tilfældet, kan der være 2 muligheder:

1. Der kan være tale om et salg, der bevillingsmæssigt er adskilt, så indtægterne *ikke* kan bruges i driften. Dette kan fx være indtægter vedrørende en anlægsbevilling. Ved andre statslige ejendomssalg eller ved privatisering af statslige organisationer vil ministeriet normalt heller ikke få indtægterne selv. Sådanne salg regnes *ikke* med i plantemaet.
2. Der kan være tale om et *gebyr*. Distinktionen mellem salg og adfærdregulerende eller omkostningsdækkende gebyrer kan i nogle tilfælde være vanskelig at drage. Hvis fx broafgifter og baneafgifter ikke opfylder kriteriet om, at indtægterne kan anvendes i driften, må de betragtes som gebyrer og regnes med i dette plantema i stedet. Hvis indtægterne derimod går ind i driften, og prisen ikke er fastsat i loven, er det rigtigst at regne dem med som salg.

Eksemplerne i skemaet illustrerer, hvordan bevillingsbestemmelserne definerer, om emnet er omfattet af plantemaet eller ej.

Vare/tjenesteydelse	Vurdering
Indtægter fra salg af ejendomme <i>Vejdirektoratet ved ekspropriation</i>	Ikke salg, hvis indtægten tilbageføres på anlægsbevillingen.
Indtægter fra salg af kørestrøm <i>BaneDanmark</i>	Salg, hvis indtægten kan anvendes.
Indtægter fra auktioner over tilladelser i GHz- og MHz-frekvensbåndet <i>Energistyrelsen</i>	Ikke salg, hvis indtægten indgår direkte i statskassen, og styrelsens driftsudgiftsbevilling dermed ikke påvirkes.
Indtægter fra koncession (retten til at gøre noget) <i>Energistyrelsen</i>	Ikke salg, hvis indtægten indgår direkte i statskassen, og styrelsens driftsudgiftsbevilling dermed ikke påvirkes.
Indtægter fra udlejning af ejendomme (ydelsen består i at lade andre bruge ejendommene mod betaling) <i>Bygningsstyrelsen</i>	Salg, hvis indtægten kan anvendes til styrelsens udgifter.
Indtægter fra baneafgifter (ydelsen består i at lade andre bruge jernbanenettet mod betaling) <i>BaneDanmark</i>	Salg, hvis BaneDanmark kan anvende indtægten – ellers gebyr.
Indtægter fra broafgifter (ydelsen består i at lade andre bruge en bro) <i>Vejdirektoratet</i>	Salg, hvis Vejdirektoratet kan anvende indtægten – ellers gebyr.
Indtægter fra udlejning af arealer <i>Naturstyrelsen</i>	Salg, hvis indtægten kan anvendes til styrelsens udgifter.