



FORSVARSMINISTERIET
EJENDOMSSTYRELSEN

**Revisionsundersøgelse –
delrapport 1A**

Revisionsundersøgelse og
revisionsbistand vedrørende det
økonomiske kontrolmiljø for 2018

August 2020

Indhold

1. SAMMENFATNING	4
2. BAGGRUND OG FORMÅL	11
3. METODE OG TILGANG TIL REVISIONS-UNDERSØGELSEN	17
4. BESKRIVELSE AF INDKØBSOMRÅDET	29
5. DET GENERELLE OG OVERORDNEDE ØKONOMISKE KONTROLMILJØ PÅ TVÆRS AF INDKØBSOMRÅDER	40
6. REVISIONS- UNDERSØGELSE AF INDKØBSOMRÅDERNE	82

Revisionsundersøgelse
af det økonomiske
kontrolmiljø i
Forsvarsministeriets
Ejendomsstyrelse i
2018

1. Sammenfatning

Forsvarsministeriet har igangsat en ekstern revisionsundersøgelse af det økonomiske kontrolmiljø i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse. Nærværende afsnit sammenfatter revisionsundersøgelsens overordnede resultater og observationer.

Baggrund og formål

Rigsrevisionen afgav i december 2019 en beretning om indkøb på vedligeholdelsesområdet hos Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse.¹ Beretningen gav anledning til kritik af Forsvarsministeriet og Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse fra Statsrevisorerne vedrørende det økonomiske kontrolmiljø i 2018.

Med udgangspunkt i Rigsrevisionens beretning og på baggrund af mistanke om mulige ulovligheder og uregelmæssigheder i styrelsen, iværksatte Forsvarsministeriet i december 2019 en intern undersøgelse af forholdene i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse for udvalgte indkøbsområder i 2018. Den interne undersøgelse blev gennemført af et Rejsehold fra Forsvarsministeriets Interne Revision og Forsvarsministeriets Regnskabsstyrelse.

I tillæg til Rejseholdets interne undersøgelser igangsatte Forsvarsministeriet ultimo første kvartal 2020 en ekstern undersøgelse i form af en revisionsundersøgelse af det økonomiske kontrolmiljø² på indkøbsområdet i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018, til understøttelse af en ekstern advokatundersøgelse, med formålet at vurdere grundlaget for at placere et tjenstligt ansvar i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse og Forsvarsministeriets Departement.

Formålet med revisionsundersøgelsen er således at opnå *en uvildig ekstern vurdering af, om det økonomiske kontrolmiljø i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018 var tilstrækkeligt* til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.

Metode

For at understøtte en praktisk tilgang har vi i revisionsundersøgelsen anvendt en række nøgleelementer³ til vurderingen af tilstrækkeligheden af

¹ Rigsrevisionens beretning kan tilgås her:

<https://www.rigsrevisionen.dk/publikationer/2019/82019/>

² Det økonomiske kontrolmiljø er i opgavebeskrivelsen defineret således af FMN: "Med 'økonomiske kontrolmiljø' menes kontrolmiljøet for finansielle processer, herunder IT-, forvaltnings- og regnskabsmæssige kontroller af indkøbstransaktioner (såsom dokumentation, funktionsadskillelse mv.), hvilket omfatter alle udgifter, der ikke betegnes som løn." Opgavebeskrivelsen fremgår af appendiks.

³ Fastlæggelse af nøgleelementerne og deres sammenhæng til COSO-begrebsrammen fremgår uddybende i afsnit 3 og appendiks.

det økonomiske kontrolmiljø. Nøgleelementerne udgør enkeltvis en del af den samlede helhed i et økonomisk kontrolmiljø. Nøgleelementerne i et stærkt økonomisk kontrolmiljø er de samme for alle organisationer, mens niveauet for en tilstrækkelig praksis afhænger af organisationens virksomhed, størrelse og kompleksitet.

For hvert af de anvendte nøgleelementer har vi vurderet, om det økonomiske kontrolmiljø i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018 var i overensstemmelse med det statslige regelsæt og om praksis var tilstrækkelig til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl. Det statslige regelsæt for 2018 indeholdt ikke detaljerede krav og regler om et økonomisk kontrolmiljø, men baserede sig i høj grad på, at kontrolmiljøet skulle fastlægges ud fra organisationens individuelle kendetegn. Derfor har vi som ramme og struktur for revisionsundersøgelsen anvendt elementer fra anerkendte kontrolrammeverk, og vurderet praksis inden for hvert nøgleelement baseret på det statslige regelsæt og vores faglige vurdering af, om praksis var tilstrækkelig. Der henvises til afsnit 3 for uddybning af metodevalget.

På baggrund af en overordnet vurdering af risiko og væsentlighed for indkøbsområderne i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018⁴, samt med udgangspunkt i det af Rigsrevisionen, Forsvarsministeriets Rejsehold og Forsvarsministeriets Interne Revisions allerede gennemførte arbejde med tilhørende observationer og konklusioner, har vi planlagt vores arbejdshandlinger til gennemførelsen af revisionsundersøgelsen.

Arbejdshandlingerne har bestået af:

- ❖ *Interviews med nøglepersoner og ledelse* i Forsvarsministeriets departement, Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse, Forsvarsministeriets Regnskabsstyrelse, Forsvarsministeriets Rejsehold, Forsvarsministeriets Interne Revision og Rigsrevisionen.
- ❖ *Gennemgang af materiale*, herunder rapporter og beretninger fra Rigsrevisionen, Forsvarsministeriets Rejsehold, Forsvarsministeriets Interne revision, samt dokumentation tilvejebragt af Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse, Forsvarsministeriets Regnskabsstyrelse og Forsvarsministeriet om blandt andet instrukser, retningslinjer, politikker, processer, rollebeskrivelser, funktionsadskillelse, kontroller mv.
- ❖ *Stikprøveudvælgelse* og gennemgang af tilhørende dokumentation.
- ❖ *Dataanalyse* dækkende indkøbstransaktioner og processer (flows), herunder data vedrørende kontroller og funktionsadskillelse på transaktionsniveau.

Revisionsundersøgelsens resultater sammenfattes kort i nedenstående afsnit. Revisionsundersøgelsens resultater er uddybet i afsnit 5 og 6.

Revisionsundersøgelsens overordnede resultat

Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse var i 2018 præget af omfattende organisationsændringer, ubesatte stillinger i kritiske funktioner, samt udskiftning på væsentlige ledelsesposter. Især etablering og implementering af en facility management-aftale, samt etablering af en partnermodel på økonomiområdet var i fokus i styrelsen i 2018.

Nøgleelementer for vurdering af det økonomiske kontrolmiljø

- ❖ Risikoanalyse og ændringsstyring
- ❖ Funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter
- ❖ Politikker, processer og dokumentation
- ❖ Kommunikation, træning og kontrol kultur
- ❖ Governance og kontrolrammeverk
- ❖ Kontroludførelse, opfølgning og forbedringer
- ❖ Overvågning og ledelsesrapportering

Uddybes i rapportens afsnit 3

⁴ Baggrunden for risikovurderinger fremgår af afsnit 3 og 4.

De omfattende organisationsændringer sammenholdt med kritiske revisionsrapporter og tidligere sager om svig, medførte et væsentligt ændret risikobillede i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018.

Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse driver en større og professionel indkøbs-, anlægs- og servicevirksomhed med forskelligartede indkøb, og er i sig selv en stor og kompleks organisation med et højt antal indkøbstransaktioner, mange medarbejdere og samhandel med et stort antal tredjepartsleverandører. Forsvarsministeriet har oplyst, at der i 2019 var i alt ca. 100.000 fakturaer i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse⁵.

Table S.1 – Udgiftsområder i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018

Udgiftsområde	Forbrug 2018 mio.kr.
Oprydning efter tidl. amerikansk tilstedeværelse i Grønland	0,3
Bygnings- og etablisements-drift	748,2
Bygningsvedligehold	588,5
Bygge- og anlægsprojekter	245,2
Salgsplan	6,0
Løn	274,2
Egen virksomhed	10,4
Total	1.872,8

Kilde: Forsvarsministeriet

Det er på den baggrund vores vurdering, at niveauet for praksis for et tilstrækkeligt økonomisk kontrolmiljø i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018 er højt og på niveau med en tilsvarende kompleks statslig organisation i ind- og udland, samt med en større privat virksomhed med mange og forskelligartede indkøbstyper⁶.

Vores samlede vurdering er, at det generelle og overordnede økonomiske kontrolmiljø i *Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse* i 2018 på en række områder ikke levede op til gældende regler og praksis.

Det generelle og overordnede økonomiske kontrolmiljø i *Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse* i 2018 var således **ikke tilstrækkeligt** til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl, herunder korruptions- og bestikkelsesrisici.

⁵ Opgavebeskrivelsen er gengivet i appendiks.

⁶ Nærmere uddybning af grundlaget for denne vurdering fremgår i afsnit 3.

Vores konklusion tager blandt andet afsæt i følgende udvalgte observationer om det generelle og overordnede økonomiske kontrolmiljø i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018:

Risikoanalyse og ændringsstyring

Der var ikke etableret en proces for risikostyring, ligesom der ikke blev udført risikoanalyser i 2018 som grundlag for etablering og tilpasning af det økonomiske kontrolmiljø. En risikoanalyse er fundamental for et velfungerende økonomisk kontrolmiljø, for derved at kunne målrette kontrolindsatsen mod de væsentligste risici.

Der var i 2018 stor udskiftning og nyansættelser på flere ledelsesposter, både centralt i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse og på de enkelte indkøbsområder, hvilket medførte, at det var vanskeligt at etablere og fastholde et løbende fokus på implementering og forbedring af det økonomiske kontrolmiljø.

Funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter

Et stort antal medarbejdere i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse havde i 2018 adgang til at omgå funktionsadskillelsen i DeMars, hvorfor kontrolmiljøet i DeMars ikke har sikret den nødvendige systemmæssige understøttelse. Revisionsundersøgelsen har konstateret, at rolle- og autorisationskonceptet i 2018 ikke følger praksis for rollebaseret styring, og at rolleopsætningen i DeMars har vanskeliggjort en løbende overvågning af funktionsadskillelsen, som i praksis ikke har været gennemført systematisk i 2018.

DeMars

DeMars er Forsvarsministeriets SAP ERP-system, som ligeledes anvendes af FES til styring af indkøbsområdet, samt til generel økonomistyring.

Vores dataanalyse på tværs af indkøbsområderne i 2018 viser en højere omgåelse af funktionsadskillelsen for indkøbsområdet end Rigsrevisionen og Rejseholdets undersøgelser. Vi understreger, at vores analyser ikke er umiddelbart sammenlignelige med Rigsrevisionen og Rejseholdets undersøgelser, blandt andet som følge af, at vores dataanalyse omfatter flere indkøbsområder, mens øvrige undersøgelser er gennemført på specifikke områder, samt som følge af forskelle i opgørelsesmetoderne⁷. Det potentielle risikobeløb, hvor funktionsadskillelsen ikke har været opretholdt, omfatter ca. 4.800 transaktioner og udgør op til 240 mio. DKK, svarende til ca. 15% af de samlede indkøb. Formålet med revisionsundersøgelsen har ikke været at afdække svig, og vi understreger, at revisionsundersøgelsen ikke har afdækket konkrete besvigelser, og at der således alene er tale om transaktioner, der qua manglende systemmæssig funktionsadskillelse er risikofyldte og som derfor bør undersøges nærmere.

Vores gennemgang af området for tredjepartspartsleverandører viser et højt antal anvendte leverandører i 2018, herunder mange leverandører med indkøb under 10.000 kr., jf. nærmere uddybning i afsnit 5.

⁷ Uddybning af datagrundlaget og gennemførelse af dataanalysen fremgår af afsnit 5 om funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter.

Vi har ikke identificeret intern kommunikation eller kommunikation til eksterne parter (tredjeparter) om politikker og retningslinjer for gaver, repræsentation, rejser, leverandørrangementer og sponsorater. Dette ses heller ikke indarbejdet i eksempelvis interne procesbeskrivelser, forretningsgange eller standardkontrakter med leverandører.

Politikker, processer og dokumentation

Der var i 2018 en ringe grad af dokumentation af politikker, processer, forretningsgange og kontroldokumentation. Herunder har vi ikke identificeret dokumenterede end-to-end processer for indkøbsprocessen.

Vores analyse viser, at ca. 30% af de analyserede indkøbstransaktioner følger den etablerede proces ud af en population på ca. 100.000 indkøbslinjer. Dette ses ved, at den analyserede indkøbsproces er håndteret i mere end 1.900 forskellige variationer. Afvigelserne dækker eksempelvis mere end 29.000 ændringer af priser, antal leverancer, annullering af varemottagelser mv., som på nuværende tidspunkt ikke er en del af Rejseholdets arbejde⁸.

Vi har identificeret enkelte tilfælde, hvor samme person har anvendt flere brugere i DeMars til at gennemføre et indkøb. Det er derfor vores anbefaling, at der bør foretages en mere dybdegående analyse for at afdække omfang af forholdet, herunder anvendelse af aliasbrugere.

Vores analyse viser, at der i over 5.500 tilfælde har været indtastning af [redacted] som led i fakturabehandlingen, og således ikke [redacted]. Dataanalysen viser, at det i høj grad er samme leverandører, hvor denne mulighed var anvendt. [redacted] øger betragteligt risikoen for tilsigtede fejl, da personer, der håndterer ordrer og varemottagelse i princippet kan omgå funktionsadskillelsen mod fakturahåndteringen, eksempelvis ved at fremsende [redacted].

Kommunikation, træning og kontrolkultur

Vi har ikke identificeret træningsmaterialer, kommunikationsmaterialer, materiale omkring arbejde med kontrolkultur eller lignende, der dokumenterer, at der har været ledelsesmæssigt fokus på sikring af medarbejdere og (nye) leders viden omkring gældende politikker eller krav til udførelse af kontroller.

⁸ Analysen vedrører de delprocesser, der omfatter selve indkøbet. Delprocesser for betaling er ikke omfattet af analysen.

Governance og kontrolrammeværk

Der var i 2018 ikke etableret en egentlig 2. forsvarslinje i Forsvarsministeriets Regnskabsstyrelse (eller en tilsvarende central funktion i Forsvarsministeriet), idet Forsvarsministeriets Regnskabsstyrelse ikke havde en tilsyns-, kontrol- og opfølgingsforpligtelse over for Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse. Forsvarsministeriets Regnskabsstyrelse var i forhold til governance på indkøbsområdet alene ansvarlig for regnskabsmæssig controlling.

Der var dermed ikke en egentlig 2. forsvarslinje i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse, og den regnskabsmæssige controlling i Forsvarsministeriets Regnskabsstyrelse har heller ikke udgjort en egentlig 2. forsvarslinje. Tilsyn og kontrol var ikke operationaliseret og effektueret tilstrækkeligt i Forsvarsministeriet i 2018, herunder var der ikke indgået særskilt aftale om, at Forsvarsministeriets Regnskabsstyrelse skulle varetage hele eller dele af kontrollerne på vegne af Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018. Samtidig var der ikke i Forsvarsministeriets departement etableret en 2. forsvarslinje, bortset fra en opfølgning på revisionsrapporter fra Forsvarsministeriets Interne Revision og Rigsrevisionen.

Kontroludførelse, opfølgning og forbedringer

Det økonomiske kontrolmiljø i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018 var generelt uformelt og ikke dokumenteret.

Vi har ikke identificeret et overblik over kontroller i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse relateret til indkøbsområdet i 2018, selv under hensyntagen til, at et sådant overblik kan have større eller mindre grad af formalitet.

Vi har i forbindelse med revisionsundersøgelsen ikke identificeret specifikke kontroller, herunder retningslinjer, politikker mv., i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018, der adresserede den forøgede iboende risiko for korrupktion og bestikkelse.

Overvågning og ledelsesrapportering

Den overordnede ledelsesrapportering i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018 omfattede budget- og økonomiopfølgning, mens der ikke indgik rapportering om risici og kontrolmiljø.

Forsvarsministeriets Departement har i 2018 via statusopfølgninger løbende holdt sig orienteret om Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelses fremdrift med at mitigere kritikpunkter fra Rigsrevisionen og Forsvarsministeriets Interne Revision vedrørende revisioner udført og rapporteret i 2017-2018, samt uafsluttede punkter fra tidligere revisioner.

For væsentlige revisionsrapporter om byggestyring fra Rigsrevisionen og funktionsadskillelse fra Forsvarsministeriets Interne Revision blev der tilrettelagt opfølgning i særskilte spor.



Kilde: Vejledning om intern finansiel kontrol, Økonomistyrelsen maj 2020

Planlagte tiltag vedrørende revisionskritikken om byggestyring fremgår af ministersvar fra september 2018.

Opfølgning på revisionskritikken om funktionsadskillelse omfattede i løbet af 2018 i det væsentligste en tydeliggørelse af, at ansvaret for funktionsadskillelsen påhvilede de enkelte styrelser.

Det er på baggrund af revisionsrapporterne vores vurdering, at det i 2018 var tydeligt, at der var væsentlige mangler i det økonomiske kontrolmiljø i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse. På trods af den opfølgning, der blev foretaget, blev der alene planlagt og igangsat aktiviteter til at undersøge problemstillingen dybere, idet der dog ikke blev udarbejdet konkrete handlingsplaner eller iværksat konkrete aktiviteter og tiltag, der havde effekt på kort sigt i 2018.

Vi skal for god ordens skyld henlede opmærksomheden på, at Deloitte gennemgang hverken udgør en revision eller et review foretaget i overensstemmelse med internationale standarder for revision og review, og der gives derfor ikke nogen form for revisionsmæssig sikkerhed.

Revisionsundersøgelsen omfatter ikke undersøgelse eller anden form for vurdering af de konstaterede konkrete og igangværende sager om muligt svig i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse og tager alene udgangspunkt i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelses indkøbsområder i 2018. Øvrige processer og budgetområder er således ikke omfattet af undersøgelsen.

Nærværende delrapport har ikke til formål at give fremadrettede anbefalinger til, hvorledes et tilstrækkeligt økonomisk kontrolmiljø mest optimalt etableres under hensyntagen til Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelses øvrige opgavevaretagelse. Efterfølgende delrapport vil berøre disse aspekter.

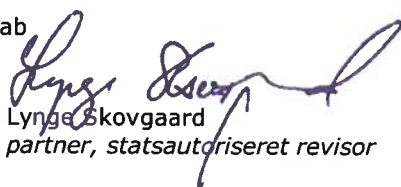
København, den 14. august 2020

Deloitte

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab



Morten Egelund
partner, statsautoriseret revisor



Lynges Skovgaard
partner, statsautoriseret revisor



Daniel Jørgensen
partner

2. Baggrund og formål

Forsvarsministeriet har igangsat en ekstern revisionsundersøgelse af det økonomiske kontrolmiljø i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018.

Baggrundsinformation

Rigsrevisionen afgav i december 2019 en beretning om indkøb på vedligeholdelsesområdet hos Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse (FES)⁹.

Beretningen gav anledning til kritik af Forsvarsministeriet (FMN) og FES fra Statsrevisorerne vedrørende det økonomiske kontrolmiljø. Beretningen konkluderer blandt andet, at *"Rigsrevisionen finder det kritisabelt, at FMN ikke har sikret en tilfredsstillende forvaltning af indkøb på vedligeholdelsesområdet, da der ikke har været den nødvendige funktionsadskillelse, og da dokumentationen for indkøbene enten er mangelfulde, misvisende eller ikke eksisterende. Ministeriet har dermed ikke levet op til helt basale krav til forvaltning på indkøbsområdet."*

Rigsrevisionen konkluderer endvidere, at *"undersøgelsen viser, at Forsvarsministeriet ikke har sikret, at der er klare skriftlige forretningsgange for FES, der beskriver en funktionsadskillelse, hvor mindst 2 medarbejdere er inde over hvert indkøb. Funktionsadskillelsen er heller ikke systemunderstøttet, da samme medarbejder både kan oprette en indkøbsordre og efterfølgende varemødtage den i økonomisystemet."*

Med udgangspunkt i Rigsrevisionens beretning og på baggrund af mistanke om mulige ulovligheder og uregelmæssigheder i styrelsen, iværksatte FMN i december 2019 en intern undersøgelse af forholdene i FES for udvalgte indkøbsområder i 2018.

Den interne undersøgelse blev gennemført af et Rejsehold fra Forsvarsministeriets Interne Revision (FIR) og Forsvarsministeriets Regnskabsstyrelse (FRS).

Formålet med Rejseholdets arbejde i første fase var inddelt i 2 spor:

- ❖ *Spor 1:* At afdække og gennemføre en undersøgelse af FES' indkøb på vedligeholdelsesområdet. Spor 1 blev ledet af FIR.
- ❖ *Spor 2:* At etablere tilstrækkelige og sikre processer, funktionsadskillelse og kontroller for indkøbsområdet. Spor 2 blev ledet af FRS.

I tillæg til Rejseholdets interne undersøgelser igangsatte FMN ultimo første kvartal 2020 en ekstern undersøgelse i form af en revisionsundersøgelse af

⁹ Rigsrevisionens beretning kan tilgås her:
<https://www.rigsrevisionen.dk/publikationer/2019/82019/>

det eksisterende kontrolmiljø på indkøbsområdet i FES. Revisionsundersøgelsen skal understøtte en ekstern advokatundersøgelse, der har til formål at vurdere, om der er grundlag for at placere et tjenstligt ansvar i FES og FMNs departement. Advokatundersøgelsen gennemføres af Kammeradvokaten og er på rapporteringstidspunktet ikke afsluttet.

Nærværende revisionsundersøgelse tager udgangspunkt i Rejseholdets og Rigsrevisionens arbejde og konklusioner og er suppleret med egne undersøgelser og analyser.

Rejseholdets arbejde er fortsat i gang og videreføres i en fase to. Dette betyder således også, at Rejseholdets arbejde ikke er afsluttet på rapporteringstidspunktet for denne revisionsundersøgelse. I forbindelse med gennemførelsen af revisionsundersøgelsen har der været afholdt møder med Rejseholdet og Rigsrevisionen om det gennemførte arbejde og de opnåede konklusioner.

Sideløbende med revisionsundersøgelsen og Rejseholdets arbejde, er der iværksat et tværgående program, der fokuserer på det økonomiske kontrolmiljø i Forsvarsministeriets koncern som helhed. Programmet tager udgangspunkt i eksisterende indkøbs- og betalingsprocesser med henblik på at styre den fremadrettede håndtering af processerne med yderligere fokus på blandt andet systemunderstøttelse og forebyggende kontroller. Programmet behandles ikke nærmere i nærværende undersøgelse og rapportering.

Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse (FES)

FES er en styrelse i FMNs koncern, der understøtter og servicerer militære operative enheder samt øvrige myndigheder og styrelser under FMN. FES' formål er at levere og udvikle de fysiske rammer, som er nødvendige for FMNs virke.

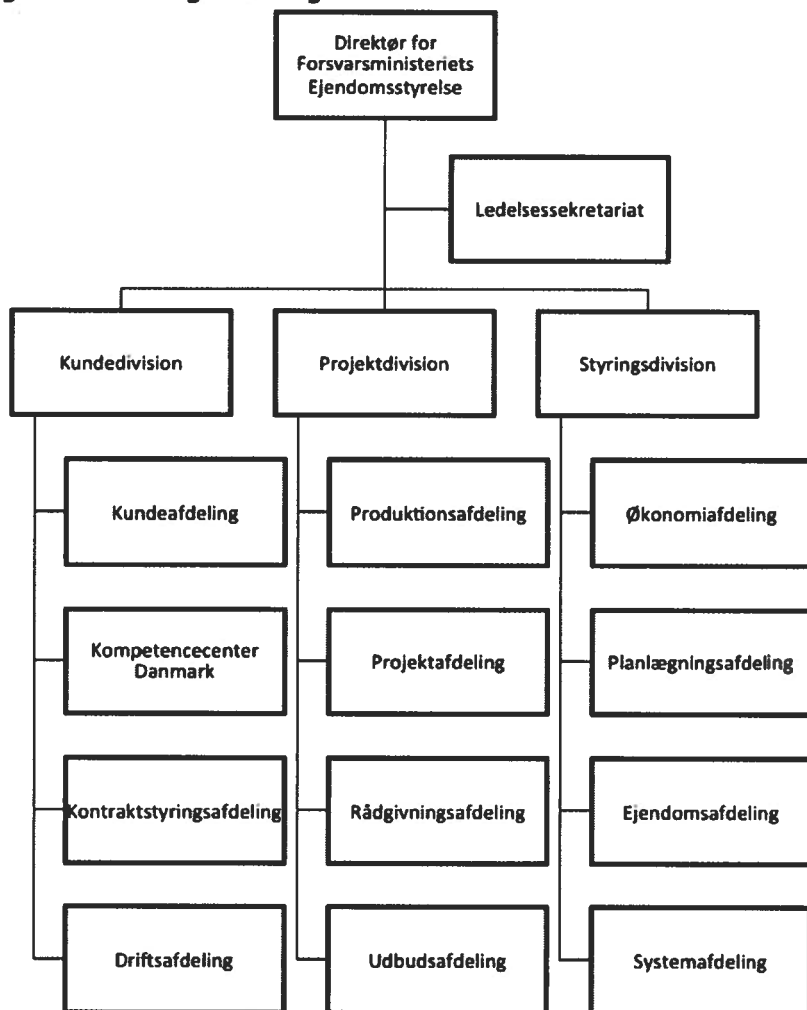
FES' kerneopgave er at levere full-service management af arbejdspladser, ejendomme og øvrige faciliteter og varetager dermed drift, administration og vedligeholdelse af FMNs arealer og bygninger med tilknyttede faste installationer. Derudover forestår FES styringen af tilknyttede facility management-ydelser som rengøring, kantinedrift, arealpleje mv.

FES varetager ligeledes bygherreansvaret for ministerområdet ved gennemførelse af bygge- og anlægsprojekter. Endvidere er FES ansvarlig for gennemførelsen af miljøtiltag på arealer og energitiltag i bygninger. Herudover varetager FES administrationen af FMNs lejeboliger og eksterne lejemål, bortset fra ejendomme omfattet af Statens Ejendomsadministration.

FES er landsdækkende og havde i 2018 syv decentrale driftsorganisationer med hovedkontor i Hjørring.

FES er oprettet med selvstændigt hoved- og aktivitetsområde på finanslovens (§ 12.14) og aflægger selvstændigt, udgiftsbaseret regnskab for driftsbevillingen på hovedkontiene § 12.14.01, 12.14.02 og 12.14.05, samt for anlægsbevillingen på hovedkontiene § 12.14.03 og 12.14.04. Regnskabsaflæggelsen varetages af FRS og regnskabet indgår i det samlede regnskab for CVR-nr. 16 28 71 80.

Figur 1 - FES' organisering i 2018



Kilde: FES' årsberetning 2018¹⁰

¹⁰ Årsberetningen kan tilgås via dette link: <https://www.fmn.dk/videnom/Documents/aarligredegoerelse/Bilag5-Forsvarsministeriets-Ejendomsstyrelses-aarsberetning-2018.pdf>

FES var i 2018 præget af omfattende organisationsændringer ud fra et hensyn til effektivisering og udlicitering, samt centralisering af økonomiområdet. Organisationsændringer omfattede bl.a.:

- ❖ Etablering af en enstreget koncernøkonomifunktion pr. 1. januar 2018 (partnermodel på økonomiområdet) for styrelserne med reference til "Koncernøkonomi og Drift" i departementet.
- ❖ Etablering og implementering af facility management-aftale med ekstern leverandør med organisatorisk virkning pr. februar 2018, som blandt andet omfattede virksomhedsoverdragelse af en større andel af styrelsens medarbejderstab.
- ❖ Flere udskiftninger, nyansættelser og ændrede ansvarsområder for væsentlige ledelsesposter.
- ❖ Perioder med ubesatte stillinger i kritiske funktioner i Kapacitetsafdelingen, Projektafdelingen og Kontraktstyringsafdelingen.
- ❖ Reorganisering af vedligeholdelsesområdet i 2 enheder.

Revisionsundersøgelsens formål og rammer

Som det fremgår ovenfor, er formålet med revisionsundersøgelsen at opnå en ekstern vurdering af, om det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 i tilstrækkeligt omfang var tilrettelagt og implementeret med henblik på at sikre overholdelse af gældende regler og praksis på området.

Af udbudsmaterialets opgavebeskrivelse fremgår det, at formålet med revisionsundersøgelsen blandt andet er "*i videst muligt omfang at vurdere, om de økonomiske kontrolmiljøer inden for hvert af Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelses indkøbsområder og samlet set i 2018 var tilstrækkelige til at sikre overholdelse af reglerne på området.*"

Vurderingen skal understøtte gennemførelsen af advokatundersøgelsen af, om der i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse og Forsvarsministeriets departement kan placeres et tjenstligt ansvar for bl.a. manglerne ved det økonomiske kontrolmiljø. (...)

Af rapporteringerne vedrørende opgave 1 kan således bl.a. indeholde:

- ❖ *En vurdering af, om de interne retningslinjer, forretningsgange og tilrettelæggelse af indkøb i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018 var tilstrækkelige til at udgøre et tilfredsstillende økonomisk kontrolmiljø, herunder i forhold til dokumentationspraksis og funktionsadskillelse ved udbud, indgåede aftaler og afholdte indkøb. Vurderingen skal tage udgangspunkt i Rigsrevisionens og Rejseholdets kortlægning af forholdene i 2018, men i videst muligt omfang omfatte alle indkøbsområder i styrelsen, herunder de områder, som Rigsrevisionen og Rejseholdet har kortlagt.¹¹*

¹¹ Den fulde opgavebeskrivelse er gengivet i appendiks.

Revisionsundersøgelsens genstandsfelt

Revisionsundersøgelsen dækker alene nedenstående genstandsfelt:

- ❖ Vurdering og analyse af tilrettelæggelse og implementering af det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 for hvert indkøbsområde¹² og samlet set for styrelsen til understøttelse af advokatundersøgelsen.
- ❖ Vurdering og analyse af tilstrækkeligheden af retningslinjer, politikker, processer, forretningsgange og kontroller.
- ❖ Vurdering og analyse af dokumentationspraksis og funktionsadskillelse ved udbud, aftaleindgåelse og løbende indkøb.

Efter aftale med FMN er opgaven afgrænset til følgende:

- ❖ Revisionsundersøgelsen gennemføres inden for en komprimeret tidsmæssig ramme, og er derfor ikke dybdegående.
- ❖ Revisionsundersøgelsen omfatter ikke en gennemgang af de enkelte indkøb, men en overordnet gennemgang af kontrol- og tilsynskoncepter, retningslinjer, processer og systemunderstøttelse mv. Der er kun i meget begrænset omfang gennemført stikprøvevis gennemgang af transaktioner.
- ❖ Revisionsundersøgelsen tager udgangspunkt i de allerede gennemførte undersøgelser, herunder Rigsrevisionens beretning, tidligere rapporter fra FIR og Rejseholdets undersøgelse.

Vores faglige vurdering af tilstrækkeligheden af det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 er foretaget på baggrund af vores kendskab til *gældende regler og praksis i statslige og private organisationer af tilsvarende størrelse og kompleksitet, samt international praksis* i det omfang, det er relevant og muligt.

Vi skal for god ordens skyld henlede opmærksomheden på, at Deloitte's gennemgang hverken udgør en revision eller et review foretaget i overensstemmelse med internationale standarder for revision og review, og der gives derfor ikke nogen form for revisionsmæssig sikkerhed.

Revisionsundersøgelsen omfatter ikke undersøgelse eller anden form for vurdering af de konstaterede konkrete og igangværende sager om muligt svig i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse og tager alene udgangspunkt i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelses indkøbsområder i 2018. Øvrige processer og budgetområder er således ikke omfattet af undersøgelsen.

Afgrænsning

Vores arbejde har alene omfattet de handlinger og analyser, som er angivet i nærværende delrapport, herunder med udgangspunkt i de informationer, som FES, FRS, FMN og Rejseholdet (FIR) har gjort tilgængelige frem til datoen for nærværende delrapport.

Eventuelle ændringer i forholdene efter denne dato, vil kunne påvirke delrapportens konklusioner, hvorfor vi forbeholder os retten til at frembringe nye forhold, konklusioner og anbefalinger til rapporten, hvis det vurderes nødvendigt og baseret på faktuelle forhold, som måtte komme til vores kendskab efter datoen for nærværende rapport.

¹² Indkøbsområderne i undersøgelsens scope er nærmere uddybet i afsnit 4.

Revisionsundersøgelsen fokuserer udelukkende på **FES' økonomiske kontrolmiljø i 2018**, der af FMN defineres:

“Med ‘økonomiske kontrolmiljø’ menes kontrolmiljøet for finansielle processer herunder it-, forvaltnings- og regnskabsmæssige kontroller af indkøbstransaktioner (såsom dokumentation, funktionsadskillelse mv.), hvilket omfatter alle udgifter, der ikke betegnes som løn”¹³.

Revisionsundersøgelsen omfatter ikke:

- ❖ Juridisk-kritisk revision, som omfatter efterprøvning af, om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger (bevillingskontrol), love og andre forskrifter, samt indgåede aftaler og sædvanlig praksis.
- ❖ Forvaltningsrevision, som omfatter en vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økonomiske hensyn ved forvaltningen af midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet.

Revisionsundersøgelsen tager alene udgangspunkt i FES' indkøbsområder, og øvrige processer er således ikke omfattet af undersøgelsen. Således er blandt andet FES' rejse- og lønomkostninger ikke omfattet af revisionsundersøgelsen, da sådanne omkostninger følger andre processer end indkøbsområderne generelt.

¹³ Jf. Bilag E.1. “Opgavebeskrivelse til miniudbud af revisionsundersøgelse og revisionsbistand vedr. det økonomiske kontrolmiljø på Forsvarsministeriets område”.

3. Metode og tilgang til revisionsundersøgelsen

Vi har valgt en praktisk metode, der bygger på anerkendte, internationale rammeværker som genstand for vores tilrettelæggelse og vurdering af det økonomiske kontrolmiljø.

Introduktion til revisionsundersøgelsens overordnede metode og anvendte rammeværk

Vi har anvendt en risikobaseret tilgang til revisionsundersøgelsen med det formål at fokusere undersøgelsen og arbejdshandlingerne på de væsentligste risici for indkøbsområderne hos FES.

Ud fra risikoanalysen har vi planlagt og udført arbejdshandlinger der, i sammenhæng med konklusionerne fra Rigsrevisionens beretning og Rejseholdets arbejde, giver grundlag for den samlede vurdering af det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018.

Ramme for vurdering af Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelses økonomiske kontrolmiljø i 2018

Det statslige regelgrundlag

Kravet om forsvarlig forvaltning af udgifter og indtægter i statslige virksomheder fremgår af regnskabsbekendtgørelsens §46¹⁴. I overensstemmelse med reglerne herom, har Forsvarsministeriets koncern fastlagt overordnede krav om operationalisering af regnskabsbekendtgørelsen via en ministerieinstruks og en regnskabsinstruks. Supplerende hertil findes der styrelsesspecifikke virksomhedsinstrukser, procesbeskrivelser, forretningsgange mv.

Af Forsvarsministeriets regnskabsinstruks fremgår der overordnede krav om og forventninger til, at styrelserne skal etablere og implementere kontroller på (minimum) følgende nøgleområder:

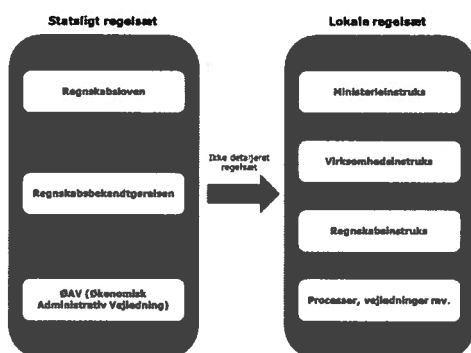
- ❖ Funktionsadskillelse.
- ❖ Disponering af udgifter.
- ❖ Indkøb.
- ❖ Godkendelse af bilag.

Regnskabsbekendtgørelsens §46 angiver, at *“de regnskabsførende institutioner skal foretage en forsvarlig forvaltning af udgifter og indtægter. Forretningsgange og interne kontroller i forbindelse hermed skal fastlægges i regnskabsinstruksen **under hensyntagen til væsentlighed og risiko.**”*

¹⁴ Bekendtgørelse 116 af 19. februar 2018 om statens regnskabsvæsen mv. – bekendtgørelsen har jf. § 51 virkning fra 1. januar 2018 og har således været gældende i den undersøgte periode.

Det statslige regelsæt indeholder ikke detaljer, og giver derfor ikke i sig selv en brugbar ramme til vurdering af, hvorvidt FES' økonomiske kontrolmiljø i 2018 var tilstrækkeligt.

Figur 2 – Sammenhæng mellem det statslige og lokale regelsæt



Praksis afhænger af virksomhed, kompleksitet og omfang

Det statslige regelsæt gældende i 2018 indeholdt ikke detaljerede krav og regler om kontrolmiljøet, men baserer sig i høj grad på, at kontrolmiljøet skulle fastlægges ud fra organisationens individuelle kendetegn. Derfor har vi som ramme og struktur for revisionsundersøgelsen anvendt elementer fra anerkendte kontrolrammeverk, og vurderet praksis inden for hvert nøgleelement baseret på det statslige regelsæt og vores faglige vurdering af, om praksis var tilstrækkelig.

Vi har derfor i revisionsundersøgelsen valgt at tage udgangspunkt i internationalt anerkendte rammeverk for intern kontrol med henblik på at understøtte vores faglige vurdering af tilstrækkeligheden af praksis for nøgleelementerne i det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 - baseret på vores kendskab til gældende regler og praksis i statslige og private organisationer af tilsvarende størrelse og kompleksitet samt international praksis, i det omfang det er relevant og muligt.

De nøgleelementer, der indgår i et stærkt økonomisk kontrolmiljø, er de samme uanset organisationen. Niveauet for tilstrækkelighed af praksis for de enkelte nøgleelementer i kontrolmiljøet afhænger af organisationens virksomhed, størrelse og kompleksitet.

For at fastlægge *det rette niveau*, hvormed tilstrækkelig praksis for FES' økonomiske kontrolmiljø i 2018 ud fra vores faglige skøn med rimelighed kan vurderes mod, har vi blandt andet gjort følgende iagttagelser af FES' virksomhed, kompleksitet og omfang:

- ❖ FES driver en større og professionel indkøbs-, anlægs- og servicevirksomhed.
- ❖ FES' indkøb er forskelligartede, og vedrører både større anlægsprojekter, faste betalinger og forbrugsafgifter, vedligeholdelse, specialindkøb, mindre indkøb, indkøb via servicekontrakter mv.
- ❖ FES anvender SAP til økonomi- og virksomhedsstyring (DeMars).
- ❖ FES er i sig selv en stor og kompleks organisation og indgår ligeledes i en stor og kompleks koncern.
- ❖ FES samarbejder med et stort antal tredjepartsleverandører.
- ❖ Der var i 2018 et stort antal indkøbstransaktioner¹⁵.
- ❖ Rapporter fra Rigsrevisionen og FIR indikerer, at der er betydelige risici for svig og korruption.

Det er på den baggrund vores vurdering, at *niveauet for et tilstrækkeligt økonomisk kontrolmiljø i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018 efter gældende regler og praksis er højt*, og på niveau med, hvad der bør kunne forventes af en tilsvarende kompleks statslig organisation i ind- og udland, samt af en større privat virksomhed med mange og forskelligartede indkøbstyper.

Valg af ramme og struktur

Revisionsundersøgelsens metode inddrager elementer fra relevante internationale rammeværker, men bygger i det væsentligste på elementerne fra COSO-begrebsrammen. Anvendte rammeværker er yderligere uddybet i appendiks.

COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) har udstukket en begrebsramme for interne kontroller, der betragtes som praksis og rettesnor for tilrettelæggelse af et stærkt kontrolmiljø. Begrebsrammen er internationalt anerkendt og anvendes af offentlige og private organisationer og af revisorer (herunder Rigsrevisionen)...

Figur 3: COSO-kuben



Kilde: COSO Executive Summary, 2013

I hovedtræk er COSOs begrebsramme en struktur og "værktøjskasse", der hjælper organisationer med at afdække risici og bidrager til styrkelse og opretholdelse af et stærkt kontrolmiljø. Der er fem integrerede hovedkomponenter i COSO-begrebsrammen, som samlet udgør organisationens interne kontrolmiljø.

¹⁵ FMN har i udbudsmaterialet estimeret, at der i FES i 2019 har været ca. 100.000 fakturaer.

Som anført i Rigsrevisionens beretning¹⁶ og henset til FES' indkøbsvirksomhed, er der identificeret betydelige korrupsions- og bestikkelsesrisici vedrørende FES' virksomhed. I 2018 omfattede det statslige regelsæt en vejledning om god adfærd i det offentlige, som indeholder et afsnit om gaver, bestikkelse mv. Egentlige krav om kontroller rettet mod antikorrupsion fandtes ikke i 2018. Derfor har vi som grundlag for vurderingen af det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 inddraget inspiration om elementer, der typisk indgår i kontrolmiljøet, når der er forøget risiko for korrupsion og bestikkelse, fra relevante guidelines om internationale korrupsions- og bestikkelseslove¹⁷. Guidelines er ikke anvendt som et regelgrundlag for vurderingen.

Vores vurdering af FES' økonomiske kontrolmiljø i 2018 er baseret på nedenstående nøgleelementer:

- ❖ Risikoanalyse og ændringsstyring.
- ❖ Funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter.
- ❖ Politikker, processer og dokumentation.
- ❖ Kommunikation, træning og kontrolkultur.
- ❖ Governance og kontrolrammeverk.
- ❖ Kontroludførelse, opfølgning og forbedringer.
- ❖ Overvågning og ledelsesrapportering.

Ovenstående nøgleelementer inddrages derfor i vurderingen af det samlede, økonomiske kontrolmiljø i FES for 2018. Hvert element udgør en del af helheden i et stærkt økonomisk kontrolmiljø, der lever op til gældende regler og praksis¹⁸, og er nærmere uddybet i appendiks.

For hvert af nøgleelementerne, har vi vurderet det økonomiske kontrolmiljø inden for de enkelte elementer efter nedenstående skala:

- ❖ Det økonomiske kontrolmiljø var *tilstrækkeligt* til at imødegå væsentlige risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.
- ❖ Det økonomiske kontrolmiljø var *delvist tilstrækkeligt* til at imødegå væsentlige risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.
- ❖ Det økonomiske kontrolmiljø var *ikke tilstrækkeligt* til at imødegå væsentlige risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.

Det bemærkes særskilt, at tilstrækkeligheden af kontrolmiljøet vurderes i forhold til *gældende regler og praksis frem for bedste praksis*, hvor kravene til kontrolmiljøet ville være højere. Dette skyldes, at det er vores opfattelse, at en faglig vurdering af tilstrækkeligheden af et kontrolmiljø må tage udgangspunkt i praksis, mens bedste praksis også tager hensyn til eksempelvis automatiseringsgrad, omkostningseffektivitet og ressourceforbrug i udførelsen af kontrolmiljøet.

¹⁶ <https://www.rigsrevisionen.dk/publikationer/2019/82019/>

¹⁷ FCPA (Foreign Corruption Practice Act) og UK Bribery Act

¹⁸ Begrebet "praksis" omfatter tilstrækkeligheden af, hvad der må kunne forventes af et effektivt, økonomisk kontrolmiljø.

Økonomistyrelsens vejledning om intern finansiel kontrol

Undervejs i revisionsundersøgelsens gennemførelse, har Økonomistyrelsen udgivet en ny vejledning om intern finansiel kontrol¹⁹. Vejledningen er dateret maj 2020.

Af vejledningen fremgår følgende: *“Vejledningen opsummerer de gældende regler, roller og ansvar samt giver inspiration, råd og vejledning. Sidstnævnte er ikke normsættende.”*

Da vejledningen er en opsummering af gældende regler, roller og ansvar, er den således relevant for revisionsundersøgelsen for 2018, uagtet at den først er udkommet i foråret 2020.

Vi har gennemgået den nye vejledning, og det er vores vurdering, at vejledningen fuldt ud afspejler de vurderingskriterier for praksis og nøgleglementerne i et tilstrækkeligt økonomisk kontrolmiljø, som vi har lagt til grund i vores valg af ramme for nærværende revisionsundersøgelse.

Om sammenhængen mellem krav og vejledning skriver Økonomistyrelsen i afsnit 2.2, at *“Økonomistyrelsen fastsætter ikke specifikke krav til, hvordan ministerier, virksomheder og regnskabsførende institutioner tilrettelægger deres interne kontrol i forbindelse med regnskabsaflæggelsen, fordi tilrettelæggelsen vil være et individuelt forhold”*.

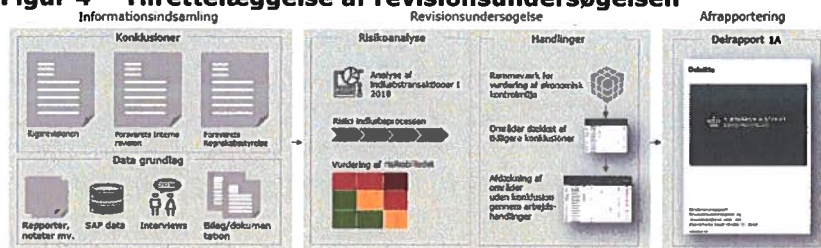
Såfremt vejledningen var udkommet tidligere (eller slet ikke var udkommet), ville det *ikke have ændret vores valg af ramme eller valgte vurderingskriterier for praksis i 2018*.

Introduktion til tilgang og tilrettelæggelse af revisionsundersøgelsen

Revisionsundersøgelsen er tilrettelagt ud fra nedenstående model, som dækker hele processen i de tre faser; informationsindsamling, revisionsundersøgelse og afrapportering.

Modellen uddybes i nedenstående afsnit, og med beskrivelse af de enkelte faser.

Figur 4 – Tilrettelæggelse af revisionsundersøgelsen



¹⁹ Vejledningen kan findes via dette link: <https://oes.dk/oekonomi/offentlige-regnskaber/intern-kontrol-tilsyn-og-risikostyring/intern-kontrol-og-tilsyn/vejledning-om-intern-finansiel-kontrol/>

Introduktion til informationsindsamling

Informationsindsamlingen har taget udgangspunkt i materiale stillet til rådighed af FMN. Dette omfatter blandt andet rapporter, foreløbig rapportering fra Rejseholdet, ministerie- og regnskabsinstrukser, regnskaber, transaktionsdata samt øvrige dokumenter.

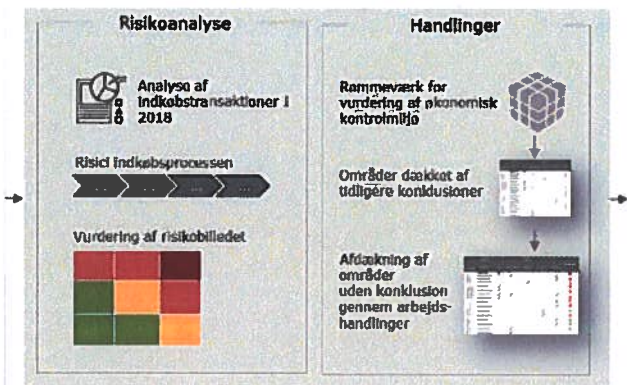
Revisionsundersøgelsen bygger på konklusionerne fra en række rapporter udarbejdet af Rejseholdet, Forsvarsministeriets Interne Revision (FIR), Rigsrevisionen mfl., hvorfor disse rapporter har udgjort en væsentlig del af informationsindsamlingen. Hvor Rejseholdet, FIR og Rigsrevisionen efter vores vurdering i forvejen har gennemført tilstrækkelige arbejdshandlinger, har vi anvendt dette arbejde som en del af revisionsundersøgelsen.

Foruden gennemgang af dokumentation og transaktionsdata, er der afholdt en række interviews med medarbejdere og ledere fra FES, FMN, Rejseholdet, FIR og FRS. Der har tillige været afholdt møde med Rigsrevisionen. Disse interviews er anvendt som baggrundsinformation, indblik i processer og kontrolmiljø, risikovurdering og som baggrund for udarbejdelse af konklusioner for det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018.

Introduktion til revisionsundersøgelsen

Revisionsundersøgelsen er udført på baggrund af vores overordnede risikovurdering. Risikovurderingen har dannet grundlag for at fastlægge hvilke indkøbsområder, der er omfattet af revisionsundersøgelsens scope samt identifikation af relevante arbejdshandlinger. Arbejdshandlingerne giver sammen med den øvrige information fra informationsindsamlingen, input til vores overordnede konklusioner og vurdering af det økonomiske kontrolmiljø for indkøbsområderne i FES i 2018.

Figur 5 – Revisionsundersøgelsens gennemførelse



Revisionsundersøgelsen er gennemført gennem to nedbrudte områder: 1) Risikovurdering af indkøbsområderne, samt analyse af transaktionsdata og 2) gennemførelse af arbejdshandlinger udvalgt på baggrund af risikovurderingen.

Nedenfor uddybes elementerne i faserne i revisionsundersøgelsen.

Risikovurdering af indkøbsområderne

Identifikation og vurdering af risici er baseret på vores overordnede forståelse af det enkelte indkøbsområde, herunder organisationen, processerne og systemlandskabet i 2018. Identifikationen af risici har således taget udgangspunkt i informationsindsamlingen, jf. afsnit 3, og baserer sig på interviews, analyse og materiale gennemgang mv., samt vores forudgående erfaring med og kendskab til risici i sammenlignelige organisationer.

Vores risikovurdering tager afsæt i kvantitative og kvalitative risikofaktorer per indkøbsområde.

De *kvantitative risikofaktorer* anvendes til at vurdere, om der er indkøbsområder, som er knyttet til *væsentlige økonomiske hændelser* og derfor kræver særlig opmærksomhed.

Tabel 1 – Kvantitative risikofaktorer

Budget 2018 (mio. kr.)	Bevilling 2018 (mio. kr.)	Forbrug 2018 (regnskabstal) (mio. kr.)	Antal indkøbsordrer
---------------------------	------------------------------	---	---------------------

De *kvalitative risikofaktorer* anvendes til at vurdere:

- ❖ Transaktionernes kompleksitet.
- ❖ Risikoen for tilsigtede og utilsigtede fejl, herunder besvigelser og risici relateret til transaktioner med tredjeparter.
- ❖ Graden af forskelligheden i transaktionerne og deraf processerne, samt
- ❖ Risici relateret til ændringer i organisationen eller området.

Tabel 2 – Kvalitative risikofaktorer

Kompleksitet (lav, medium, høj)	Besvigelser- risiko (lav, medium, høj)	Grad af forskellighed (lav, medium, høj)	Ændringer i organisation eller indkøbsområde (ja / nej)	Åbne revisions- bemærkninger / fokusområde (ja / nej)	Systemrisici (lav, medium, høj)
------------------------------------	--	--	---	--	------------------------------------

På baggrund af de identificerede risici har vi vurderet *den samlede risiko pr. indkøbsområde* i forhold til, om området er økonomisk væsentligt og udgør en lav, medium eller høj risiko.

For væsentlige indkøbsområder, der indgår i revisionsundersøgelsens scope²⁰, er der foretaget en gennemgang af FES' nøgleprocesser, der enten er knyttet til det specifikke indkøbsområde, eller som udgør en tværgående proces, eksempelvis ledelsesrapportering. *Nøgleprocesserne* er identificeret og gennemgået under interviews med nøglemedarbejdere eller via skriftlige procesbeskrivelser, hvor disse foreligger.

På baggrund af vores opnåede forståelse af nøgleprocesserne, har vi *identificeret relevante kontroller* og tilrettelagt arbejdshandlinger, der afdækker, om kontrollerne har været designet og implementeret i tilstrækkelig grad i FES i 2018. Hvert af indkøbsområderne er gennemgået i forhold til den valgte ramme, jf. afsnit 3.

²⁰ Se afsnit 3

I tillæg hertil, har vi identificeret eventuelle betydelige risici, hvor der efter vores vurdering ikke er tilrettelagt relevante nøglekontroller, der imødegår risiciene.

For at muliggøre en klassificering af risiciene, har vi defineret en række *kontrolmål*, som baserer sig på revisionsstandarder, den valgte ramme, gældende regler og praksis. De anvendte kontrolmål²¹ er:

- ❖ Fuldstændighed.
- ❖ Nøjagtighed.
- ❖ Gyldighed / validitet.
- ❖ Begrænset adgang / adgangsrettigheder.
- ❖ Funktionsadskillelse.

Vi har således identificeret risici for, at kontrolmål ikke opfyldes på tværs af indkøbsområder og de underliggende nøgle- og delprocesser.

Introduktion til analyse af transaktionsdata og data flow

En del af risikoanalysen er baseret på analyse af data fra Forsvarsministeriets ERP-system SAP / DeMars. Dataanalysen har haft flere formål, herunder at:

- ❖ Afdække, hvorledes indkøb foretaget i FES i 2018 er systemmæssigt registreret, herunder om registreringsprocessen stemmer overens med praksis i samme periode.
- ❖ Afdække, om den anvendte praksis i forhold til registrering af indkøb er konsistent på tværs af enheder og ansvarsområder.
- ❖ Afdække graden af variation i indkøbsprocessen, herunder risici for indkøbstransaktioner, der omgår de etablerede processer.
- ❖ Afdække eventuelle risikoindikatorer for indkøbstransaktioner
- ❖ Afdække indkøbsmønstre og risici.
- ❖ Afdække den overordnede risiko for omgåelse af funktionsadskillelse.

Analysen er udført på baggrund af data dækkende 2018 og med specifikke periodemæssige afgrænsninger, der repræsenterer indkøb aftalt og modtaget i 2018.

Deloitte har anvendt Proces Mining til analysen af indkøbstransaktionerne og proces-flows.

Introduktion til arbejdshandlinger

Som en del af revisionsundersøgelsen udføres arbejdshandlinger til opnåelse af forståelse af FES' organisation og indkøbsområde. Hertil udføres arbejdshandlinger som grundlag for en konklusion for hvert af elementerne i rammen, samt for det overordnede økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018.

Kontrolmål

Begrebet kontrolmål dækker over *formålet* med kontrollerne og sikrer sammenhæng til de risici, som kontrollerne søger at imødegå.

Eksempelvis omfatter kontrolmålet "*fuldstændighed*" kontroller, der imødegår risikoen for, at *ikke alle transaktioner medtages* i regnskabet, mens kontrolmålet "*nøjagtighed*" omfatter kontroller rettet mod, at transaktioner *ikke medtages med de korrekte beløb*.

²¹ De anvendte kontrolmål baserer sig på internationale standarder og praksis for internt kontrolmiljø.

Deloitte har udført nedenstående arbejdshandlinger baseret på indkøbsområdets væsentlighed og risiko, jf. risikoanalysen:

- ❖ *Interviews* med nøglepersoner og ledelse.
- ❖ *Gennemgang af materiale*, herunder rapporter og beretninger fra Rigsrevisionen, Forsvarsministeriets Rejsehold, Forsvarsministeriets Interne revision, samt dokumentation tilvejebragt af FES, FRS og FMN.
- ❖ *Stikprøveudvælgelse* og gennemgang af dokumentation.
- ❖ *Dataanalyse* dækkende indkøbstransaktioner og flows.

Arbejdshandlingerne er tilrettelagt ud fra risikoanalysen og vores planlægning af revisionsundersøgelsen.

Introduktion til afrapportering

Baseret på informationsindsamlingen, risikoanalysen samt de gennemførte arbejdshandlinger, udmunder dette i nærværende revisionsundersøgelsesrapport.

Figur 6 - Afrapporteringsfasen



Rapporten udarbejdes med baggrund i konklusionerne fra de udførte arbejdshandlinger. Det er væsentligt at holde sig for øje, at rapporten er udarbejdet af Deloitte, og at det således er Deloitte's faglige vurderinger og konklusioner, der frembringes.

Afgrænsning af det udførte arbejde

Arbejdet er primært udført ved interviews, materialegennemgang og dataanalyse. Som led heri, har fokus været på at undersøge om et tilstrækkeligt, økonomisk kontrolmiljø var designet og implementeret i FES i 2018 (effektivt design af kontroller), det vil sige kontroller, der er effektive i forhold til at afdække væsentlige risici. Det har *ikke* været en del af undersøgelsen at foretage egentlig test af kontrollernes udførelse (operational effektivitet af kontroller).

Revisionsundersøgelsen bygger på det arbejde, der er udført af det af Forsvarsministeriet nedsatte Rejsehold, FIR og Rigsrevisionen, idet undersøgelsens formål alene har været at vurdere det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018. Undersøgelsen er således ikke gennemført med henblik på at kunne udtrykke en revisionskonklusion, og kan ikke betragtes som en konklusion om FES' regnskab eller forvaltning i 2018. Vi henleder opmærksomheden på, at den gennemførte undersøgelse hverken udgør en revision eller et review efter internationale standarder for revision og review, og der gives derfor ikke nogen form for revisionsmæssig sikkerhed.

Transaktionsdata fra DeMars for 2018 er afstemt til regnskaber for FES for 2018. Mindre differencer er identificeret, men det er vores vurdering, at disse er uden væsentlig betydning for revisionsundersøgelsen.

Proces flow data i form af logs fra DeMars kan ikke på samme måde afstemmes til regnskaber, hvorfor der kan forekomme unøjagtigheder eller ukomplette dataudtræk. Formålet med dataanalysen i revisionsundersøgelsen, har været at få en overordnet indsigt i registreringerne, samt at kunne drage overordnede konklusioner i forhold til mønstre mv. Vi har således ikke afdækket alle transaktioner på detailniveau eller foretaget yderligere arbejdshandlinger for at afdække omfanget af unøjagtigheder i proces flow data.

Forsvarsministeriets Koncernøkonomi og Driftsafdeling (KDB) har det overordnede ansvar for DeMars, herunder udvikling, vedligeholdelse og systemdokumentation. Revisionsundersøgelsen har ikke omfattet kontrolmiljøet, der varetages af Forsvarsministeriets Koncernøkonomi og Driftsafdeling, herunder eksempelvis generelle it-kontroller.

Afgrænsning af indkøbsområder omfattet af undersøgelsen

Revisionsundersøgelsen har taget udgangspunkt i en risikovurdering, herunder identifikation af væsentlige indkøbsområder, jf. kvantitative risikofaktorer.

Indkøbsområdet bygningsvedligeholdelse er væsentligt, men området er omfattet af Rigsrevisionens og Rejseholdets undersøgelser, og indgår derfor alene i nærværende revisionsundersøgelse via en overordnet gennemgang af det af Rigsrevisionen og Rejseholdet udførte arbejde, suppleret med observationer fra den gennemførte dataanalyse.

Derudover er rejseomkostninger, lønomkostninger og omkostninger vedrørende egen virksomhed ikke omfattet af revisionsundersøgelsen, idet disse områder indgår i andre processer end indkøbsprocesserne.

Tabel 3 – Indkøbsområder i revisionsundersøgelsens scope

Udgiftsområde	Forbrug 2018 mio.kr.	Indkøbsområde?	Kvantitativ væsentlig?	Kvalitativ væsentlig?	Under-søgt af RR/FIR?	I scope?	Supple-rende hand-linger?	Udvidede hand-linger?
Oprydning efter tidl. amerikansk tilstedeværelse i Grønland	0,3	Ja	Nej	Nej	Nej*	Nej	-	-
Bygnings- og etablissemensdrift	748,2	Ja	Ja	Ja	Nej*	Ja	Ja	Ja
Bygningsvedligehold	588,5	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej
Bygge- og anlægsprojekter	245,2	Ja	Ja	Ja	Nej*	Ja	Ja	Ja
Salgsplan	6,0	Nej	-	-	-	Nej	-	-
Løn	274,2	Nej	-	-	-	Nej	-	-
Egen virksomhed	10,4	Nej	-	-	-	Nej	-	-
Total	1.872,8							

Kilde: Oplyst af FES

*Indgår ikke i de særlige undersøgelser, der er foretaget. Områderne indgår dog som en del af årsrevisionen.

Afgrænsning af delprocesser omfattet af undersøgelsen

En egentlig revision vil typisk omfatte gennemgang af end-to-end-processerne (fra stamdata til behov til fakturabetaling), også når processerne går på tværs af organisatoriske enheder, ansvarsområder og it-systemer. Nærværende revisionsundersøgelse er afgrænset til alene at omfatte det økonomiske kontrolmiljø i FES, og som følge heraf har vi undersøgt de dele af indkøbsprocesserne, som i 2018 blev varetaget af FES, hvorfor undersøgelsen alene har omfattet delprocesserne fra behov til varemottagelse.

Dette medfører, at øvrige, relaterede delprocesser, eksempelvis vedligeholdelse af stamdata, systemafstemninger, fakturamottagelse, betalingsprocesser og regnskabsaflægning, ikke er omfattet af undersøgelsen. Af figuren herunder fremgår de dele af indkøbsprocessen, som er henholdsvis i og uden for undersøgelsens scope.

Figur 7 – Delprocesser i og uden for undersøgelsens scope



Det er vores vurdering, at det mest effektive kontrolmiljø etableres ud fra en "end-to-end" tilgang med fokus på at etablere forebyggende og stærke,

overvejende automatiske, kontroller især i starten af processen, der behørigt afdækker de væsentligste iboende risici i den samlede indkøbsproces.

4. Beskrivelse af indkøbsområdet

Revisionsundersøgelsen af FES' økonomiske kontrolmiljø i 2018 tager udgangspunkt i flere indkøbsområder. I nærværende afsnit beskrives de enkelte indkøbsområder overordnet med henblik på at understøtte læserens indblik i indkøbsområderne som grundlag for revisionsundersøgelsen.

Introduktion af indkøbsområderne i revisionsundersøgelsens genstandsfelt

De enkelte indkøbsområder drives generelt som selvstændige faglige områder i FES, og har som følge af de forskellige typer af indkøb, forskellige risici, forretningsgange, forvaltning mv.

Overordnet består indkøbsområdet i FES af tre delområder: bygnings- og etablisementsdrift (BED), bygningsvedligehold (BVP), samt bygge- og anlægsprojekter (BAP).

Figur 8 – Indkøbsområder i revisionsundersøgelsens scope



De enkelte indkøbsområder er nærmere beskrevet i de efterfølgende afsnit. Beskrivelserne baserer sig i det væsentligste på interviews og gennemgang af dokumentation, jf. revisionsundersøgelsens afsnit 3.

Beskrivelsen af de enkelte indkøbsområder omfatter en overordnet præsentation af området samt overordnet procesbeskrivelse for indkøb.

Bygnings- og etablissemmentsdrift (BED)

Indkøbsområdet bygnings- og etablissemmentsdrift er opdelt i tre delområder, som har forskellig art og omfang, og dermed også forskellige risici.

Delområderne er af FES defineret således:

- ❖ Faste betalinger
- ❖ Facility management aftale
- ❖ Øvrig etablissemmentsdrift



Tabel 4 – Overordnet risikovurdering for Bygnings- og etablissemmentsdrift

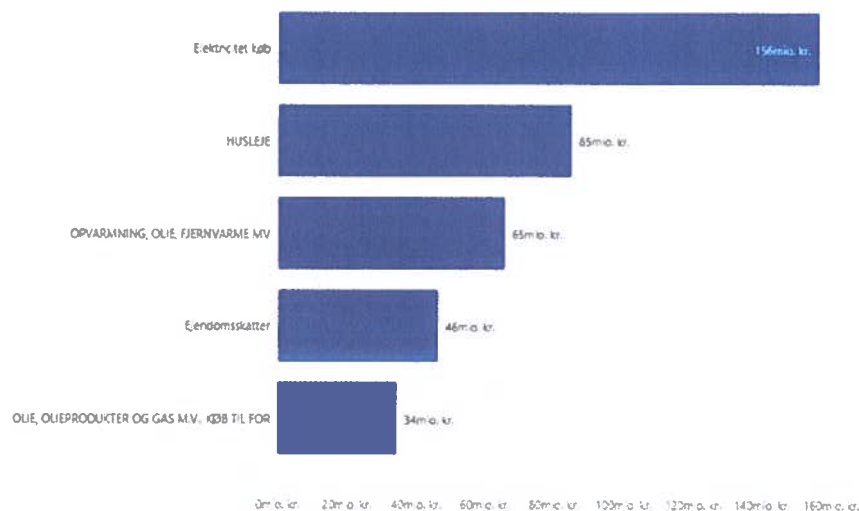
Udgiftsområde	Forbrug 2018 (mio.kr.)	Iboende risiko	Kvantitativt væsentlig?
BED - Bygnings- og etablissemmentsdrift	748,2		
Faste betalinger	351,8	Lav	Ja
Facility management aftale	273,3	Høj	Ja
Øvrig etablissemmentsdrift	123,1	Mellem	Ja

Kilde: Forbrugstal er oplyst af FES

Faste betalinger

Delområdet "faste betalinger" omfattede i 2018 hovedsageligt forbrugsafgifter, herunder el, vand, varme og ejendomsskatter vedrørende bygninger samt husleje.

Figur 9 – Fordeling af faste betalinger i 2018 (største kategorier)



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Der er tale om et indkøbsområde, der overordnet set har relativt få udsving, idet forventet forbrug det kommende år, i et vist omfang kan fastlægges på baggrund af en fremskrivning af tidligere års forbrug sammenholdt med til- og afgang af etableringer og lejemaal, som der skal betales forbrugsafgifter og husleje for. En stor del af forbruget afregnes på baggrund af fjernaflæste forbrugsmålere, mens husleje i det væsentligste opkræves af Bygningsstyrelsen.

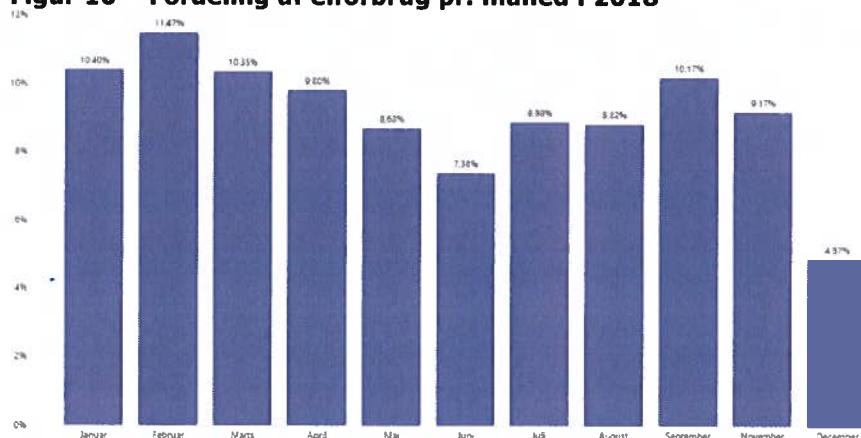
Iboende risiko

"Den *iboende risiko* er forhold, der er afledt af virksomhedens formål og rammer, og som truer opfyldelsen af virksomhedens mål – *uden* hensyntagen til virksomhedens systemmæssige og manuelle interne kontroller. Det er således den risiko, der eksisterer som følge af aktiviteterne, transaktionernes eller forvaltningsstrukturens art og kompleksitet, og som er så væsentlige, at der kan opstå afvigelser i regnskabet's rigtighed."

Økonomistyrelsens vejledning om intern finansiell kontrol (Maj 2020)

Den *iboende risiko* beror i nærværende revisionsundersøgelse på Deloitte's faglige vurdering, idet den *iboende risiko* i sagens natur ikke kan måles.

Figur 10 – Fordeling af elforbrug pr. måned i 2018



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Procesbeskrivelse

Vi har fået oplyst, at der foreligger forretningsgange på en række konkrete områder, men at der ikke foreligger en overordnet procesbeskrivelse for delområdet. Processen beskrives derfor på baggrund af foretagne interviews.

Der blev ved begyndelsen af 2018 udarbejdet et budget, som var baseret på tidligere års forbrug. Herefter blev der oprettet indkøbsordrer i DeMars, for de forventede forbrugsafgifter og husleje. Oprettelsen blev foretaget centralt i FES baseret på det udarbejdede budget. Ved modtagelse af afregning, foretog den lokalt ansvarlige for det enkelte etablisement varemottagelse i DeMars for den pågældende periode, der dermed medførte en økonomisk transaktion i regnskabet.

Der forelå i 2018 ikke et fuldt overblik over lejemål og deres husleje, ligesom aftalerne om flere af lejemålene er af ældre dato, hvorfor der ikke altid forelå fuldt opdateret kontraktgrundlag. Indgåelse og opsigelse af kontrakter blev i 2018 håndteret centralt i FES, oftest på foranledning af lokal ledelse, hvor behovet opstod. I 2017-18 blev der desuden implementeret øget anvendelse af "SAP Real Estate"-modul, der understøtter styring af etableringerne. SAP Real Estate er delvist implementeret, men validering af stamdata pågår fortsat og stamdata var derfor ikke fuldt opdateret i 2018.

Den løbende økonomiopfølgning på området i 2018 foregik ligeledes centralt i FES, ved at sammenholde det forventede forbrug med det faktiske forbrug og derefter undersøge større afvigelser. Afvigelsesundersøgelserne foregik eksempelvis ved at undersøge opholdssteder for forsvarsskibe, undersøgelse af ændringer i lejemål, øget anvendelse af etableringer eller andre forhold, der kunne underbygge rigtigheden af et ændret forbrug.

Facility management-aftale

Delområdet omfatter facility management-aftalen med ekstern leverandør, som blandt andet omfatter kantinedrift og rengøring, samt småt vedligehold²² mv.

²² Små vedligehold er budgetteret under indkøbsområdet bygningsvedligehold (BVP) og beskrives derfor i afsnit om BVP.

DeMars

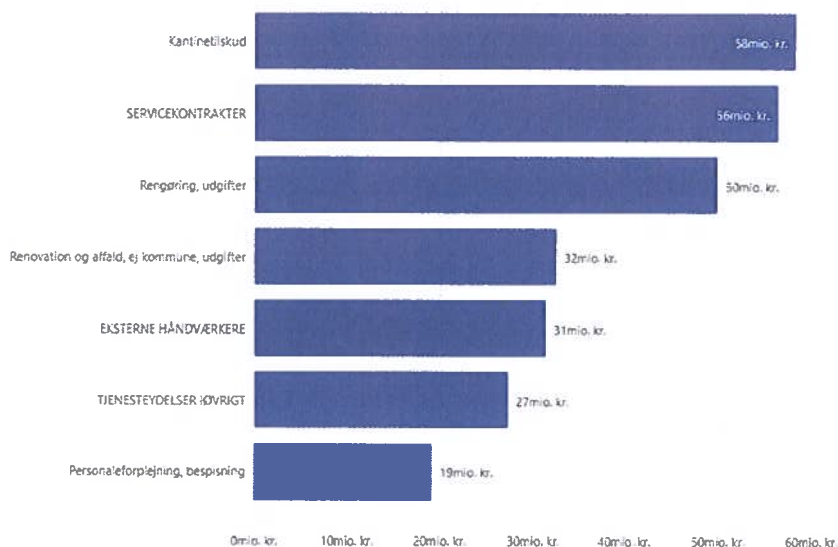
DeMars er Forsvarsministeriets SAP ERP-system, som ligeledes anvendes af FES til styring af indkøbsområdet, samt til generel økonomistyring.

SAP Real Estate Management

SAP Real Estate modulet er en udvidelse af SAP DeMars standard funktionalitet, der muliggør en bedre og mere systemunderstøttet styring af ejendomme, lejemål mv.

Aftalen blev implementeret primo 2018 og året bar i høj grad præg af at sikre implementeringen af aftalen og samarbejdsmodellen med ekstern FM-leverandør²³. Der har derfor været løbende og tæt opfølgning på aftalen, om end opfølgningerne i høj grad har haft karakter af opfølgning på de juridiske og kontraktuelle forhold, herunder på at opnå tilstrækkelig indsigt i ekstern FM-leverandørs økonomi- og regnskabssystem med henblik på at kunne foretage opfølgning på de afregnede omkostninger i overensstemmelse med kontraktvilkårene. Der har som følge heraf været mindre fokus på egentlig økonomisk opfølgning og styring, eksempelvis forbrugsopfølgning.

Figur 11 – Fordeling af udgifter til ekstern FM-leverandør i 2018 på de største kategorier



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Procesbeskrivelse

I 2018 var fokus på implementering af FM-aftalen, opfølgning på leverancer og performance, etablering af systemunderstøttelse, samt etablering af processer, der kunne understøtte indsigt i det økonomiske afløb på kontrakten.

Økonomisk opfølgning på FM-aftalen indgik i 2018 ikke som en del af den økonomiske partnerfunktion og blev således foretaget lokalt.

Opfølgningerne på aftalen i 2018 foregik ad hoc og efter behov, og der har ikke været udarbejdet og dokumenteret egentlige processer for den økonomiske opfølgning på aftalen. Processerne beskrives derfor på baggrund af interviews.

Kontrakten med ekstern FM-leverandør består af faste og variable ydelser. De faste ydelser (f.eks. arealpleje og rengøring) blev i 2018 afregnet via månedlig acontobetaling og reguleret ved årets udgang.

Variable kantineydelser, herunder mødeforplejning, blev i 2018 afregnet via elektronisk faktura direkte til bestiller af ydelsen.

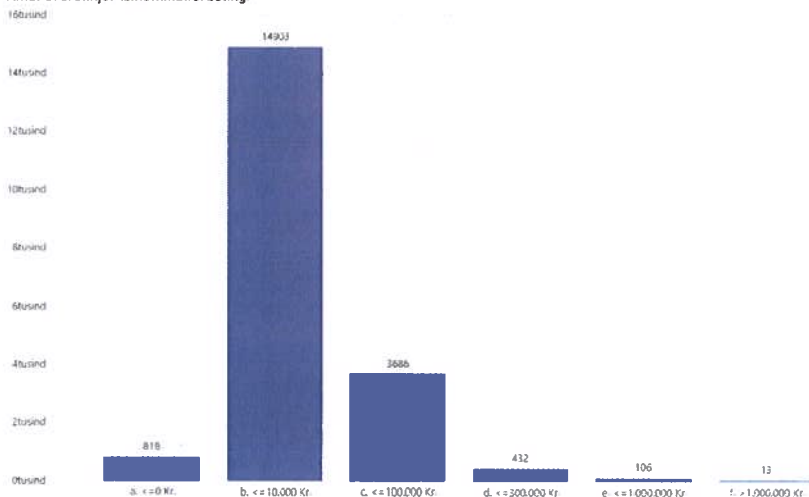
²³ Facility management benævnes herefter FM.

Rekvireringer vedrørende variabel etablissemntsdrift skete via ekstern FM-leverandørs bestillingssystem FMS og derefter afregnet med FES via en arbejds- / ordreliste.

Processen var i 2018 udfordret, idet en række bestillinger blev foretaget via FMS-systemet, og tilhørende indkøbsordrer blev derfor i en række tilfælde først oprettet i forbindelse med fakturamodtagelse.

Figur 12 – Antal ordrelinjer for indkøbsordrer med ekstern FM-leverandør i 2018 (binominalfordeling)

Antal Ordrelinjer (binominalfordeling)



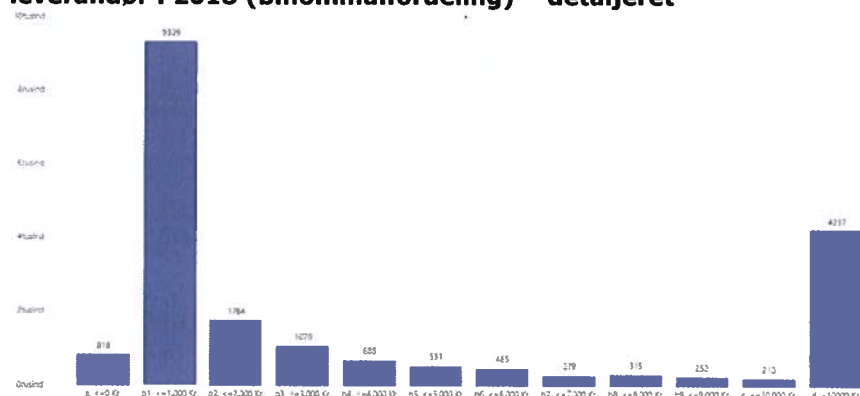
Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Table 5 – Antal ordrelinjer for indkøbsordrer med ekstern FM-leverandør i 2018 (binominalfordeling)

Binominalfordeling (kr.)	Ordrelinjer (antal)	Beløb total (mio. kr.)
<= 0	818	-10
>0 & <= 10.000	14.903	23
>10.000 & <= 100.000	3.686	114
>100.000 & <= 300.000	432	70
>300.000 & <= 1.000.000	106	47
>1.000.000	13	31
Total	19.958	275

Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Figur 13 – Antal ordrelinjer for indkøbsordrer med ekstern FM-leverandør i 2018 (binominalfordeling) – detaljeret



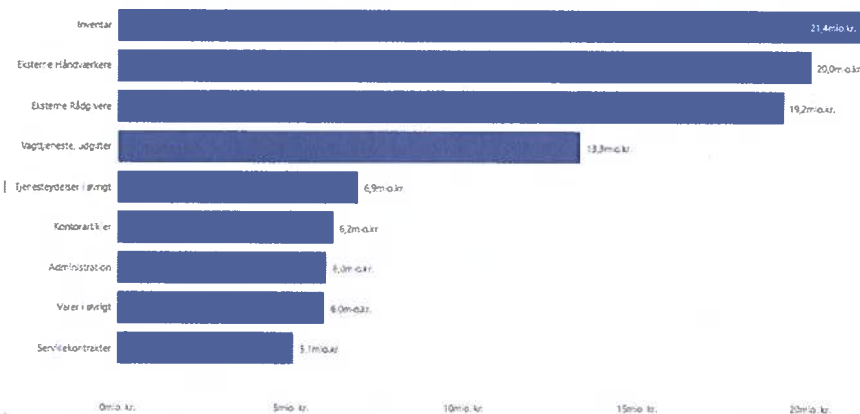
Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

I 2019 var der et større afløb af omkostninger, der hidrørte fra 2018, hvorfor det var nødvendigt at indhente en tillægsbevilling til området i 2019, idet der hovedsageligt var tale om et væsentligt merforbrug på variable ydelser i 2018. Som følge af udfordringerne med implementering af kontrakten og etablering af økonomiopfølgning på FM-aftalen, var der ikke afsat tilstrækkelige beløb i årsregnskabet for 2018 til at dække omkostningerne i 2019 vedrørende arbejde, der var udført i 2018.

Øvrig etableringsdrift

Øvrig etableringsdrift omfatter en række forskellige områder, herunder naturdrift, inventaranskaffelser, abonnementer mv.

Figur 14 – Fordeling af udgifter til øvrig etableringsdrift i 2018 på de største kategorier



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Procesbeskrivelse

Der forelå i 2018 enkelte konkrete forretningsgange, men der forelå ikke en overordnet procesbeskrivelse for delområdet. Processerne beskrives derfor på baggrund af foretagne interviews.

Inventaranskaffelser blev i 2018 primært håndteret ved at brugeren oprettede et behov via applikationen FMS. Herefter blev der fra centralt hold oprettet en rekvisition, bestilt varer og oprettet indkøbsordrer. Varemodtagelse blev foretaget lokalt.

Området for naturdrift blev i 2018 administreret lokalt på baggrund af centralt besluttede drifts- og plejeplaner.

På øvrige områder blev enkelte funktioner i 2018 varetaget centralt (f.eks. projekter og sirener), mens resten blev varetaget lokalt på det enkelte etablissement.

Økonomiopfølgning på området skete i 2018 via månedlige møder mellem relevante lokale enheder, centrale funktioner og centrale økonomimedarbejdere.

Bygningsvedligehold (BVP)

Indkøbsområdet bygningsvedligehold er opdelt i elleve delområder, som har forskellig art og omfang, og dermed også forskellige risici tilknyttet.

Bygningsvedligeholdelsesområdet består af både større og mindre vedligeholdelsesprojekter, samt af både planlagt vedligeholdelse efter produktionsplanen eller opgaver, der udføres på ad hoc-basis efter behov.

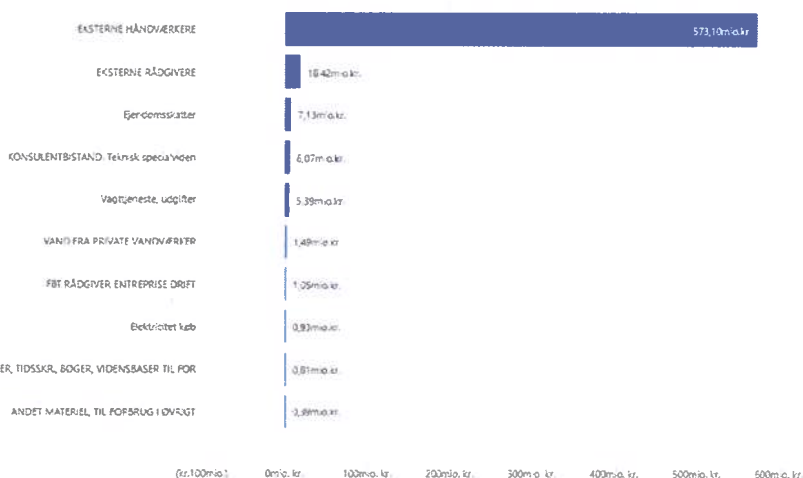


Tabel 6 – Overordnet risikovurdering af indkøbsområdet bygningsvedligehold

Udgiftsområde	Forbrug 2018 (mio.kr.)	Iboende risiko	Kvantitativt væsentlig?
BVP – Bygningsvedligehold	588,7	Høj	Ja
BVP - Bygningsvedligehold (Bygningsvedligehold)	389		
BVP - Bygningsvedligehold (Nato)	27,4		
BVP - Bygningsvedligehold (Miljø)	29,9		
BVP - Bygningsvedligehold (Natur)	4,1		
BVP - Bygningsvedligehold (Energi og energieffektivisering)	3,7		
BVP - Bygningsvedligehold (Udviklingsaktiviteter)	38		
BVP - Bygningsvedligehold (Ny FM-Aftale)	96,6		

Kilde: Forbrugstal oplyst af FES

Figur 15 – Fordeling af udgifter til bygningsvedligehold i 2018 på primære kategorier



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Procesbeskrivelse

Iværksættelse af mindre opgaver (under 10.000 kr.) kunne i 2018 foretages af ekstern FM-leverandør selv eller af de lokalt ansvarlige under FM-aftalen. For opgaver mellem 10.000 kr. og 100.000 kr. skulle ekstern FM-leverandør afgive en pris, men FES kunne anvende en anden leverandør, hvis det blev vurderet hensigtsmæssigt og / eller økonomisk fordelagtigt.

Opgaver over 100.000 kr. blev udbudt mellem ekstern FM-leverandør og andre leverandører på rammekontrakter og blev godkendt centralt i FES på baggrund af indmeldinger af behov fra de lokalt ansvarlige.

Indkøbsordrer skulle oprettes i DeMars af bestiller, mens varemottagelse skulle foretages af de lokalt ansvarlige. Det er oplyst, at processen i 2018 var udfordret, idet en række bestillinger blev foretaget via ekstern FM-leverandørs bestillingssystem, og tilhørende indkøbsordrer blev derfor i en række tilfælde først oprettet i forbindelse med fakturamottagelse.

Delområderne produktionsplanen og løbende vedligehold på indkøbsområdet bygningsvedligehold har været genstand for undersøgelser foretaget af Rigsrevisionen og Rejseholdet (FIR), og der henvises derfor til disse rapporter for en detaljeret beskrivelse af området.

I boksen herunder er gengivet et uddrag af Rigsrevisionens beretning om indkøb i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse, som beskriver området for bygningsvedligehold. Vores undersøgelse har ikke givet anledning til at afkræfte Rigsrevisionens beskrivelse af processerne på indkøbsområdet.

"FES udarbejder årligt en produktionsplan med de vedligeholdelsesprojekter, som er meldt ind af medarbejdere, af det eksterne tilsyn eller af andre og godkendt af FES' direktion året før. (...) Der er separate forretningsgange for projekter over og under 300.000 kr. Projekter under 300.000 kr. tildeles direkte til den billigste leverandør med en rammeaftale, mens projekter over 300.000 kr. sendes i udbud blandt de leverandører, som har rammeaftale på det pågældende område. Alle projekter skal igennem prædefinerede faser (...). Forretningsgangene anviser samtidig, hvem der er ansvarlig for de forskellige faser. (...).

FES har beskrevet forretningsgangene for indkøb i interne procesbeskrivelser. Disse beskriver en praktisk funktionsadskillelse mellem indkøber og varemottager, men beskriver ikke, hvordan denne ansvarsfordeling er koblet til de økonomiske registreringer i DeMars."

(Kilde: Rigsrevisionens rapport om Indkøb hos Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse, 8/2019 – afsnit 2.2.)

Bygge- og anlægsprojekter (BAP)

Indkøbsområdet bygge- og anlægsprojekter omfatter planlagte projekter af større karakter. FES varetager ansvar og indkøb for bygge- og anlægsprojekter for hele koncernen. Området omfatter både enkeltprojekter og større projekter, der består af flere underliggende projekter.

Alle projekter med bevilling over 15 mio. kr. har særskilte bevillinger via aktstykker.



Table 7 – Overordnet risikovurdering af indkøbsområdet bygge- og anlægsprojekter

Udgiftsområde	Forbrug 2018 (mio.kr.)	Iboende risiko	Kvantitativt væsentlig?
BAP - Bygge- og anlægsprojekter	245,2	Høj	Ja

Kilde: Forbrugstal oplyst af FES

Procesbeskrivelse

I 2018 var "Byggemanual" gældende for bygge- og anlægsprojekter i FES. Byggemanualen indeholdt forretningsgange og værktøjer på detailniveau. Byggemanualen blev senest opdateret i 2012. Der blev påbegyndt en opdatering af byggemanualen i 2017²⁴, som ikke var afsluttet i 2018. Der var dermed i 2018 etablerede processer på området, som dog ikke var implementeret og ajourført i Byggemanualen. Det betyder, at styringen af projekterne i et vist omfang afhang af den enkelte projektleder, der var allokert til projektet²⁵.

På dette indkøbsområde anvendes eksterne leverandører, herunder totalentreprenører til selve byggeriet. Afhængigt af projekts omfang og størrelse, blev der anvendt eksterne rådgivere til håndtering af projekteringsfasen og i et vist omfang også til den løbende byggestyring ved eksempelvis større byggerier. De eksterne rådgivere rapporterede til FES' interne projektleder, der også godkendte betalinger til leverandører baseret på egen gennemgang eller på projektrapporter og anden information fra eksternt rådgiver. Byggemøder, statusmøder, overdragelsesmøder mv. blev varetaget af FES' egen projektleder og i visse tilfælde af den eksterne rådgiver.

Visse af bygge- og anlægsprojekterne har særskilt bevilling i tilknyttede aktstykker²⁶. Det er oplyst, at opfølgningen på disse projekter i 2018 generelt var mere detaljeret, idet der foregik opfølgning lokalt i FES, men også via departementet, herunder med rapportering til Finansudvalget.

For større projekter og aktstykkeprojekter, blev der udarbejdet månedlig ledelsesrapportering med fokus på status, forbrug og budget. Der blev ikke på alle områder anvendt en fast skabelon for projektopfølgningen.

Aktstykke

"Hvis en minister har brug for at søge om penge til en konkret bevilling, som ikke er med på finansloven, kan det ske i Finansudvalget via et aktstykke."

Kilde: www.ft.dk/da/leksikon/Aktstykke

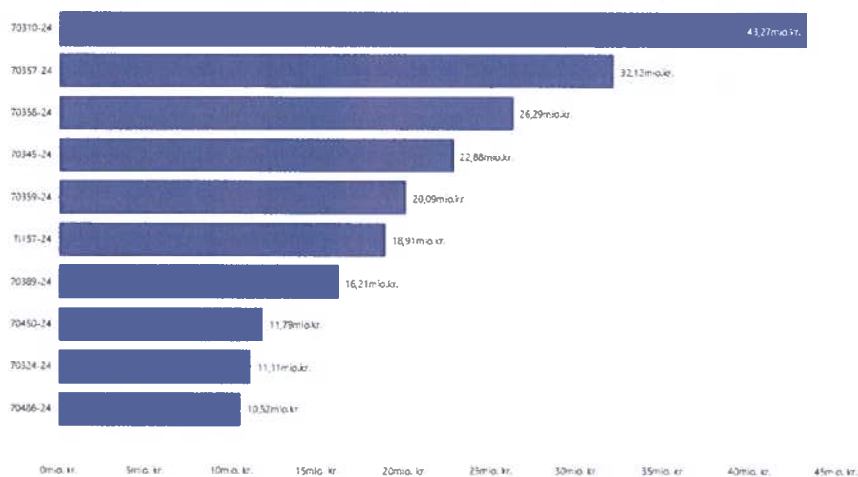
²⁴ Pr. 1. januar 2020 er der igangsat implementering af en ny "BAP Manual", som er resultatet af det arbejde, der blev påbegyndt i 2017 og som således ikke var afsluttet i 2018.

²⁵ Forholdene er ligeledes beskrevet i Rigsrevisionens beretning om statsregnskabet for 2017 om byggestyring i FES.

²⁶ De særskilte aktstykke-bevillinger håndteres som en del af styrelsens samlede BAP-ramme. Der er således ikke tale om en merbevilling, men om en konkret udmøntning af eksisterende bevilling.

Vores undersøgelse viser, at processen for indkøbsområdet i 2018 var tilrettelagt således, at projektleder i visse situationer både foretog oprettelse af indkøbsordre, samt efterfølgende varemødtagelse. Dette er i overensstemmelse med Rigsrevisionens observationer²⁷.

Figur 16 – Fordeling af udgifter på bygge- og anlægsområdet i 2018 på kapitalmidler (Top-10)



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

²⁷ Jf. Rigsrevisionens beretning af december 2019 om indkøb i FES.

5. Det generelle og overordnede økonomiske kontrolmiljø på tværs af indkøbsområder

Vores vurdering af det generelle og overordnede økonomiske kontrolmiljø tager udgangspunkt i tværgående og overordnede kontroller i FES i 2018 inden for nøgleelementerne i den valgte metode.

Revisionsundersøgelsens overordnede resultater

Dette afsnit opsummerer revisionsundersøgelsens resultater vedrørende det generelle og overordnede økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018.

Ud over kontroller og processer relateret til de enkelte indkøbsområder, er det afgørende, at der eksisterer et fundament for et velfungerende økonomisk kontrolmiljø. Det forudsætter, at der inden for en række områder er identificeret nøglekontroller, som adresserer tværgående risici i organisationen på et mere overordnet niveau. Et svagt overordnet kontrolmiljø, vil have konsekvenser for de kontroller, der udføres i processerne under de konkrete indkøbsområder.

Det generelle og overordnede økonomiske kontrolmiljø omfatter, jf. revisionsundersøgelsens metodiske ramme i afsnit 3, følgende nøgleelementer:

- ❖ Risikoanalyse og ændringsstyring.
- ❖ Funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter.
- ❖ Politikker, processer og dokumentation.
- ❖ Kommunikation, træning og kontrolkultur.
- ❖ Governance og kontrolrammeverk.
- ❖ Kontroludførelse, opfølgning og forbedringer.
- ❖ Overvågning og ledelsesrapportering.

Foruden de nævnte nøgleelementer, har vi undersøgt kontroller rettet mod specifikke korruptions- og bestikkelsesrisici.

Vores samlede vurdering af det generelle og overordnede økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 er angivet herunder.

Vores samlede vurdering er, at det generelle og overordnede økonomiske kontrolmiljø i *Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse* i 2018 på en række områder ikke levede op til gældende regler og praksis.

Det generelle og overordnede økonomiske kontrolmiljø i *Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse* i 2018 var således **ikke tilstrækkeligt** til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl, herunder korruptions- og bestikkelsesrisici.

Grundlaget for vurderingen uddybes i de efterfølgende afsnit.

Risikoanalyse og ændringsstyring

Udgangspunktet for tilrettelæggelse af et tilstrækkeligt økonomisk kontrolmiljø er en struktureret og løbende risikoanalyse, der understøtter, at det samlede økonomiske kontrolmiljø og de konkrete kontrolforanstaltninger rettes mod de væsentligste risici i indkøbsprocessen.

Af regnskabsbekendtgørelsens §46 fremgik det i 2018, at *"forretningsgange og interne kontroller (...) skal fastlægges i regnskabsinstruksen under hensyntagen til væsentlighed og risiko."*

Af ministerieinstruksen fremgik det tillige, at *"forvaltning af udgifter og indtægter skal tilrettelægges ud fra hensyntagen til dels væsentlighed og risiko, dels størrelsen og arten af de forskellige typer udgifter og indtægter."*

Idet en risikoanalyse er grundlaget for at vurdere væsentlighed og risiko, er det vores vurdering, at det i 2018 ikke alene var praksis, men også et (omend implicit) krav, at der skulle udarbejdes en risikoanalyse.

Der blev i FES i 2018 ikke udarbejdet en risikoanalyse for styrelsen som helhed eller på de specifikke indkøbsområder.

Bortset fra på facility management-området forelå der ikke formelle eller uformelle processer eller procedurer for gennemførelse af en risikoanalyse.

Som følge af større organisatoriske ændringer og omstruktureringer, udskiftning på væsentlige ledelsesposter, samt konkrete enkeltsager i FES i 2018, jf. afsnit 2 og 4, er det vores vurdering, at der skete væsentlige ændringer i det faktiske risikobillede op til og i 2018, og at der efter praksis burde have været gennemført en risikoanalyse, der kunne understøtte tilrettelæggelsen af et tilstrækkeligt økonomisk kontrolmiljø.

Det er vores vurdering, at *det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 på området **risikoanalyse og ændringsstyring ikke var tilstrækkeligt*** til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.

Risikoanalyse bør gennemføres løbende i takt med ændringer i risikobilledet. Ændringer i risikobilledet opstår blandt andet ved større organisationsændringer, væsentlige ændringer i opgaveporteføljen, og når information om utilstrækkelige kontroller, besvigelser eller lignende kommer til ledelsens kendskab via eksempelvis revisionsrapporter, whistleblower-henvendelser eller specifikke sager.

Opdatering af risikoanalyser bør foretages ved større ændringer i organisationen og minimum én gang årligt. Opdateringer bør basere sig på en evaluering af ændringer, der kan påvirke risici og tilhørende mitigerende kontroller.

En risikoanalyse kan variere i omfang, dybde, dokumentation og grad af formalisering. Det centrale er, at ledelsen aktivt har forholdt sig til

risikobilledet, og at dette har været retningsgivende og dimensionerende for det generelle og specifikke kontrolmiljø.

Såfremt organisationen står over for specifikke risici vedrørende bestikkelse og korruption, bør disse adresseres særskilt og blandt andet omfatte elementerne i vejledning om god adfærd i det offentlige, der omhandler gaver og andre fordele²⁸. Af vejledningen fremgår, at *”offentligt ansatte må som det klare udgangspunkt ikke modtage gaver eller andre fordele fra borgere eller virksomheder i forbindelse med deres arbejde. Begrebet gaver og andre fordele skal forstås bredt, dækkende både fysiske ting, som fx chokolade, vin og bøger, og ikke fysiske ting, som fx tilbud om rabatter, rejser, kurser eller forplejning. Der kan også være tale om pengegaver, fx i form af begunstiggelse ved testamente.”*

Et centralt element er gennemførelsen af en konkret risikoanalyse rettet mod bestikkelse og korruption. Det er vores vurdering, at denne i lighed med en risikoanalyse på øvrige områder bør gennemføres ved væsentlige ændringer i risikobilledet og minimum årligt.

Vores undersøgelse af området *risikoanalyse og ændringsstyring* i FES i 2018 har ud over ovenstående givet anledning til at fremhæve følgende observationer:

- ❖ På baggrund af interviews med nøglepersoner i FRS og FES samt Rejseholdet, er det vores vurdering, at der i 2018, bortset fra på facility management-området, ikke eksisterede et formelt eller uformelt overblik over centrale risici for indkøb i FES. Der blev løbende udarbejdet økonomisk ledelsesrapportering, som havde fokus på forbrug og bevillingsoverholdelse. Hverken den lokale rapportering i FES eller den centrale rapportering til FMN indeholdt risikoanalyse og risikorapportering i øvrigt.
- ❖ Der var i 2018 væsentlige og omfattende ændringer til FES' organisation, opgaveportefølje, leverandørforhold og økonomi som følge af outsourcing af facility management-området til ekstern leverandør, samt udsiftninger og vakante ledelsespositioner, hvilket medførte et væsentligt ændret risikobillede for styrelsen. Der foreligger dokumentation for, at der i 2018 var stort fokus på implementering af facility management-aftalen med ekstern leverandør via blandt andet løbende møder med primært fokus på juridisk opfølgning på kontraktoverholdelse og sikker drift. Dette understøtter, at der eksisterede en form for uformel risikoanalyse, hvor facility management-området blev identificeret som særligt risikofyldt i 2018. Vi er enige i, at facility management-området var særligt risikofyldt grundet de omfattende ændringer på området, men vi har observeret, at kontrolhandlinger (f.eks. opfølgning med ekstern FM-leverandør) knyttet til den uformelle risikoanalyse hovedsageligt var fokuseret på kontraktoverholdelse, og at den uformelle risikoanalyse alene omfattede FM-området og var afkoblet fra tilrettelæggelsen af det økonomiske kontrolmiljø i styrelsen.

²⁸ Moderniseringsstyrelsens vejledning om god adfærd i det offentlige, december 2017. Vejledningen kan findes her: https://www.modst.dk/media/17831/god-adfaerd-i-det-offentlige_web.pdf

- ❖ Der foreligger ikke en dokumenteret, formel vurdering af kontrolmiljøet under hensyntagen til væsentlighed og risiko for FES for 2018. Dette medfører en øget risiko for, at det økonomiske kontrolmiljø ikke blev indrettet effektivt under hensyntagen til FES' indkøbsvirksomhed og risici.
- ❖ Forud for 2018 var der kendskab til konkrete bestikkelsessager i FES. Det er derfor vores vurdering, at der baseret på kendskabet til disse sager specifikt burde have været taget stilling til risici og kontroller på området for bestikkelse og korrupsion. Det fremgår af en revisionsrapport fra FIR²⁹, at *"denne revision er til dels foranlediget af konkrete sager omkring fejl- og overfakturering af transportydelser samt mulige besvigelser på visse dele af bygningsvedligeholdelsesområdet (...) og "Forsvarsministeriets Interne Revision er bekendt med, at der i 2017 har været flere sager om muligt svig og bedrag inden for etableringsområdet."* Da FIRs revision blev iværksat i 2017, var FES således forud for 2018 bekendt med et ændret risikobillede som følge af kendskabet til de omtalte sager. Der foreligger ikke dokumentation for, at der specifikt i FES er foretaget risikoanalyse og taget stilling til påvirkningen på det overordnede økonomiske kontrolmiljø som følge heraf.
- ❖ Som led i revisionsundersøgelsen har vi udført en overordnet datadrevet risikoanalyse af FES' indkøbstransaktioner for 2018. Via analytiske tests har vi overordnet analyseret kvaliteten af registreringerne og identificeret risikofyldte grupper af transaktioner mv. for derigennem at identificere risikofyldte områder i FES' indkøbsområder i 2018.

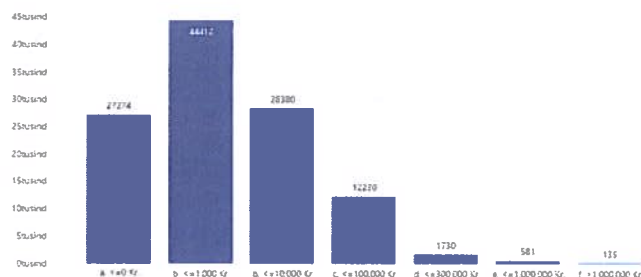
Det bemærkes, at vi ikke har foretaget detailtests af transaktionerne, men udelukkende anvendt de overordnede analyser som grundlag for at vurdere risikoniveauet for indkøbstransaktionerne, herunder hvilke risici, der var til stede i 2018 som følge af de registrerede indkøbstransaktioner.

Overordnet viser dataanalysen et stort antal transaktioner, hvor der er indholdsmæssige uoverensstemmelser mellem eksempelvis bilagsdato og bogføringsdato, samt et stort antal indkøbstransaktioner, der enten er bogført eller betalt i weekender eller på helligdage. I et vist omfang kan dette være udtryk for særlige indsatser i forhold til korrekt periodisering mellem måneder eller regnskabsår. 1,5 % af de analyserede posteringer er registreret i weekenden eller på en helligdag, hvilket kan indikere en højere risiko for utilsigtede fejl, da bilag posteres uden for normale arbejdstimer og dermed uden for normal overvågning og kontrol.

²⁹ Revisionsrapport 8b/2017 om "Disponering, varemottagelse og fakturakontrol ved Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse". Revisionsundersøgelsen blev opstartet i sommeren 2017 og har ad flere omgange været drøftet og kommenteret mellem FIR, FMN, FES og FRS hen over efteråret og vinteren 2017. Endelig afrapportering er dateret i februar 2018 og der har således været kendskab til de omtalte sager forud for 2018.

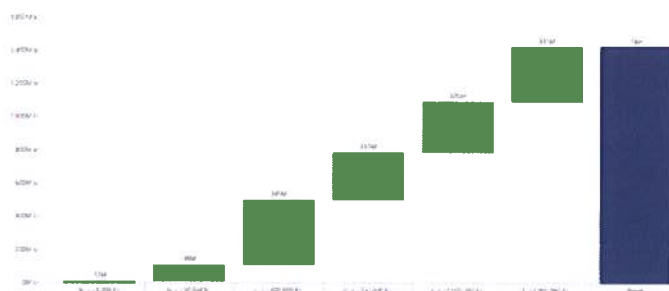
Dataanalysen viser ligeledes et stort antal mindre transaktioner under 10.000 kr., hvor ekstern FM-leverandør i 2018 selv havde mulighed for at oprette og udføre opgaven. Dette medførte i praksis, at det var vanskeligt at gennemføre effektiv kontrol og tilsyn, herunder varemottagelse. Den samlede mængde af indkøbstransaktioner under 10.000 kr. udgør samlet over 100 mio. kr., hvilket er et væsentligt beløb i FES i 2018.

Figur 17 – Antal ordrelinjer grupperet efter bogført værdi



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Figur 18 – Samlet beløb grupperet efter ordrelinjernes bogført værdi



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Dataanalysen kan ikke i sig selv anvendes som grundlag for konklusioner om fejl eller svig, men alene som grundlag for at identificere risikofyldte transaktioner. Observationerne fra dataanalysen peger i retning af, at kontrolmiljøet bør indrettes med mere automatiske og præventive kontroller, således at risici for tilsigtede som utilsigtede fejl kan imødegås effektivt og rettidigt. Alternativt eller i kombination hermed, bør det vurderes, hvordan opdagende analytiske kontroller kan anvendes. Opdagende, analytiske kontroller kan eksempelvis omfatte dataanalyse af transaktionsdata. Det er vores vurdering, at sådanne kontroller kun i begrænset omfang blev anvendt i FES i 2018.

Funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter

Funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter er nøglekontroller i et effektivt kontrolmiljø og etableres til imødegåelse af væsentlige tilsigtede som utilsigtede fejl.

Regnskabsbekendtgørelsens³⁰ §24 angiver de overordnede krav til funktionsadskillelse.

Der var i 2018 ikke specifikke regler og krav vedrørende håndteringen af tredjeparter³¹, men efter praksis anses dette - særligt på indkøbsområdet - som en nøglekontrol til sikring af et effektivt og robust kontrolmiljø.

I nedenstående afsnit behandles områderne for funktionsadskillelse og håndteringen af tredjeparter. De enkelte afsnit indeholder delkonklusioner.

Funktionsadskillelse

Kravene til funktionsadskillelse er essentielle for indkøbsområdet og fremgår eksplicit af regnskabsbekendtgørelsen om organisering, og under hensyn til adskillelse mellem personer der håndterer den regnskabsmæssige registrering og selve betalingen. I Forsvarsministeriet var dette i 2018 tilrettelagt således, at varemottagelse var placeret i FES, mens "kassererfunktionen", der effektuerede udbetalingerne, var placeret hos FRS.

Af Regnskabsbekendtgørelsen³² fremgår det, at *"regnskabsmæssige registreringer skal tilrettelægges således, at der etableres en personmæssig adskillelse mellem den regnskabsmæssige registrering og betalingen. Hvis dette ikke er muligt, skal der optages særskilte bestemmelser herom i regnskabsinstruksen med henblik på at sikre kontrollen med betalingerne på anden måde, jf. § 28. For institutioner, omfattet af § 2, stk. 1, nr. 4, skal tilsvarende særskilte bestemmelser optages i institutionens interne retningslinjer, jf. § 9, stk. 4."*

Jf. regnskabsinstruksen³³ angives det derudover, at styrelsen er ansvarlig for etablering og vedligeholdelse af kontrol for funktionsadskillelse. Det er den enkelte chef, der har ansvaret for at udføre kompenserende kontrol, når kravet om funktionsadskillelse ikke kan overholdes.

I 2018 var ansvaret for overholdelse af funktionsadskillelse uddybende beskrevet i FMIBST 385-1 og FMIVEJL 385-1. Heraf fremgår det, at den centrale afdeling FMN-KDB i 2018 havde det overordnede ansvar for SAP/DeMars. Dette omfattede ansvaret for at gældende lovgivning, forordninger samt anden styringsdokumentation blev overholdt og indeholdt i forretningens krav, mens den centrale it-funktion KAKI havde ansvaret for koordinering af udvikling, vedligeholdelse, dokumentation og administration af forretnings- og systemroller. Endvidere havde KAKI i 2018 ansvaret for at føre kontrol over kritiske rollekombinationer, samt for at rapportere eventuelle fejl eller uoverensstemmelser til berørte styrelser. Styrelsen havde ansvaret for at sikre, at tildelingen og brugen af roller skete i overensstemmelse med prokura, funktion og forvaltning. Ydermere havde

Funktionsadskillelse

"Centralt i et internt kontrolsystem er princippet om *funktionsadskillelse*, som betyder, at der på tværs af en finansiell proces er interne kontroller, der sikrer en personmæssig adskillelse (to eller flere) mellem adgangen til at disponere, godkende, bogføre og betale, såvel direkte som indirekte. Endvidere er det vigtigt, at der er funktionsadskillelse så fx stamdata er beskyttet mod tilsigtede og utilsigtede fejl. (...) Det er centralt, at den ansvarlige ledelse forholder sig til kvaliteten af funktionsadskillelsen, dvs. hvilken kontrol der reelt udføres ift. om funktionsadskillelsen efterleves i praksis."

Økonomistyrelsens vejledning om intern finansiell kontrol (Maj 2020) – det fremgår, at vejledningen opsummerer de gældende regler, roller og ansvar på området og indholdet i vejledningen er således også dækkende for 2018, selvom vejledningen er udkommet efterfølgende.

³⁰ Bekendtgørelse nr. 116 af 19. februar 2018 om statens regnskabsvæsen.

³¹ Jf. dog gældende vejledning om god adfærd i det offentlige.

³² Regnskabsbekendtgørelsen §24 (Bekendtgørelse nr. 116 af 19. februar 2018 om statens regnskabsvæsen).

³³ Regnskabsinstruks for FMN-styrelser 2018-04

styrelsen ansvaret for at kontrollere kritiske rollekombinationer, samt udføre kompenserende kontroller.

Styrelserne havde mulighed for at anmode FRS om at udføre kompenserende kontroller, men FES anmodede ikke FRS om dette i 2018. Jf. regnskabsinstruksen udførte FRS i 2018 som led i den regnskabsmæssige controlling enkelte kompenserende kontroller, der udgjorde et supplement til – men ikke en erstatning for – den kontrol, som styrelserne selv var ansvarlige for at tilrettelægge og udføre.

FRS udtog i 2018 et antal stikprøver, som blev rapporteret til styrelserne via økonomipartnerne, der herefter havde ansvaret for at foretage yderligere undersøgelse og kontrol. Dette omfattede både kontrol vedrørende de konkrete konstateringer fra FRS, men også en vurdering af, om der burde foretages anden og yderligere kontrol i styrelserne. Styrelserne havde ikke pligt til at rapportere til FRS, idet FRS ikke var ansvarlig for at efterprøve styrelsernes kontrol. Der foreligger ikke dokumentation for, at FES i 2018 foretog yderligere undersøgelser og kompenserende kontroller på tværs af indkøbsområderne.

Af regnskabsinstruksen fremgår det, at *”inden for eget forretningsområde er ansvarlig styrelse ansvarlig for at beskrive de adgange og funktioner, herunder krav til funktionsadskillelse, der er gældende for anvendelse af DeMars og andre it-systemer, og som sikrer, at forretningsgange og processer understøttes hensigtsmæssigt”*.

Vi har konstateret, at der i FES i 2018 ikke var etableret et effektivt kontrolmiljø, der sikrede overholdelse af funktionsadskillelse i indkøbsprocessen. Yderligere har vi konstateret, at bemærkninger fra Forsvarsministeriets Interne Revision (FIR) ikke blev håndteret effektivt og hurtigt, hvorved FES i 2018 var eksponeret for væsentlige besvigelserisici.

Vores dataanalyse viser en højere andel af omgåelse af funktionsadskillelsen på tværs af indkøbsområderne i FES i 2018 end hvad der er afdækket af Rejseholdet. Dette medfører, at der er væsentlig risiko for, at der fortsat er uopdagede tilsigtede som utilsigtede fejl i FES i 2018. Det understreges, at Rejseholdets undersøgelsesfelt var afgrænset til konkrete delområder, samt at opgørelsesmetoderne er forskellige, hvorfor tallene ikke er sammenlignelige.

Vi har for 2018 konstateret 4.861 transaktioner med omgåelse af funktionsadskillelse mellem håndtering af indkøbsordre og varemottagelse på tværs af budgetområderne. Vores overordnede analyse viser, at værdien af ovenstående transaktioner, hvor funktionsadskillelsen har været omgået udgør over 240 mio. kr.

Vi kan på den baggrund tiltræde Forsvarsministeriets Interne Revisions og Rigsrevisionens konklusioner om manglende funktionsadskillelse og vurderer, at *det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 på området **funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter ikke var tilstrækkeligt*** til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.

Funktionsadskillelse er en nøglekontrol til imødegåelse af tilsigtede som utilsigtede fejl. Ideelt set håndteres funktionsadskillelse som en forebyggende, automatisk kontrol via rolle- og autorisationstildeling i indkøbs- og økonomisystemet.

Forsvarsministeriets Interne Revision bemærker i 2018 - på baggrund af en revision gennemført i 2017 - at der ikke findes tilstrækkelige overordnede kontroller til at sikre funktionsadskillelse mellem indkøber og varemottager.

"Samlet vurderer Forsvarsministeriets Interne Revision, at der på de reviderede områder ikke er tilstrækkelig funktionsadskillelse, hvilket er ikke tilfredsstillende"

(Revisionsprojekt 8b/2017 – Disponering, varemottagelse og fakturakontrol)

Konklusionen fra FIR er kritisk og belyser en øget risiko for, at den tiltænkte funktionsadskillelse for indkøbsområdet kunne omgås. Dette medførte en øget risiko for tilsigtede som utilsigtede fejl. Som følge af ovenstående forhold og konklusion fra FIR, har vi dels gennemgået grundlaget for FIRs konklusion med FIR, og dels som en del af revisionsundersøgelsen yderligere vurderet forholdet og dets indvirkning på det generelle og overordnede økonomiske kontrolmiljø.

Rollekonceptet i DeMars er tilrettelagt på tværs af Forsvarsministeriet og varetages af en central koncern it-funktion. Der var, jf. regnskabsinstruks 2018-04³⁴, mulighed for at tildele flere roller til samme person, herunder også roller som i kombination medførte en mulighed for at omgå den automatiserede funktionsadskillelse i DeMars. Dette modarbejder som udgangspunkt sikring af, at kontroller relateret til kontrolmålet funktionsadskillelse var tilrettelagt effektivt. Det var derfor nødvendigt at understøtte forvaltningen af denne særlige og utraditionelle fravigelse af den automatiserede funktionsadskillelse via kompenserende kontroller til imødegåelse af den øgede risiko.

Det var derfor i regnskabsinstruksen for 2018 fastlagt, at der skulle foretages kompenserende kontroller, hvoraf FRS udførte dele af kontrollerne som supplement til styrelsernes eget kontrolmiljø. Af regnskabsinstruksen fremgår, at *"budgetansvarlige myndighed skal (...) tilsikre, at gældende krav til funktionsadskillelse er opfyldt – både i forbindelse med tildeling af bemyndigelser og med medarbejderens senere udøvelse af funktionerne"*. Det var styrelsernes, og dermed også FES', ansvar at følge op på eventuelle observationer fra FRS.

Nedenstående oversigt viser den overordnede ansvarsmodel gældende i 2018 fordelt mellem henholdsvis FES, FRS og DEP i forhold til den overordnede kontrol med funktionsadskillelsen. Modellen er skitseret overordnet ud fra regnskabsbekendtgørelsen, regnskabsinstruksen³⁵, ministerieinstruksen og interviews. Dertil kommer den overordnede håndtering af forretnings- og systemroller, samt kontrol af brugere med blandt andet systemroller, administratorroller og kritiske rollekombinationer, som i 2018 var centralt placeret hos den it-ansvarlige afdeling KAKI på tværs af koncernen.

³⁴ Krav til funktionsadskillelse fremgår af afsnit 2.1.4 med uddybning i øvrige afsnit

³⁵ Regnskabsinstruksen for FMN-styrelse 2018-04

Figur 19 – Overordnet ansvarsmodel for funktionsadskillelse for FES i 2018

Tilrettelæggelse og udførelse af kontrol	Controlling	Tilsyn
Registreringsgrundlag og kontroller	Rammesætning og central regnskabsfunktion	Tilsyn og intern revision
Funktionsadskillelse	Overordnet rammesættende via b.l.a. Ministerieinstruksen	Overordnet rammesættende via b.l.a. Ministerieinstruksen
Tilrettelæggelse, udførelse og dokumentation af (kompenserende) kontroller	Rammesættende for regnskabsforvaltningen via regnskabsinstruks med tilhørende bilag	Ansvarlig for at sikre hensigtsmæssig opgaveplacering og organisering på tværs af koncernen
Overvågning af retfærdighedstildelinger i DeMars (nedlæggelse og oprettelse af brugere, tildeling og brug af roller i overensstemmelse med prokura, funktion mv.)	Tværgående controlling som supplement til styrelsernes kontrolmiljø, herunder stikprøver	Tilsyn med koncernen via b.l.a. økonomi- og revisionsopfølgning
Hensigtsmæssig opgave- og ansvarsplacering, lokale forretningsgange og sikring af rette kompetenceniveau	Ikke tilsyns- og kontrolansvarlig for styrelserne	Tilsyn via intern revision (udføres af FIR)

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af regnskabsinstruks 2018-04

Overordnet havde styrelserne, herunder FES, i 2018 ansvaret for beskrivelse, etablering og vedligeholdelse af funktionsadskillelse og kontrolmiljø på indkøbsområdet. Således var det FES' ansvar at sikre, at funktionsadskillelsen var effektiv og understøttede en sikker forvaltning af indkøbsområdet.

Som supplement til styrelsernes eget kontrolmiljø udførte FRS i regi af regnskabsmæssig controlling enkelte af kontrollerne, hvorefter styrelserne selv skulle foretage opfølgningen på eventuelle observationer. Jf. regnskabsinstruksen udgjorde de supplerende kontroller, der blev udført af FRS i 2018 følgende:

- ❖ Kontrol af, om samme person klargør og godkender fakturaer (Indkøb v. artskontering).
- ❖ Kontrol af, om samme person opretter indkøbsordre og varemottager for samme indkøb (Indkøbsordre).
- ❖ Kontrol af, om varemottagelse uberettiget fravælges (indkøbsordre).

Forsvarsministeriet havde ansvaret for den overordnede kontrol i henhold til regnskabsbekendtgørelsens § 7, stk. 3 og 4 og skulle derigennem bl.a. sikre, at virksomhederne og de regnskabsførende institutioner havde en sådan størrelse, at de kunne gennemføre en forsvarlig tilrettelæggelse af regnskabsvæsenet.

FIR havde ansvaret for, på vegne af departementet, at udføre en efterprøvning af FES' kontrolmiljø, herunder revision af funktionsadskillelsen.

FIR rapporterede i februar 2018³⁶, at kontrollen af funktionsadskillelse ikke var effektiv, og at de kompenserende kontroller ej heller havde været udført tilstrækkeligt og retvisende.

³⁶ Revisionsprojekt (8b/2017)

"For de kontroludtræk, som fungerer - dvs. kontroludtræk for indkøbsordrer, hvor det er samme indkøber, som opretter både indkøbsordre og samtlige positioner i indkøbsordren - er det Forsvarsministeriets Interne Revisions vurdering, at behandlingen/analysen af dataudtrækkene ikke fungerer hensigtsmæssigt, og at formidlingen af de fundne forhold til styrelserne ikke er tilstrækkelige og retvisende"

(FIR-rapport: Revisionsprojekt 8b/2017 – Disponering, varemottagelse og fakturakontrol)

Fra ovennævnte revisionsrapport angives endvidere:

"Forsvarsministeriets Regnskabsstyrelse har i høringsfasen af revisionen oplyst, at man har haft kendskab til dette forhold i en årrække, men at man har valgt ikke at adressere forholdet yderligere, da det viste sig, at det ikke er muligt at foretage en maskinel kontrol af personsammenfald mellem opretter af position i indkøbsordre og varemottager."

Det bemærkes, at det af efterfølgende intern korrespondance mellem FRS og departementet fremgår, at FRS var uenig i denne observation, idet det anføres, at *"det er en generel og kendt problematik, at de fire øjnes princip ikke i alle tilfælde overholdes, og at der netop derfor gennemføres kompenserende kontroller på området. De kompenserende kontroller kan gennemføres ved den enkelte styrelses foranstaltning eller udføres af FRS på vegne af styrelsen. Det er den enkelte styrelses ansvar at tilrettelægge forretningsprocesser og tilhørende rolletildeling, herunder gennemførelse af dokumenterede, kompenserende kontroller ved kritiske rollekombinationer eller hvor de fire øjnes princip ikke overholdes, jf. FMIVEJL 385-1. Anmoder en styrelse FRS om – på vegne af styrelsen – at gennemføre kompenserende kontroller, tilrettelægger og gennemfører FRS kompenserende kontroller på baggrund af væsentlighed og risiko i samarbejde med styrelsen – en aftale der noteres i SLA-aftalen med den pågældende styrelse. Desuagtet, at FRS på vegne af styrelsen udfører kompenserende kontroller, så er ansvaret for opgaven stadigvæk hos den enkelte styrelse."*³⁷

Baseret på interviews med FRS og FES, samt på vores gennemgang af regnskabsinstruksen og FMIVEJL 385-1, er det vores vurdering, at ansvaret for at sikre tilstrækkelig funktionsadskillelse i 2018 påhvilede styrelserne.

Det fremgik dog samtidig af regnskabsinstruksen, at FRS varetog dele af kontrollerne relateret til rolleanvendelsen. Således anføres det i regnskabsinstruksen, at *"konstateres det, at tildelte medarbejderadgange bryder kravet om funktionsadskillelse, har den budgetansvarlige myndighed, hvor medarbejderne er ansat, ansvaret for at gennemføre og dokumentere kompenserende kontroller. FRS sikrer dog, at følgende kontroller gennemføres:*

- ❖ *Kontrol af, om samme person klargør og godkender fakturaer (Indkøb v. artskontering).*
- ❖ *Kontrol af, om samme person opretter indkøbsordre og varemottager for samme indkøb (Indkøbsordre).*
- ❖ *Kontrol af, om varemottagelse uberettiget fravælges (Indkøbsordre). (...)*

³⁷ Notat af 25. april 2018 vedrørende "Kommentering på Forsvarsministeriets Interne Revisions anbefalinger, revision 2017-8b", som er udarbejdet af FRS og stilet til departementet.

Det er budgetansvarlige myndigheds ansvar, at hver disponering er godkendt af en hertil bemyndiget person. FRS forestår således ikke godkendelsen af disponeringer og kontrollerer ikke generelt i forbindelse med bogføringen, at der er sket en godkendelse som foreskrevet. I forbindelse med varetagelse af den finansielle controlling kontrollerer FRS Regnskabsafdeling dog konkret bemyndigelser i det omfang, det fremgår af den indgåede Service Level Agreement (SLA)."

Der var ikke eksplicit stillet krav om, hvilke yderligere kontroller FES skulle foretage, herunder hvorledes opfølgning på de af FRS gennemførte og rapporterede kontroller skulle gennemføres, hvor ofte de skulle gennemføres, og hvorledes observationer skulle håndteres, hvorfor FES, jf. ansvarsmodellen oven for selv skulle tilrettelægge dette. Det overordnede ansvar var, jf. ansvarsmodellen klart, men det er vores vurdering, at ansvaret ikke var operationaliseret og effektueret tilstrækkeligt i FES i 2018, herunder var der ikke indgået særskilt aftale om, at FRS skulle varetage hele eller dele af kontrollerne på vegne af FES i 2018.

Dette medfører, at kontrollen af funktionsadskillelse ikke blev udført tilfredsstillende og effektivt i 2018, hvilket medførte en øget risiko for tilsigtede som utilsigtede fejl i FES.

Vores undersøgelse af området *funktionsadskillelse* i FES i 2018 har ud over ovenstående givet anledning til at fremhæve følgende observationer:

- ❖ Vi har i revisionsundersøgelsen konstateret, at rolle- og autorisationskonceptet i 2018 ikke følger praksis for rollebaseret styring. Det kommer bl.a. til udtryk ved den måde brugere tildeles adgange i DeMars. Praksis indebærer *unikke* og personhenførbare bruger-id'er, hvor roller tildeles for at give den fornødne og arbejdsrelaterede adgang til systemet.

Vi har i den forbindelse konstateret, at en bruger i DeMars-systemet defineres ud fra en stilling og et stillings-id, hvilket bevirker, at en bruger i systemet over en periode kan have haft flere medarbejdere tilknyttet. På samme vis kan en ansat have adgang til flere brugere i systemet, såfremt at denne teknisk besidder flere stillinger. Forholdet er knyttet til DeMars og gælder dermed både i FES og Forsvarsministeriets koncern generelt.

Det er vores vurdering, at denne praksis øger kompleksiteten i de nødvendige kontroller, og væsentligt øger risikoen for manglende funktionsadskillelse uden entydig mulighed for at kunne kontrollere risikoen på medarbejderniveau.

- ❖ Nedenstående bemærkning fra Rigsrevisionen belyser yderligere kompleksiteten i at kunne kontrollere funktionsadskillelsen baseret på eksempelvis en opfølgende kontrol.

“ Vi har herudover undersøgt, om det er muligt at kontrollere funktionsadskillelsen ved at danne en liste over de indkøb, som er blevet varemottaget i DeMars på vedligeholdelsesområdet. For at kontrollere, om indkøbene har haft en tilfredsstillende funktionsadskillelse, skulle listen vise, om samme person havde oprettet indkøbsordren og varemottaget den. Det var ikke muligt for FES at udarbejde en sådan liste, og hverken FES eller Rigsrevisionen kunne dermed foretage en tværgående kontrol af funktionsadskillelsen i vedligeholdelsesprojekterne.”

(Rigsrevisionens beretning om indkøb hos Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse 2019)

Vi bemærker, at resultatet af Rejseholdets arbejde med afdækning af funktionsadskillelsen, herunder omgåelse af funktionsadskillelsen mellem opretter af indkøbsordre-position og varemottagelse, viser en lavere omgåelse af funktionsadskillelsen, end hvad Rigsrevisionen har observeret. Forskellene skal findes i tilgangen, hvor Rigsrevisionens resultat er baseret på stikprøveudvælgelse og resultatet heraf, og Rejseholdets resultat er baseret på analyse af data fra DeMars (data om brugere, der har oprettet og varemottaget indkøbsordre). Tallene er således ikke direkte sammenlignelige.

Dataanalysen af sammenfald mellem “opretter af indkøbsordrepositioner” og “varemottager på transaktionerne” viser, at der ud af 34.604 Indkøbsordrepositioner (linjer) ikke har været funktionsadskillelse i 1.952 tilfælde. Dette svarer til 5,6 %.

(Rejseholdets status om fase 1 spor 1)

- ❖ Vi har på baggrund af den gennemførte dataanalyse observeret, at der i FES i 2018 var over 29.000 ændringer af indkøbsordrepositioner (ændring af pris, mængde eller begge), som på nuværende tidspunkt ikke er en del af analysen af Rejseholdets arbejde. Dette øger usikkerheden om omfanget af omgåelse af funktionsadskillelsen. Ved nærmere undersøgelse kan vi konstatere, at prisændringerne i det væsentligste blev foretaget af 5 FES-brugere og hovedsageligt for indkøbstransaktioner med ekstern FM-leverandør.

Figur 20 – Ændring af indkøbsordrepositioner i FES i 2018



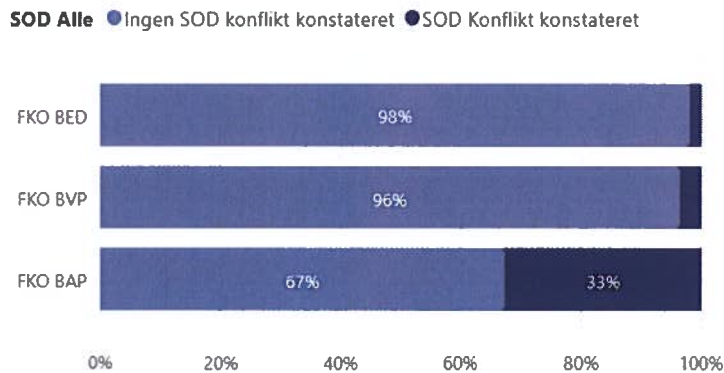
Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Systemmæssigt vil en ændring af pris eller mængde på en allerede godkendt indkøbsordre ikke kræve en ny godkendelse af ordren, og sådanne ændringer vil således ikke automatisk blive opdaget eller standset i DeMars med den nuværende opsætning. Det er eksempelvis praksis, at når en pris øges over en defineret

grænseværdi (eksempelvis 10%), kræves der en ny godkendelse af indkøbsordren.

- ❖ Vores dataanalyse viser, at der er identificeret omgåelse af den automatiske funktionsadskillelse (SOD³⁸) på tværs af indkøbsområderne.

Figur 21 - Oversigt over funktionsadskillelse i FES i 2018 fordelt på indkøbsområder³⁹

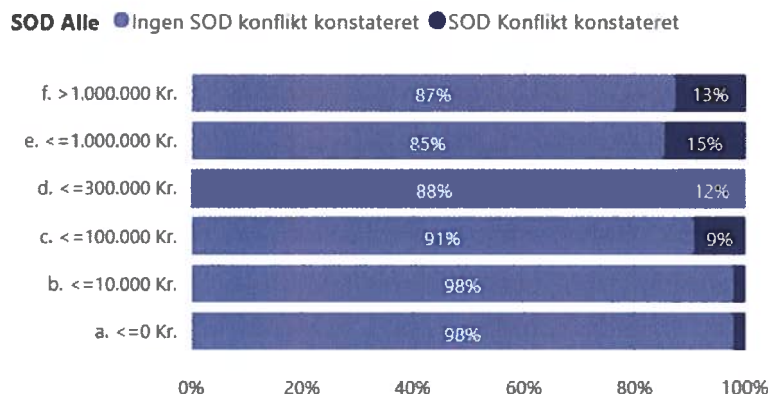


Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Det er i højere grad større indkøbstransaktioner, hvor funktionsadskillelsen har været omgået. Nedenstående oversigt viser fordelingen mellem størrelse (spænd) på indkøbet og procentandelen af indkøbstransaktionerne i 2018, hvor funktionsadskillelse har været omgået. Totalt er der identificeret 194 indkøbstransaktioner over 300.000 t.kr., hvilket udgør et væsentligt beløb i forhold til risikoen for utilsigtede eller tilsigtede fejl.

³⁸ SOD = Segregation of Duties – den engelske betegnelse for funktionsadskillelse, der anvendes i internationale risikorammeværk.

³⁹ Det bemærkes, at dataanalysen samlet set – på tværs af indkøbsområder – viser en højere omgåelse af funktionsadskillelsen end afdækket af Rejseholdet. For bygningsvedligeholdelsesområdet (BVP), som indgik i Rejseholdets undersøgelser, viser vores dataanalyse en omgåelse af funktionsadskillelsen på 4%, mens Rejseholdets undersøgelse viste en større omgåelse på 5,6%. Datagrundlaget og tallene er ikke umiddelbart sammenlignelige, blandt andet som følge af Rejseholdets afgrænsede genstandsfelt for undersøgelsen, samt forskellige opgørelsesmetoder.

Figur 22 - Oversigt over funktionsadskillelse i FES i 2018 fordelt på beløb

Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Oversigten viser den procentvise andel af transaktioner inden for hvert indkøbsområde, hvor der ses omgåelse af funktionsadskillelsen og det antal indkøbstransaktioner, der som udgangspunkt ikke indeholdt omgåelse af funktionsadskillelsen mellem håndtering af indkøbsordren og selve varemottagelsen.

Tabel 8 – Oversigt over FES transaktioner, hvor funktionsadskillelse er omgået, fordelt på indkøbsområder (2018)

Indkøbsområde	Antal transaktioner, hvor funktionsadskillelse er omgået	Risikobeløb (mio. kr.)
BED	1.903	29,9
BVP	1.893	118,0
BAP	1.065	96,4
Total	4.861	244,3

Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Det bemærkes, at dataanalysen ikke er direkte sammenlignelig med den af Rejseholdet foretagne dataanalyse, som er foretaget i forbindelse med Rejseholdets undersøgelse af FES i 2018. Dette skyldes blandt andet, at Rejseholdets undersøgelsesfelt var afgrænset til dele af bygningsvedligehold, mens vores dataanalyse er foretaget på tværs af alle indkøbsområder i FES i 2018. Derudover tager Rejseholdets dataanalyse udgangspunkt i indkøbsordrer, der er varemottaget, mens datagrundlaget i nærværende revisionsundersøgelse bygger på indkøbsordrer oprettet mellem 1. januar 2018 og 31. december 2018 og hvor faktura er bogført. Det medfører, at eksempelvis varemottagelser, der er foretaget i 2018, men hvor indkøbsordren er oprettet i 2017, ikke er medtaget i nærværende analyse.

Vi har foretaget enkelte stikprøver i forhold til de observerede ovenstående omgørelser af funktionsadskillelse, som har bekræftet forholdene.

Det er på den baggrund vores vurdering, at de påkrævede kontroller vedrørende funktionsadskillelse ikke har været effektive i FES i 2018.

Formålet med revisionsundersøgelsen har ikke været at afdække svig, og vi understreger, at revisionsundersøgelsen ikke har afdækket konkrete besvigelser, og at der således alene er tale om transaktioner, der qua manglende systemmæssig funktionsadskillelse er risikofyldte, som derfor bør undersøges nærmere.

Det skal dertil fremhæves, at tallene er betonet med en vis grad af usikkerhed som følge af, at medarbejdere i FES og på tværs af koncernen kan have flere brugere i DeMars-systemet, eksempelvis aliasbrugere, eller de kan have adgang til flere brugere over tid som følge af stillingsskifte. Dette medfører, at en kontrol eller dataanalyse baseret på ovenstående forudsætninger vil besværliggøre identifikationen af omgåelser, hvor en medarbejder har været tildelt og anvendt flere brugere i systemet over tid. Herved øges risikoen for, at der kan ske tilsigtede og utilsigtede fejl.

Vi har gennem vores overordnede dataanalyse identificeret enkelte tilfælde, hvor samme person har anvendt flere brugere i DeMars til at gennemføre et indkøb. Det er derfor vores anbefaling, at der bør foretages en mere dybdegående analyse for at afdække omfang af forholdet, herunder anvendelse af aliasbrugere.

- ❖ Der var ikke i 2018 etableret systemunderstøttede godkendelseskontroller på rekvisitioner eller indkøbsordrer. Således har FES i overvejende grad haft adgang til at håndtere både indkøbsordrer og varemodtagelser uden systemunderstøttet godkendelse. Det øger muligheden for at omgå tiltænkte funktionsadskillelseskontroller.

Der var i 2018 mulighed for at godkende indkøbsordrer ved brug af underskriftsblade. Et underskriftsblad giver en medarbejder i FES en disponeringsret til at gennemføre et indkøb. Prokuraforholdene var således ikke systemunderstøttet, og en efterfølgende dybdegående test af funktionsadskillelse vil derfor medføre, at alle indkøb skal eftertestes manuelt ved gennemgang af dokumentation. Dette komplicerer muligheden for opfølgning på reel omgåelse af funktionsadskillelsen.

Der er etableret prokura matrix i 2. halvår 2018, men denne var ikke implementeret og effektueret i praksis og udgjorde dermed ikke en reel kontrol i 2018.

Håndtering af tredjeparter

FES samarbejder med et stort antal leverandører. Idet tredjeparter indgår som en central interessent i indkøbsprocessen, er FES' håndtering af tredjeparter en nøglekontrol til sikring af et effektivt og robust økonomisk kontrolmiljø. Særligt for så vidt angår risikoen for korruption og bestikkelse, er håndteringen af tredjeparter vigtig. Området er derfor også et centralt element i almindeligt anerkendte anti-korruptionsstandarder.

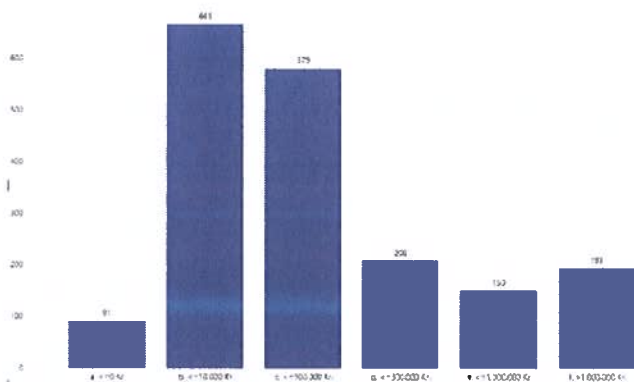
Som følge af FES' virksomhed, art, kompleksitet, omfang, samt tidligere kendte sager i koncernen om korruption, bestikkelse og besvigelser, var der i 2018 en iboende risiko for korruption og bestikkelse. I 2018 omfattede det statslige regelsæt en vejledning om god adfærd i det offentlige, der indeholdt et afsnit med retningslinjer på specifikke områder for gaver og bestikkelse. Der var ikke yderligere detaljerede danske regler eller eksplicitte krav til kontroller, og vi har, **uden at lægge det til grund som praksis**, anvendt inspiration fra internationale standarder som grundlag for vurderingen af det økonomiske kontrolmiljø rettet mod korruptions- og bestikkelsesrisici.

Det er vores vurdering, at der i FES i 2018 ikke blev foretaget nogen særskilte tiltag til at imødegå den forøgede iboende risiko for bestikkelse og korruptionsrisici. Inspiration kunne have været hentet i internationale standarder om anti-korruption.

Vi har gennemgået materiale og dokumentation vedrørende håndtering af tredjeparter i forbindelse med gennemgangen af en stikprøve på indkøbsområdet for bygge- og anlægsprojekter (BAP). I stikprøven har vi gennemgået tre kontrakter indgået med leverandører. Vi har under gennemgangen konstateret, at der var anvendt standardkontrakter og at der blev indhentet sikkerhedsstillelse og forsikringspolice ved indgåelse af aftale.

På baggrund af dataanalysen har vi observeret et stort antal leverandører (tredjeparter) generelt i FES i 2018. Ligeledes ses et stort antal leverandører, der anvendes få gange. Vi ser ligeledes et højt antal leverandører med et meget lavt samlet beløb, samt et ikke uvæsentligt antal større leverandører med højere forbrug, herunder ekstern FM-leverandør.

Figur 23 – Antal leverandører fordelt på indkøb (spænd)



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

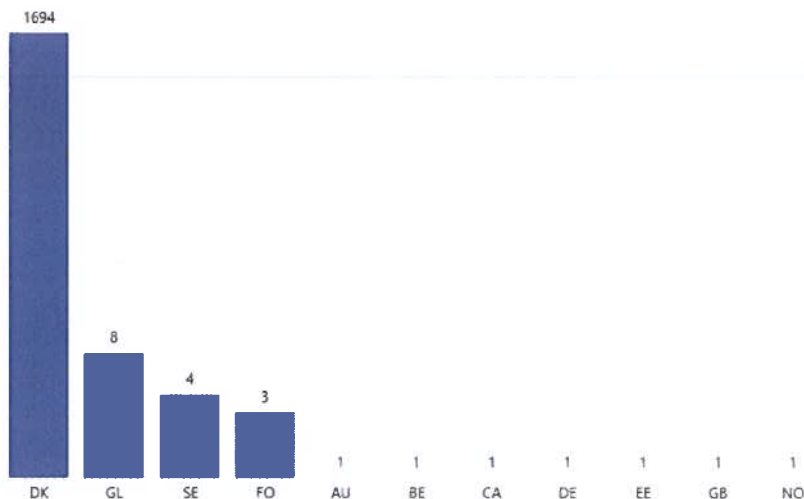
Ovenstående fordeling viser antallet af leverandører og størrelsen af de samlede indkøbstransaktioner med leverandørerne i FES i 2018 inden for de angivne spænd. Der ses et stort antal leverandører, der samlet i 2018 i FES har leveret varer eller tjenesteydelser for under 10.000 kr.

For det øvre spænd ses der ligeledes et relativt stort antal leverandører, idet indkøbene i det væsentligste udgøres af tre store leverandører, herunder som forventet ekstern FM-leverandør.

Et stort antal leverandører medfører en øget iboende risiko for styring af tredjeparter i forhold til at sikre, at leverandørerne lever op til FES' etiske krav, retningslinjer og politikker.

Vi har via dataanalysen observeret et *begrænset antal udenlandske tredjeparter*, hvor FES foretog indkøb i 2018. Ingen af de udenlandske leverandører er hjemmehørende i lande med et højt korruptionsindeks. Det er derfor vores vurdering, at der ikke i 2018 var en særskilt og øget risiko som følge af omfattende anvendelse af udenlandske leverandører.

Figur 24 – Udenlandske leverandører i FES i 2018



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Vores undersøgelse af området *tredjeparter* i FES i 2018 har ud over ovenstående givet anledning til at fremhæve følgende observationer:

- ❖ *Kommunikation til tredjeparter om adgang til at foretage efterprøvning og revision af faktureringsgrundlag, leverance m.v.:* Vi har ikke identificeret kommunikation af sådanne krav i FES i 2018, eksempelvis som en del af standardkontrakter.

Det skal dog særskilt bemærkes, at dette ikke gælder kontrakten med den eksterne FM-leverandør, hvor vi har fået oplyst, at kontrakten indeholder en række sådanne krav, samt at en del af de juridiske udfordringer i forhold til implementering af kontrakten med FM-leverandøren i 2018 netop omfattede kontraktoverholdelse på disse områder. Vi har ikke foretaget gennemgang af kontrakten med FM-leverandøren.

- ❖ *Kommunikation til tredjeparter om accept af Forsvarsministeriets etiske standarder, herunder anti-korrupsionsbestemmelse:* Vi har ikke identificeret kommunikation af sådanne krav i FES i 2018, eksempelvis som en del af standardkontrakter.
- ❖ *Kommunikation til tredjeparter om politik for gaver, repræsentation, rejser, leverandørrangementer og sponsorater:* Vi har ikke identificeret kommunikation af sådanne krav i FES i 2018, eksempelvis som en del af standardkontrakter.
- ❖ *Sociale klausuler:* Vi har i én ud af tre gennemgående kontrakter for FES i 2018 identificeret sociale klausuler.
- ❖ *Due Diligence og risikovurdering:* Vi har ikke identificeret en formel proces, hvorefter tredjeparter gennemgår en risikovurdering og i forbindelse med en høj risiko gennemfører en due diligence.
- ❖ *Whistleblower-hotline:* Der eksisterede i FES eller på tværs af koncernen i 2018 ikke en hotline eller lignende til internt eller eksternt brug, hvor eksempelvis mistanke om svig eller øvrige forhold kunne indrapporteres. Dog var der i 2018 etableret en indberetningslinje "Medarbejderlinjen", der dækkede en del af koncernen (Forsvarskommandoen). Linjen havde ikke karakter af en whistleblower-hotline, men kunne anvendes som sådan.
- ❖ *Interne politikker mv.:* Der forelå i 2018 ikke specifikke, lokale eller koncernfælles politikker og procedurer for indkøbsområdet, der klart definerede god skik, etik, modtagelse af gaver, middage / repræsentation og rejser mv., bortset fra den gældende vejledning om god adfærd i det offentlige fra december 2017.

Politikker, processer og dokumentation

De overordnede krav til etablering af forretningsgange mv. fremgår af Regnskabsbekendtgørelsen og er yderligere uddybet i ministerie- og regnskabsinstrukser.

“Som led i regnskabsgodkendelsen skal det kontrolleres, at forbruget af givne bevillinger samt aktiver og passiver er opgjort korrekt. Herunder vurderes, om forbruget af bevillingerne forekommer rimeligt under hensyntagen til aktiviteterne i den forløbne periode, og om aktiver og passiver har en rimelig størrelse. Stk. 2. Det skal kontrolleres, at der er etableret forretningsgange og interne kontroller under hensyntagen til væsentlighed og risiko, som sikrer regnskabsaflæggelsen. Stk. 3. Det skal kontrolleres, at der er etableret et tilsyn under hensyntagen til væsentlighed og risiko, som sikrer, at der er etableret forretningsgange og interne kontroller i henhold til stk. 2.”⁴⁰

De gældende regnskabsbestemmelser, kontoplaner, konteringsvejledninger og brugervejledninger blev i 2018, jf. regnskabsinstruks 2018-04, udstillet via FSV Økonomiske Serviceportal.

Der forelå i FES i 2018 ikke formelt etablerede forretningsgange og processer på alle relevante områder, ligesom der trods omfattende mængder af tilgængelig dokumentation ikke var et nødvendigt fokus på at sikre ensartethed og fuldstændighed af dokumentationen.

Der forelå i 2018 overordnede processer, politikker og retningslinjer for det økonomiske kontrolmiljø i form af det statslige regelsæt samt instrukser og direktiver på koncernniveau, mens der lokalt i FES forelå konkrete forretningsgange og skabeloner på detailniveau på en række områder, eksempelvis “Byggemanualen” på bygge- og anlægsområdet. Der forelå dog ikke dokumenterede end-to-end processer eller overordnede, lokale processer, som understøttede et overblik over de lokale forretningsgange og deres sammenhæng til de overordnede retningslinjer.

Ligeledes har vores stikprovevise gennemgang af dokumentation, jf. nærmere i afsnit 6, vist, at der ikke forelå ensartet og struktureret dokumentation af dispositioner og opfølgninger, samt at dokumentation i flere tilfælde består af mailkorrespondance.

Det er vores vurdering, at *det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 på området politikker, processer og dokumentation var delvist tilstrækkeligt* til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.

For at understøtte fuldstændigheden af det økonomiske kontrolmiljø, er det nødvendigt at kortlægge en organisations processer end-to-end, således at risici og kontroller identificeres på tværs af den fulde proces og på tværs af eventuelle ansvarsområder, eksempelvis hvor dele af processen skifter ansvarsområde mellem styrelser eller afdelinger internt i en styrelse.

⁴⁰ Bekendtgørelse nr. 116 af 19. februar 2018 om statens regnskabsvæsen §37

Et eksempel på ovenstående er, at det af afsnit 2 i regnskabsinstruks 2018-4 fremgår, at *”medarbejdere, som foretager dispositioner eller udfører regnskabsmæssige opgaver, skal overholde såvel det relevante forvaltningsgrundlag herfor som de begrænsninger, budgetansvarlige myndighed har fastsat i forbindelse med bemyndigelsen.”* Der forelå ikke politikker og processer, der for alle områder beskrev, hvordan dette ansvar blev udmøntet og administreret i FES i 2018.

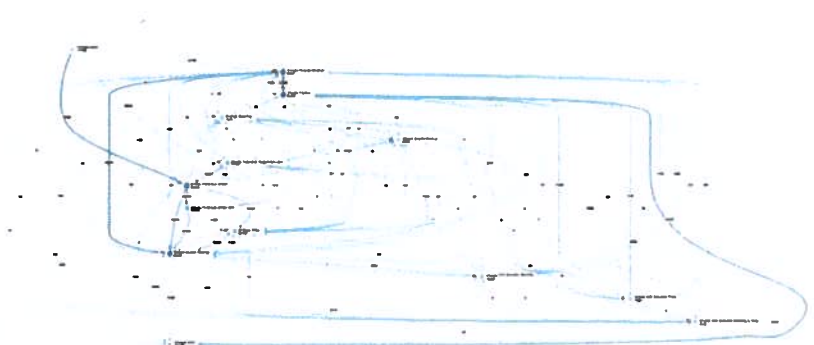
Vi har stikprøvet gennemgået politikker, processer og dokumentation og har konstateret, at der på flere områder enten ikke forelå politikker og processer, eller at disse ikke var implementeret og dermed ikke blev anvendt i praksis. Det gælder eksempelvis på bygge- og anlægsområdet, hvor vi har fået oplyst, at forretningsgange i Byggemanualen, var gældende for indkøbsområdet i 2018, men ikke var opdateret siden 2012 og derfor alene blev anvendt som en form for vejledning frem for en egentlig retningslinje.

Herved øges risikoen for, at der ikke er en ensartet proces for udførelsen af kontroller og dermed imødegåelse af risici. Ligeledes medfører det, at processerne gennemføres forskelligt og afhængigt af den person, der udfører processen.

Herudover har vi gennemført dataanalyse af indkøbsområdet. Dataanalysen viser generelt en stor variation i indkøbsprocesserne, både på tværs af indkøbsområdet som helhed og inden for indkøbsområderne BED, BVP og BAP.

Figuren herunder viser variationen i gennemførelsen af indkøbsprocessen. Store variationer og kompleksitet i processernes udførelse medfører øgede krav til strukturerede og veldokumenterede processer, vejledninger mv. med henblik på at sikre, at brugere følger de designede og implementerede processer, og tilrettelagte kontroller imødegår de identificerede risici.

Figur 25 – Variation i indkøbsprocessen i FES i 2018 (totaloversigt)



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Figuren viser de forskelligartede processer, hvormed indkøbsstransaktionerne forløb i DeMars i 2018 - fra indkøbsrequisition og / eller indkøbsordre frem til betaling af en leverandør. Figuren viser et stort antal forskelligartede procesforløb, hvilket indikerer, at de beskrevne processer i større omfang ikke efterleves i praksis.

Variation i processer

Begrebet variation (eller varians) anvendes ofte ved brug af process mining værktøjer. Begrebet angiver hvor mange variationer en proces har været eksekveret i.

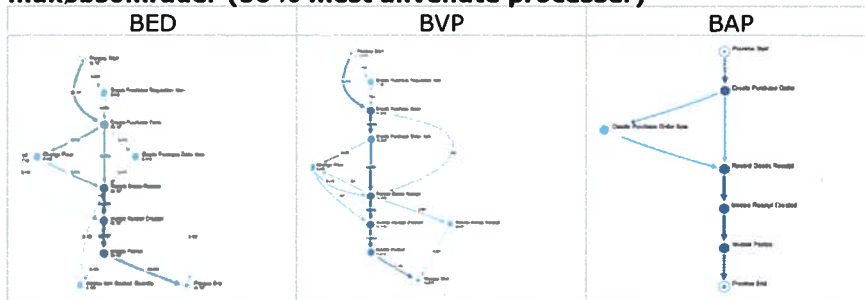
Hvis en indkøbsproces eksempelvis er eksekveret med 1.900 variationer, angiver det således, at processen har forløbet på 1.900 forskellige ”måder” fra start til slut.

Vores overordnede dataanalyse viser, at under 10% af de samlede indkøbstransaktioner følger en og samme proces i DeMars, samt at der var meget stor variation i indkøbsprocessen i FES i 2018. Dette ses ved at den analyserede indkøbsproces er håndteret i mere end 1.900 forskellige variationer, baseret på gennemførte indkøbstransaktioner i 2018⁴¹. Da indkøbsprocessen kan gennemføres med eller uden indkøbsrekvisition, kan der således være flere acceptable variationer af indkøbsprocessen, jf. nedenstående afsnit om proceskonformitet.

Der er taget udgangspunkt i den overordnede indkøbsproces, men med fokus og detaljering vedrørende indkøbsordrer og varemottagelser. Vi har således ikke vurderet variationer i processen omkring fakturamottagelse og de workflow-baserede processer, der håndteres i DeMars efter fakturamottagelse, idet dette ikke indgår i revisionsundersøgelsens genstandsfelt, jf. afsnit 3.

Nedenstående figur viser en høj grad af variation inden for hvert enkelt indkøbsområde, hhv. BED, BVP og BAP, og angiver hvorledes processerne overordnet var gennemført i 2018. Der er taget udgangspunkt i de mest anvendte processer ud fra DeMars, således at der i figuren alene er vist 50% af indkøbstransaktionerne for hvert indkøbsområde for overblikkets skyld. Såfremt der var medtaget 100% af indkøbstransaktionerne, ville oversigten vise et billede, der ligner totaloversigten, jf. figur 26.

Figur 26 – Variation i indkøbsprocessen i FES i 2018 fordelt på indkøbsområder (50% mest anvendte processer)



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

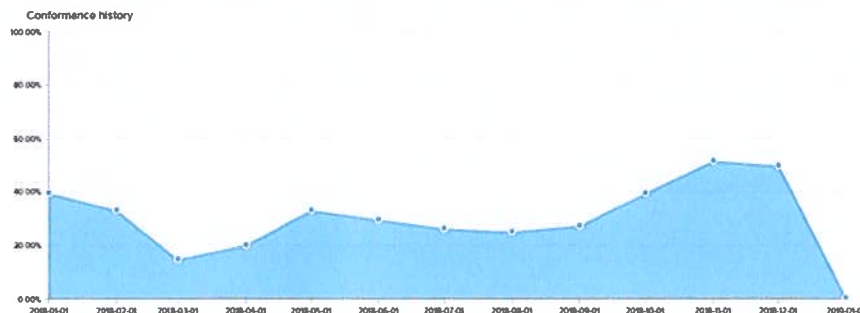
Analysen viser en højere kompleksitet for indkøbsområdet Bygnings- og etablisementsdrift, med flest variationer i indkøbsprocessen, og bygge- og anlægsområdet med færrest variationer, hvilket indikerer, at der har været anvendt en mere struktureret proces.

Den store variation i indkøbsprocessen generelt, jf. totaloversigten i figur 26, samt kompleksiteten i FES' virksomhed kræver veldokumenterede processer og kontroller, for at sikre, at medarbejdere håndterer indkøbene på en struktureret og kontrolleret måde. Både dataanalysen, gennemførte interviews og vores gennemgang af dokumentation viser, at der ikke var tilstrækkeligt veldokumenterede processer og kontroller i FES i 2018.

Vores analyse af indkøbstransaktionerne på tværs af indkøbsområderne viser, at 30% af alle indkøbstransaktioner følger den tiltænkte indkøbsproces, jf. nedenstående.

⁴¹ For nærmere om metode og afgrænsning henvises til afsnit 3.

Figur 27 – Proceskonformitet på tværs af indkøbsområder i 2018



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Bygge- og anlægsområdet har en væsentlig højere konformitet, idet dataanalysen viser, at 68% af indkøbstransaktionerne fulgte den tiltænkte indkøbsproces. For øvrige områder, var proceskonformiteten på ca. 30%.

Eksempler på omgørelser af indkøbsprocessen vedrører eksempelvis:

- 1) Modtagelse af faktura før varemottagelse
- 2) Tilbageførelse af varemottagelse
- 3) Ændringer til indkøbsordre og indkøbsordre-positioner
- 4) Ændringer af priser og antal
- 5) Modtagelse af faktura og efterfølgende oprettelse af indkøbsrekvisition
- 6) Registrering af varemottagelse og efterfølgende oprettelse af indkøbsrekvisition eller indkøbsordre

Ovenstående har således indflydelse på den systemmæssige håndtering af indkøbstransaktionerne, da processen kunne omgås.

Vores undersøgelse af området *politikker, processer og dokumentation* i FES i 2018 har ud over ovenstående givet anledning til at fremhæve følgende observationer:

- ❖ Der forelå i 2018 retningslinjer på overordnet niveau i form af bl.a. det statslige regelsæt, ministerieinstruks, regnskabsinstruks og tilhørende processer, forretningsgange og direktiver.
- ❖ Vores gennemgang af politikker, processer og dokumentation har vist, at der ikke forelå strukturerede og fuldstændige beskrivelser af indkøbsprocessen, herunder kortlægning af processen ud fra et end-to-end perspektiv. Dog forelå der i nogen grad dokumentation i form af faglige vejledninger, herunder eksempelvis Byggemanualen på bygge- og anlægsområdet, samt specifikke forretningsgangsbeskrivelser og skabeloner på detailområder.
- ❖ Vi har ikke identificeret et struktureret overblik og opbevaring af politikker, processer mv., hvor FES-medarbejdere i 2018 kunne tilgå gældende processer.
- ❖ Der er til brug for revisionsundersøgelsen fremskaffet overvældende mængder af dokumentation, hvor mængden af dokumentation i sig selv reducerer overblikket. Ligeledes har vi i forbindelse med de udtagne stikprøver konstateret, at en del

dokumentation forelå i form af mails. Der eksisterer ikke faste procedurer for dokumentationskrav for indkøbsprocessen, eksempelvis som dokumentationskrav for gennemførelse af varemodtagelse. Vi understreger, at vi har modtaget den dokumentation, som vi har anmodet, og der er derfor alene tale om en observation der indikerer, at dokumentationsmaterialet generelt i FES i 2018 for det første var meget omfattende og ikke var struktureret og ensartet.

- ❖ Baseret på vores gennemgang af dokumentation fra FES, er det vores vurdering, at der ikke forelå specifikke og lokale eller koncernfælles politikker og procedurer for indkøbsområdet, der klart definerede god skik, etik, modtagelse af gaver, middage / repræsentation og rejser mv., bortset fra den gældende vejledning om god adfærd i det offentlige fra december 2017.
- ❖ I relation til tredjeparter bør politikker og procedurer omfatte forretningspartnere, herunder leverandører (entreprenører), konsulenter og andre samarbejdspartnere og enten foreligge særskilt eller som en del af leverandørkontrakterne. Vi har i revisionsundersøgelsen ikke identificeret sådanne compliance-relaterede politikker og procedurer gældende for tredjeparter, bortset fra FM-kontrakten, der indeholder dele heraf.

Der bør som minimum være etableret politikker og procedurer, som er kommunikeret til og tiltrådt af tredjeparter på følgende områder:

- ❖ Politik for gaver, repræsentation, rejser, leverandørarrangementer og sponsorater
 - ❖ Retningslinjer for deltagelse i ind- og udlandsarrangementer
 - ❖ Retningslinjer for central godkendelse af deltagelse, samt krav for dokumentation
 - ❖ Accept af etiske standarder ("code of conduct")
 - ❖ Retten til at foretage efterprøvning og revision af faktureringsgrundlag, leverancer m.v.
- ❖ Gennem stikprøver kan vi konstatere, at der ikke i alle tilfælde foreligger den fornødne dokumentation. Vi har i et tilfælde konstateret, at der alene foreligger en proformafaktura fra leverandøren som bilagsdokumentation for indkøbet, ligesom aftalegrundlag er indgået med et andet selskab end den fakturerende leverandør.

Baseret på vores stikprøveudvælgelse kan vi ligeledes konstatere, at der er manglende / ikke fyldestgørende dokumentation tilgængelig i DeMars for aftalegrundlag, ordre samt dokumentation for varemodtagelsen. FES anerkender, at dokumentationen ikke var fyldestgørende og har oplyst, at der i 2018 ikke forelå konkrete retningslinjer for dokumentation af varemodtagelse.

- ❖ Indkøbsprocessen kan i visse tilfælde omgås ved anvendelse af den såkaldte [redacted]. Ved denne proces omgås den normale fakturahåndterings- [redacted].

Proformafaktura

En proformafaktura er et dokument, der endnu ikke er endeligt og dermed ikke en officiel faktura. En proformafaktura anvendes ofte til validering inden fremsendelse af den endelige faktura.

[REDACTED]

Vores analyse viser, at der i over 5.500 tilfælde har været [REDACTED] gennem fakturabehandlingen, og således ikke [REDACTED]. Dataanalysen viser, at det i høj grad er samme leverandører, hvorpå denne mulighed anvendes.

Denne mulighed øger betragteligt risikoen for tilsigtede fejl, da personer, der håndterer ordre- og varemottagelse i princippet kan omgå funktionsadskillelsen [REDACTED] ved at [REDACTED]. Såfremt fakturaen [REDACTED] af personen, der har håndteret ordre- og varemottagelse eller øvrige godkendere.

- ❖ Vores revisionsundersøgelse på indkøbsområdet i FES i 2018 understøtter samlet set Rigsrevisionens og Rejseholdets observationer fra bygningsvedligeholdelsesområdet, der fremgår herunder.

"På det foreløbigt foreliggende grundlag kan det konstateres, at der ikke er udarbejdet procesdokumentation på flere væsentlige områder inden for bygningsvedligeholdelsesområdet, herunder procesbeskrivelser. De foreliggende procesbeskrivelser og optegninger er ikke i alle tilfælde udformet med den nødvendige dybde og detaljeringsgrad, så det er muligt at vurdere, om der foreligger en passende person- og funktionsadskillelse, eller om der foreligger den fornødne dokumentation i processerne. Der er konstateret behov for en væsentlig styrkelse af processer og procesdokumentation"

(Rudegørelse for Rejseholdets aktiviteter 19. december 2019)

"Rigsrevisionen vurderer, at Forsvarsministeriet ikke har sikret, at der er udarbejdet tilfredsstillende skriftlige forretningsgange for indkøb på vedligeholdelsesområdet, hverken i den overordnede regnskabsinstruks eller i de interne forretningsgange og procesbeskrivelser for indkøb i FES."

(...)

"Hertil kommer, at FES ikke har en konsekvent journaliseringspraksis, og at de fysiske bilag opbevares hos den enkelte medarbejder. I en del tilfælde er dokumentationen for vedligeholdelsesprojekterne enten mangelfuld eller ikke eksisterende"

Kommunikation, træning og kontrolkultur

Regnskabsbekendtgørelsens §1 stiller de overordnede krav til en sikker og effektiv forvaltning af indtægter og udgifter. Der fremgår ligeledes overordnede krav til etablering og vedligeholdelse af det interne kontrolmiljø af regnskabsbekendtgørelsen §37, stk. 2.

I en stor og kompleks indkøbsorganisation som FES, er der behov for en struktureret tilgang til kommunikation af politikker og retningslinjer, samt for en proces for løbende vedligeholdelse af politikker og retningslinjer.

Det er vores vurdering, at der i FES i 2018 ikke har været lagt tilstrækkelig vægt på at sikre kommunikation af politikker og retningslinjer for indkøbsområdet.

Vi har i revisionsundersøgelsen ikke identificeret træningsmaterialer, kommunikationsmaterialer, materiale omkring arbejde med kontrolkultur eller lignende, der dokumenterer, at der har været ledelsesmæssigt fokus på sikring af medarbejdere og (nye) leders viden omkring gældende politikker eller krav til udførelse af kontroller.

Det er vores vurdering, at *det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 på området kommunikation, træning og kontrolkultur ikke var tilstrækkeligt* til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.

For at understøtte et sikkert og effektivt økonomisk kontrolmiljø, skal der ske kommunikation og formidling af interne politikker og procedurer. Herved oplyses medarbejdere og (nye) ledere om gældende regler og kontroller, som skal iagttages ved arbejdets udførelse.

Kommunikation går dog bredere end politikker og retningslinjer og omfatter også ledelsens kommunikation omkring kultur og ambitioner for det økonomiske kontrolmiljø – og dermed formidling af vigtigheden af opretholdelse af et sundt og effektivt økonomisk kontrolmiljø.

For at opnå en effektiv udførelse af kontroller er det praksis, at der er gennemført en passende træning i risici og kontroller, der tilsikrer, at medarbejdernes kompetencer inden for det økonomiske kontrolmiljø er tilstrækkelige, samt at medarbejderne har den fornødne forståelse for risici og kontroller.

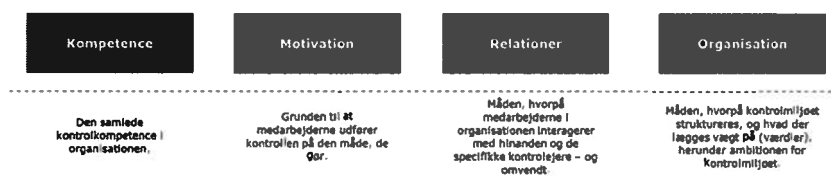
Kontrolkulturen er det bærende element for det samlede økonomiske kontrolmiljø. Det er således afgørende, at der er iværksat handlinger, der tilstræber opretholdelse af en passende kontrolkultur. På ledelsesniveau ("tone-at-the-top") kan aktiviteter eksempelvis være i form af italesættelse af vigtigheden af et robust internt kontrolmiljø på møder og i anden form for kommunikation, samt efterspørgsel og ageren på ledelsesinformation rettet mod det interne kontrolmiljø og rettidig og konsekvent opfølgning på overtrædelser af regler.

Kontrolkulturen kan være katalysator for opnåelse og efterlevelse af organisationens ambitioner og målsætninger, men kan også gøre præcis

det modsatte. At skabe og vedligeholde en stærk og positiv kontrolkultur er derfor afgørende for at sikre, at medarbejderne ved, hvad der kræves og forventes af dem.

Det er praksis, at arbejdet med kontrolkulturen som minimum rettes mod de fire områder herunder.

Figur 28 – Praksis for kontrolkultur



Ledelsen har derfor også en rolle med at definere hvilken adfærd, som er passende for en stor og kompleks organisation som FES. Dette omfatter blandt andet, hvad der i organisationen tolereres af adfærd, definition af etisk korrekt adfærd og værdier. En effektiv og passende kontrolkultur formes af ledelsens handlinger og beslutninger og kræver således ledelsens engagement i sikringen af kontrolmiljøet og kontrolkulturen. Men det kræver også en indsats af organisationens medarbejdere bl.a. i forhold til samarbejde og brug af relationer på tværs, således at der med tiden skabes en "lærende kultur".

Vores undersøgelse af området *kommunikation, træning og kontrolkultur* i FES i 2018 har ud over ovenstående givet anledning til at fremhæve følgende observationer:

- ❖ Gennem interviews med nuværende ledelse og nøglemedarbejdere i FES, er det generelt vores indtryk, at der i 2018 ikke var fokus på kommunikation, træning og kontrolkultur. Dette gælder således også for sikring af kommunikation af politikker og retningslinjer.
- ❖ Der foreligger ikke konkrete træningsmaterialer eller kommunikationsmaterialer specifikt for FES eller på tværs af koncernen i 2018, som angiver kravene, politikker og retningslinjer for det økonomiske kontrolmiljø i FES, herunder krav til medarbejderes kontrolkompetencer. Det er vores vurdering, at hverken eksisterende eller nye medarbejdere i FES i 2018 har modtaget specifik træning i det økonomiske kontrolmiljø, herunder gældende politikker og retningslinjer, samt træning i basale, interne kontrolkernekompetencer og risikoforståelse.
- ❖ Der har i FES i 2018 løbende været gennemført uformel oplæring af nye medarbejdere i brugen af systemer, byggemanual mv. Træningssessionerne har dog ikke været tilrettelagt med det specifikke formål at understøtte oplæring i forvaltning, udførelse eller udformning af interne kontroller og dermed det økonomiske kontrolmiljø.

- ❖ Der var i 2018 ikke udarbejdet en egentlig "code of conduct" eller politikker / retningslinjer, der bl.a. angiver, hvad der er acceptabel adfærd i f.eks. samarbejdet med eksterne leverandører, gaver, tjenesterejser, habilitet mv., herunder sanktioner for manglende overholdelse.

Der findes retningslinjer på enkelte områder i vejledningen "God adfærd i det offentlige", som er udgivet af Moderniseringsstyrelsen, KL og Danske Regioner i december 2017 og som gælder for alle offentligt ansatte. Forsvarsministeriet eller FES havde ikke i 2018 udarbejdet og implementeret en specifik code of conduct, der uddybede, supplerede og operationaliserede de overordnede retningslinjer for offentligt ansatte.

- ❖ Baseret på materiale gennemgang samt interviews med den nuværende ledelse i FES er det vores vurdering, at der ikke var specifikt fokus på ledelsesmæssigt at italesætte og forankre en kontrolkultur med fokus på at imødegå specifikke korruptions- og bestikkelsesrisici. Herunder har vi ikke kunnet identificere handlinger, generel kommunikation eller forbedring af det generelle økonomiske kontrolmiljø som følge af de konkrete sager om korruption og bestikkelse, som var kendt allerede før 2018.
- ❖ Der var i 2018 omfattende organisatoriske ændringer, samt stor udskiftning i ledelsesroller i FES, hvilket medførte, at der var et begrænset fokus på økonomiske kontroller. Udskiftning på ledelsesposter medfører, at opbygning og opretholdelse af en kontrolkultur i organisationen udfordres. Samtidig medfører skift i ledelsesroller et øget behov for træning i kontroller - også på ledelsesniveau. Dette også set i lyset af, at ikke alle ledelsesposter i FES i 2018 var besat med personer, der havde den nødvendige økonomiske baggrund for at arbejde målrettet og struktureret med det økonomiske kontrolmiljø. Det er naturligt i enhver organisation, at en række ledelsesposter ikke besættes med økonomikompetencer, men dette øger således kravene til træning af ledere uden økonomibaggrund.

Code of Conduct

Code of conduct er etiske retningslinjer, der definerer den adfærd, som skal udvises af alle ansatte overfor medarbejdere, leverandører, samfundet mv.

Governance og kontrolrammeværk

Regnskabsbekendtgørelsens §1 stiller det overordnede krav, at organisationerne skal sikre en sikker og effektiv økonomiforvaltning. Dette indebærer ligeledes konkrete opgaver i forhold til etablering og vedligeholdelse af det interne kontrolmiljø, jf. regnskabsbekendtgørelsen §37, stk. 2, herunder at det sikres, at der etableres et tilsyn med de etablerede forretningsgange og interne kontroller. Konkrete beskrivelser heraf forankres i regnskabsinstrukserne for den gældende styrelse.

Regnskabsinstrukserne, der var gældende i koncernen i 2018, indeholder en række afsnit omkring disponering, budgetansvar og forvaltning af udgifter⁴², som overordnet beskriver ansvaret, herunder eksempelvis disponentens ansvar på et mere overordnet niveau i forhold til at sikre sig, at der er tilstrækkelig bemyndigelse til at foretage en given disponering.

Det er vores vurdering, at regnskabsinstrukserne ikke kan stå alene, hvilket efter det statslige regelsæt heller ikke er hensigten, idet instruksernes formål er at være retningsgivende for ansvarsfordelingen på overordnet niveau i relation til det arbejde, der udføres på regnskabsområdet i de enkelte styrelser.

Revisionsundersøgelsen viser i forhold til FES' indkøbsproces i 2018 en governance med uklar rolle og ansvarsfordeling.

Revisionsundersøgelsen viser tillige, at der på tværs af ministerområdet ikke fandtes et kontrolrammeværk.

Det er på den baggrund vores vurdering, at *det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 på området governance og kontrolrammeværk var delvist tilstrækkeligt* til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.

FES varetager en del af den samlede indkøbsproces for indkøbsområdet fra behov til disponering. FRS varetager øvrige dele af indkøbsprocessen som oprettelse af stamdata for leverandører, fakturahåndtering og betaling⁴³. FRS' fakturahåndtering omfattede blandt andet indlæsning af faktura i DeMars og bogføring, når bogføringen ikke sker automatisk, mens FES havde ansvaret for at behandle fakturaen ved indkøb med indkøbsordre, samt for at klargøre og godkende faktura ved køb uden indkøbsordre. Det var FES, der skulle vurdere og tage stilling til rigtigheden af fakturaen, samt kontering heraf.

Figur 29 – indkøbsproces for indkøb med indkøbsordre i 2018



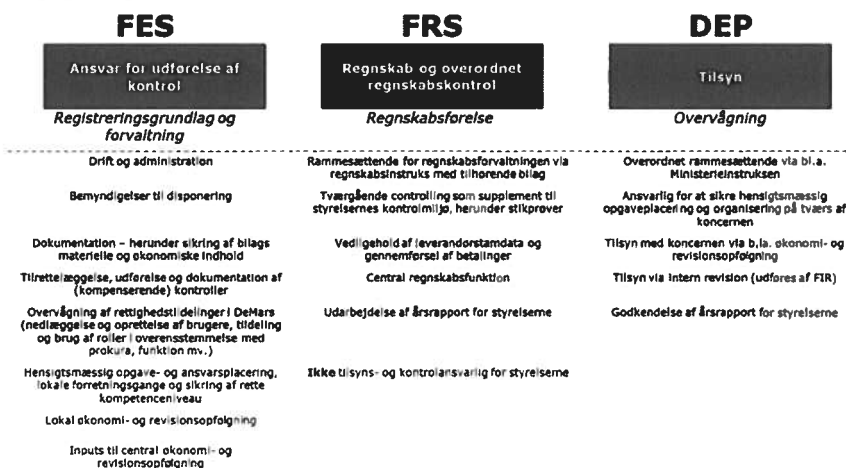
Kilde: Regnskabsinstruks 2018-04 (grøn markering er FES, mens blå markering er FRS). Der foreligger ligeledes en proces for indkøb uden indkøbsordre, som dog ikke er indarbejdet i regnskabsinstruksen

⁴² De relevante retningslinjer gældende for FES' udgiftsforvaltning fremgår primært af afsnit 2.

⁴³ Regnskabsinstruksen 2018-04

Ansvarsområderne er overordnet defineret i regnskabsinstruksen og angiver i det væsentligste hvilke ansvarsområder, der påhviler de enkelte enheder i Forsvarsministeriets koncern. Ansvarsmodellen for 2018 i relation til FES kan overordnet set skitseres som nedenfor.

Figur 30 – Overordnet ansvarsmodel for indkøbs- og regnskabsområdet for FES i 2018



Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af regnskabsinstruks 2018-04

Overordnet var FES ansvarlig for registreringsgrundlaget i indkøbsprocessen fra behov til varemottagelse, herunder rigtigheden af indkøbstransaktionerne. FES havde ligeledes det overordnede ansvar for at sikre et sikkert og effektivt økonomisk kontrolmiljø. Som det også fremgår af figuren, var der dog undtagelser, hvor FRS eksempelvis udførte kompenserende kontroller som supplement til styrelsens eget kontrolmiljø i forbindelse med den regnskabsmæssige controlling. Dertil kommer, at FRS varetog en del af den samlede indkøbsproces fra et regnskabsmæssigt synspunkt.

Jf. ministerieinstruksen og regnskabsbekendtgørelsen, var det departementets ansvar at sikre, at virksomheden havde den fornødne størrelse til at varetage en forsvarlig tilrettelæggelse af regnskabsvæsenet. Derudover er FRS etableret med det formål at understøtte en forsvarlig tilrettelæggelse af regnskabsvæsenet qua sin rolle som rammesættende organ via regnskabsinstruksen.

Det var ligeledes departementets ansvar, jf. regnskabsbekendtgørelsens §7 stk. 2, at håndtere den overordnede kontrol med styrelsernes overholdelse af reglerne om statens regnskabsvæsen, herunder at sikre en sikker og effektiv økonomiforvaltning i overensstemmelse med regnskabsbekendtgørelsens §1. I 2018 blev dette varetaget gennem løbende ledelsesinformation fra styrelserne til departementet og derigennem videre til koncernens ledelse, samt via regnskabsgodkendelsen fra FES. Derudover varetog FIR også i 2018 en tilsynsrolle i forhold til gennemførelse af interne revisionsopgaver, herunder forvaltningsrevision og juridisk-kritisk revision.

Der var ikke i 2018 udarbejdet et formaliseret og struktureret kontrolrammeverk, der entydigt definerede styringsmodellen for

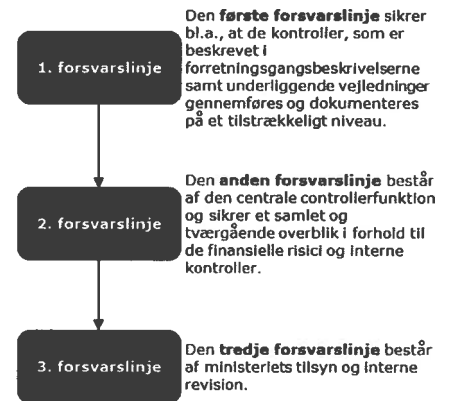
tilrettelæggelsen af de økonomiske kontroller i form af et årshjul for arbejdet med kontroller, der gav et overblik over aktiviteter fordelt over året. Det kan f.eks. være via opdeling i faser (risikoanalyse, kontroller, kommunikation, ændringsstyring, overvågning mv). Sådanne rammeværk udarbejdes typisk og efter praksis på koncernniveau for at sikre ensartethed og klare krav til virksomhederne, hvorefter der sker en operationalisering af kravene og aktiviteterne på virksomhedsniveau. Da der ikke forelå et sådant rammeværk for 2018, var det - jf. regnskabsinstruksen - den enkelte styrelses ansvar at etablere et tilstrækkeligt økonomisk kontrolmiljø under hensyntagen til risiko og væsentlighed.

Vores undersøgelse af området *governance og kontrolrammeværk* i FES i 2018 har ud over ovenstående givet anledning til at fremhæve følgende observationer:

- ❖ Roller og ansvar i forhold til det samlede kontrolmiljø for indkøbsområdet var ikke nedskrevet, implementeret eller operationaliseret i FES i 2018. 2018 bar præg af omfattende organisatoriske ændringer som følge af implementeringen af facility management-aftalen med ekstern leverandør, udskiftninger i væsentlige ledelsesroller, samt implementering af en ny økonomipartnermodel. De omfattende organisatoriske ændringer vanskeliggjorde strukturering og implementering af governance for indkøbsområdet i FES i 2018.
- ❖ På baggrund af interviews kan vi konstatere, at der først sent i 2018 og i forbindelse med tiltrædelse af flere nye ledere blev påbegyndt et arbejde med at strukturere samarbejdet mellem FRS og FES. På denne baggrund vurderes det, at samarbejdet mellem styrelserne i 2018 var minimalt og under opbygning. FRS oplyser, at der var implementeret faste processer for den regnskabsmæssige controlling, men at FES først sent i 2018 anmodede om assistance med implementering af opfølgning på FM-aftalen. Derudover anmodede FES ikke om anden assistance i 2018.
- ❖ Revisionsundersøgelsen har ikke identificeret et egentligt kontrolrammeværk til styring af risiko- og kontrolaktiviteter i FES samt rammesætte indsatsen for det økonomiske kontrolmiljø. Et sådant kontrolrammeværk fandtes ikke på tværs af ministerområdet og var således heller ikke stillet til rådighed eller yderligere konkretiseret af departementet. Det betød, at der i 2018 manglede struktur og metode for arbejdet med risici og kontroller.
- ❖ Der var i 2018 ikke etableret en egentlig anden forsvarslinje i FRS (eller en tilsvarende central funktion), idet FRS ikke havde en tilsyns-, kontrol- og opfølgingsforpligtelse over for FES. FRS var ansvarlig for regnskabsmæssig controlling, rammesættende i forhold til regnskabsinstruksen mv. og for den centrale regnskabsudarbejdelse – men ikke for at etablere, implementere og følge op på det økonomiske kontrolmiljø i 2018.
- ❖ Der var i FES i 2018 ikke udpeget en ansvarlig afdeling, som forestod den samlede styring, forvaltning og kontrol af indkøbsområdet. Der var som følge heraf ikke en ensartet forvaltning af den overordnede indkøbsproces eller på de enkelte

indkøbsområder. Flere afdelinger og sektioner bidrog således løbende til indkøbsforvaltningen, registrering af udgifter og styring på de enkelte indkøbsområder. Det er vores vurdering, at en kompleks organisering af området og manglende entydig ansvarsplacering i relation til det økonomiske kontrolmiljø bidrog med at øge risiciene for, at der sker tilsigtede og utilsigtede fejl i 2018.

- ❖ Samlet set i forhold til en kontrolstruktur på tværs af de 3 forsvarslinjer, kan vi konstatere, at der reelt set ikke har været en 2. forsvarslinje i FES, og at den regnskabsmæssige controlling i FRS heller ikke har udgjort en egentlig 2. forsvarslinje. Samtidig har der ikke fra departementets side været nogen form for 2. forsvarslinje ud over en skriftlig opfølgingsproces for Rigsrevisionen og FIRs revisionsrapporter. I forhold til FIRs varetagelse af den tredje forsvarslinje kan vi konstatere, at FIR i 2018 ud over revisionschefen var af en relativ beskeden størrelse henset til størrelsen og kompleksiteten af Forsvarsministeriets koncern. Der har således i 2018 været en svag og uhensigtsmæssig kontrolstruktur i FES og Forsvarsministeriets koncern.



Kilde: Vejledning om intern finansiel kontrol, Økonomitrykelsen maj 2020

Kontroludførelse, opfølgning og forbedringer

Regnskabsbekendtgørelsens § 1 udstikker de overordnede krav i forhold til en sikker forvaltning af indtægter og udgifter, mens krav om etablering og vedligeholdelse af det interne kontrolmiljø fremgår af regnskabsbekendtgørelsen § 37, stk. 2.

Der var i 2018 ledelsesmæssigt fokus på implementering af den nye facility management-aftale og de omfattende organisationsændringer, samt på udvikling af det faglige miljø i styrelsen, hvorfor det økonomiske kontrolmiljø, herunder kontroludførelse, ikke var tilstrækkeligt prioriteret og dokumenteret.

Udover kontroller relateret til funktionsadskillelse, bestod de kontroller, der blev udført i FES i 2018 primært af økonomisk budgetopfølgning med fokus på forbrug.

Det er vores vurdering, at *det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 på området kontroludførelse, opfølgning og forbedring ikke var tilstrækkeligt* til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.

Kontrolmiljøet skal tilrettelægges under hensyntagen til risiko og væsentlighed og bør således tage udgangspunkt i en risikoanalyse, jf. særskilt afsnit ovenfor. Det økonomiske kontrolmiljø tilrettelægges, således at det sikres, at kontroller designes og implementeres med fokus på at imødegå identificerede risici i end-to-end processen.

Da der ikke var gennemført en egentlig risikoanalyse på hverken styrelses- eller procesniveau i FES i 2018, ligesom indkøbsprocessen ikke var kortlagt end-to-end, var det ikke muligt for FES at vurdere, om kontroller var designet, implementeret og udført tilstrækkeligt til imødegåelse af væsentlige risici i indkøbsprocessen.

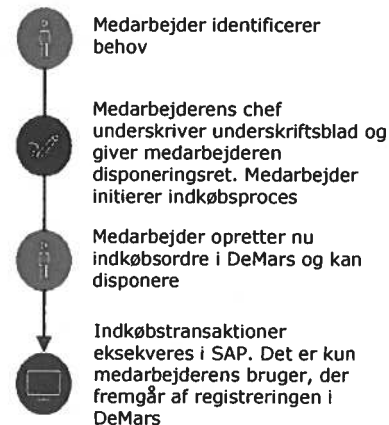
Som eksempel har vi som led i revisionsundersøgelsen gennemgået kontroller på delområdet facility management, der er en del af indkøbsområdet bygnings- og etablisementsdrift (BED). Vi har fået oplyst, at der ikke var tilrettelagt en godkendelsesprocedure for bestillinger under 10.000 kr. i 2018.

Her kunne ekstern FM-leverandør eller de lokalt ansvarlige selv igangsætte mindre vedligeholdelsesopgaver under 10.000 kr. uden yderligere godkendelse. Dette medførte en iboende risiko for, at der kunne bestilles ydelser uden at der var et reelt behov, eller en iboende risiko for, at arbejde opdeles i mindre dele for at sikre overholdelse af beløbsgrænsen for godkendelse. Den manglende godkendelse af behovet og den tilhørende rekvisition sammenholdt med, at der ikke foreligger dokumentation for indkøb grundet manglende arkivering betyder, at der ikke blev foretaget forebyggende, opdagende eller kompenserende kontroller. Praksis blev dog senere i 2018 stoppet, hvorefter der blev indført godkendelse.

Vi har konstateret, at kontroludførelse i 2018 i høj grad var baseret på manuelle aktiviteter, samt på manuel og intern dokumentation, eksempelvis godkendelse af indkøbsordrer via underskriftsblade, der dog

Godkendelse af indkøbsordre

Nedenstående skitserer et eksempel på godkendelse af indkøbsordre via underskriftsblad.



ultimo 2018 blev erstattet af en prokuramatrix. Baseret på vores gennemgang af udvalgte stikprøver og dokumentation, er det dertil vores vurdering, at der som følge af et uformelt og udokumenteret kontrolmiljø i overvejende grad ikke kan dokumenteres udførelse af kontrollerne, herunder dokumentation for eksempelvis aftale eller varemodtagelse.

Dataanalysen har desuden afdækket, at over 40% af alle varemodtagelser foretages af én person og med over 100 varemodtagelser pr. dag. Gennem yderligere opfølgning og stikprøveudvælgelse kan vi konstatere, at dokumentationen fra disse modtagelser ikke indeholder dokumentation i DeMars for, at ydelser eller leverancer er modtaget.

Det er vores vurdering, at registrering af så stort et antal varemodtagelser pr. dag af en enkelt medarbejder væsentligt øger risikoen for, at der ikke er foretaget de tilstrækkelige kontroller af bilag mv. forud for den systemmæssige registrering af varemodtagelsen, hvilket øger risikoen for, at der var tale om en formel, men ikke en indholdsmæssigt reel varemodtagelse. Dette medfører, at FES i 2018 havde en øget risiko for tilsigtede som utilsigtede fejl relateret til reel funktionsadskillelse mellem bestiller og varemodtager – uagtet, at en større andel af de nævnte varemodtagelser omfattede faste ydelser fra FM-kontrakten og faste betalinger i form af husleje og energi.

Kontrolaktiviteten for godkendelse af indkøbsordrer består i at sikre, at indkøbet er autoriseret via fire-øjne-princippet inden en indkøbsordre oprettes i DeMars. Da der blev anvendt underskriftsblade, var det systemmæssigt ikke muligt at dokumentere denne godkendelse, medmindre indkøbstransaktionen fremfindes og dokumentation manuelt eftertestes. I praksis er sådanne kontroller vanskelige efterfølgende at dokumentere og teste.

Vi har yderligere konstateret, at nøglekontroller som prokuraforhold først er designet og implementeret i ultimo 2. halvår 2018, hvorved kontrollen ikke har været effektiv i hele 2018 i FES. Baseret på interviews er det ligeledes vores forståelse, at kontrol af prokuraforhold ikke har været udført konsekvent og med rettidig og fyldestgørende opfølgning hos FES. En kritisk nøglekontrol som sikring af de rette prokuraforhold og et reelt fire-øjne-princip har potentielt ikke været udført tilstrækkeligt i 2018, hvilket øger risikoen for, at forholdet har eksponeret FES for utilsigtede og tilsigtede fejl.

Det er således vores vurdering, at FES' økonomiske kontrolmiljø i 2018 i væsentlig grad var baseret på manuelle kontrolaktiviteter, og at kritiske kontroller som godkendelse af rekvisitioner og indkøbsordrer ikke var systemunderstøttet og dokumenteret. Ligeledes har vi fået oplyst, at adgange til eksempelvis oprettelse af indkøbsordre, varemodtagelse og fakturahåndtering har været tildelt et stort antal medarbejdere i FES, hvorved der ikke var en effektiv systemunderstøttet funktionsadskillelse i 2018.

Vores undersøgelse af området *kontroludførelse, opfølgning og forbedringer* i FES i 2018 har ud over ovenstående givet anledning til at fremhæve følgende observationer:

- ❖ Vi har ikke identificeret et overblik over FES' kontroller relateret til indkøbsområdet i 2018. Et sådant overblik kan have større eller mindre grad af formalitet, men bør blandt andet omfatte:
 - ❖ Oversigt over risici og hvilke risici, de enkelte kontroller mitigerer eller eliminerer
 - ❖ Oversigt over roller og ansvar for de etablerede kontroller
 - ❖ Oversigt over, hvordan og hvor ofte kontrollerne udføres – samt hvordan de dokumenteres og til hvem, de rapporteres.
- ❖ Vores stikprøvevise gennemgang af kontroller relateret til ledelsesrapportering og budgetopfølgning i 2018 viser, at der ikke blev arkiveret kontroldokumentation og generel dokumentation i DeMars.

Ligeledes viser stikprøvegennemgangen, at kontroller som mødeaktiviteter ikke blev dokumenteret, ligesom det ikke blev dokumenteret, hvorledes kontrollernes udfald påvirkede den endelige rapportering.

Som eksempel herpå kan nævnes, at det er oplyst på interviews, at der som en kontrol i forbindelse med budgetopfølgning blev foretaget gennemgang af de enkelte budgetområder med den budgetansvarlige. Disse mødeaktiviteter blev ikke dokumenteret, ligesom det ikke blev dokumenteret, hvorledes den budgetansvarliges kommentarer havde givet anledning til ændringer, og om disse ændringer var indarbejdet i den endelige budgetopfølgning.

- ❖ Der forelå i 2018 en beskrivelse af FRS' opgaver relateret til regnskabsmæssig controlling, som blev dokumenteret i en kontrolmatrix og afrapporteret i et fast format til FES. Der forelå dog ikke en samlet oversigt over kontroludførelse i 2018 på tværs af indkøbsprocessen (end-to-end), som også indeholdt de kontroller, der blev (eller burde have været) udført i regi af FES. Ligeledes foreligger der ikke dokumentation for, hvorledes FES i 2018 fulgte op på og forholdt sig til de af FRS udførte kontroller i regi af regnskabsmæssig controlling, samt hvordan disse kontroller understøttede risikomitigering i FES. Der henvises til særskilt afsnit om funktionsadskillelse, samt til konklusionerne i FIRs rapport om revision 8b/2017 for en nærmere uddybning.

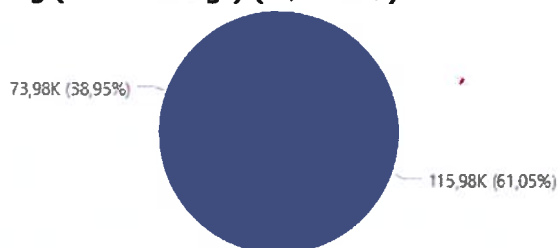
- ❖ Den gennemførte dataanalyse viser svagheder i funktionsadskillelse og budgetopfølgningen i FES i 2018, som vi anser for at være nøglekontroller på indkøbsområdet i 2018. Kontrolsvaghederne ses ikke at være identificeret eller håndteret af FES i 2018. Vi har eksempelvis konstateret følgende eksempler:

- ❖ En nøglekontrol i FES i 2018 var personmæssig adskillelse mellem opretter af en indkøbsordre og varemottager. Dertil kommer, at den person, der varemottager, har ansvaret for at sikre, at den fakturerede vare er modtaget, som det fremgår af fakturaen. Dette sikrer blandt andet mod fakturering for varer eller ydelser, der ikke er modtaget og dermed også, at der ikke sker fiktiv fakturering eller overfakturering for varer eller ydelser, der ikke er leveret.

Således er varemottagelse en væsentlig nøglekontrol i det økonomiske kontrolmiljø. Som et eksempel på en svaghed i nøglekontrollen for varemottagelse, har vi på baggrund af dataanalysen konstateret, at den samme person på en given dag i 2018 har varemottaget ca. 4.000 ordrelinjer med en samlet værdi på over 30 mio. kr. Tilfældet er ifølge dataanalysen ikke enkeltstående. Varemottagelse af så stor en mængde af ordrelinjer på så kort tid indikerer en risiko for, at nøglekontrollen alene var "maskinel", og at den reelt ikke blev udført. Vi har fået oplyst, at dette primært omfattede faste ydelser. Vi har ikke foretaget verificering af denne oplysning.

Ved yderligere analyse af varemottagelsen, kan vi se, at en stor mængde af varemottagelser sker med over 100 varemottagelser pr. bruger pr. dag. Knap 40% af alle varemottagelser udføres af samme bruger og med varemottagelse af mere end 100 indkøbsordrelinjer pr. dag.

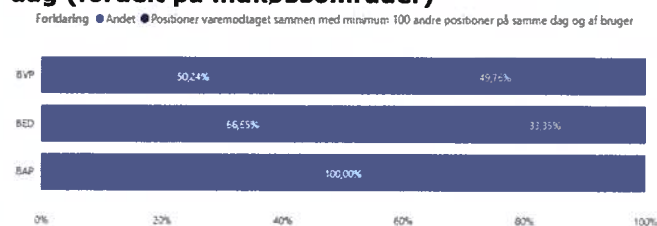
Figur 31 – Andel af varemottagelser foretaget af samme bruger med over 100 indkøbsordrelinjer pr. dag (totaloversigt) (mørkeblå)



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Analysen viser en stor forskel mellem de enkelte indkøbsområder, hvor der f.eks. for indkøbsområdet BAP ikke er identificeret brugere, der har gennemført over 100 varemottagelser på en dag.

Figur 32 – Andel af varemottagelser foretaget af samme bruger med over 100 indkøbsordrelinjer pr. dag (fordelt på indkøbsområder)



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Ovenstående forhold gør sig i særdeleshed gældende for varemottagelser for FM-aftalen. Her burde der være øvrige kontroller via central opfølgning, som sikrede, at der er sket modtagelse i henhold til behov og aftale. Det kan endvidere ses, at disse foretages via maskinel indlæsning.

For øvrige varemottagelser, er det vigtigt, at der foreligger den fornødne kontrol, som sikrer, at varemottagelsen reelt er sket hos FES inden der udbetales til leverandøren.

- ❖ En anden nøglekontrol i FES i 2018 var budgetopfølgning (forbrugsopfølgning), som blev foretaget månedligt. Den gennemførte dataanalyse viser en tidsmæssig placering af forbruget i FES i 2018, hvor en meget stor andel af indkøb blev registreret i december måned 2018. Dette omfatter alle indkøbsområder, dog særligt vedligeholdelsesområdet (BVP). Dette indikerer en risiko for, at nøglekontrollen ikke er tilstrækkelig stærk, idet det er vanskeligt at foretage tilstrækkelig, løbende budgetopfølgning og prognostisering af det reelle forbrug, når så stor en del af forbruget falder i samme måned.
- ❖ Vi har i forbindelse med revisionsundersøgelsen ikke identificeret specifikke kontroller i FES i 2018, der adresserede korruptions- og bestikelsesrisici.
- ❖ Som følge af implementering af en økonomipartnermodel sent i 2018 har der været fokus på forbedring af kontroller og aktiviteter, men det er vores overordnede vurdering, at forbedringsaktiviteter for kontroller og kontroludførelser ikke var prioriteret, udført og implementeret i 2018.
- ❖ Baseret på interviews har vi konstateret, at der i 2018 ikke forelå procedurer eller retningslinjer for periodisk gennemgang og test af kontroludførelse og dokumentation i FES.

Overvågning og ledelsesrapportering

Kravene til ledelsesrapportering i 2018 fremgår af ministerieinstruksen, der specifikt for den kvartalsvise regnskabsgodkendelse stiller krav om "at der i de enkelte virksomheder er udarbejdet intern budget- og regnskabsopfølgning, og at denne er ledelsesgodkendt"⁴⁴. Der er ikke i ministerie- eller regnskabsinstruks specificeret yderligere krav til ledelsesrapportering i styrelserne, idet der dog i 2018 blev indrapporteret til central ledelsesrapportering i en fast skabelon.

Den overordnede ledelsesrapportering i FES i 2018 omfattede budget- og økonomiopfølgning, mens der ikke indgik rapportering om risici og kontrolmiljø. Der var ligeledes ikke implementeret andre tiltag, der understøttede en formel eller uformel overvågning og rapportering på området i FES i 2018.

Departementet har via statusopfølgninger løbende holdt sig orienteret om FES' fremdrift at mitigere af Rigsrevisionen og FIRs kritikpunkter vedrørende revisioner udført og rapporteret i 2017-2018, samt uafsluttede punkter fra tidligere revisioner. Derudover skete opfølgning på Rigsrevisionens kritik om byggestyring i FES i 2017 og FIRs kritik vedrørende funktionsadskillelse (8b/2017) i særskilte spor. På trods af dette, ses der ikke tilstrækkelig fremdrift med mitigering af kritikpunkterne på væsentlige områder for det økonomiske kontrolmiljø i 2018.

Det er vores vurdering, at *det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 for området overvågning og ledelsesrapportering ikke var tilstrækkeligt* til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.

Effektiviteten af kontrolforanstaltninger skal evalueres løbende for at sikre, at de fungerer efter hensigten, og fortsat giver relevant og nødvendig afdækning af risici, samt beskytter mod uforudsete og kritiske hændelser.

Ledelsesrapportering er en nøglekontrol for tilrettelæggelse af et økonomisk kontrolmiljø. Vores revisionsundersøgelse har vist, at der generelt blev gennemført løbende ledelsesrapportering i FES i 2018.

Den løbende ledelsesrapportering omfattede ikke overvågning og rapportering af risici og kontroller. Dette er særligt vigtigt i forhold til at understøtte gennemførelse af kontroller, samt at det økonomiske kontrolmiljø løbende vedligeholdes og er tilstrækkeligt i forhold til et ændret risikobillede.

Vores gennemgang viser, at de handlinger, der blev udført i 2018 med henblik på at kvalificere og kvalitetssikre ledelsesrapporteringen – herunder kommentarer fra budgetansvarlige – generelt ikke var dokumenteret i tilstrækkelig grad. Det fremgår således ikke af rapporteringen, hvilke tilpasninger, der er foretaget på baggrund af kontrollerne og hvad baggrunden for tilpasningerne var.

Opfølgning på kritiske revisionsbemærkninger er et væsentligt element i et stærkt økonomisk kontrolmiljø, idet revisionsbemærkningerne kan påpege

⁴⁴ Afsnit 4.2.

uhensigtsmæssigheder, risici, brister eller kritiske mangler i kontrolmiljøet, som kan understøtte ledelsen i den løbende risikostyring.

Derfor har vi undersøgt området for revisionsopfølgning i FES i 2018 med henblik på at afdække denne proces. Derudover har vi stikprøvet gennemgået opfølgning på revisionsbemærkninger fra tidligere år vedrørende det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 med fokus på at afdække håndteringen af revisionsrapporterne i FES.

Det var i 2018 den enkelte styrelses ansvar at foretage opfølgning på revisionskritik, samt at vurdere og implementere relevante og nødvendige tiltag til imødegåelse af kritikken. Departementet varetog i 2018 den overordnede proces for revisionsopfølgning og -koordinering med både Rigsrevisionen og FIR på tværs af koncernen og varetog derigennem sin tilsynsforpligtelse. Der foreligger ikke en skriftlig beskrivelse af processen for revisionsopfølgning, men vi har fået oplyst, at der på koncernniveau er en proces for henholdsvis månedlig status på igangværende revisioner og halvårlig opfølgning på revisionskritik (afsluttede revisioner) baseret på indmeldte bidrag fra styrelserne. Det statslige regelsæt indeholdt i 2018 ikke specifikke krav til udførsel af departementets tilsynsforpligtelse.

Fra FES er det oplyst, at revisionsopfølgning i styrelsen i 2018 foregik ad hoc og med primært fokus på rapportering af status i forbindelse med opfølgning fra departementet, der fulgte en fast proces. Det er oplyst, at FES på den baggrund "få gange" i 2018 fulgte op på revisionskritikken.

Vores undersøgelse af området *overvågning og ledelsesrapportering* i FES i 2018 har ud over ovenstående givet anledning til at fremhæve følgende observationer:

- ❖ Vores gennemgang har vist, at der ikke forelå beskrevne processer for den løbende ledelsesrapportering i FES i 2018, samt at ledelsesrapporteringen for FES i 2018 alene fokuserede på budget- og økonomiopfølgning og indeholdt ikke rapportering på risici og kontroller. Vi har ikke identificeret anden opfølgning eller rapportering, der omfattede risici og kontroller. Ligeledes indeholdt ledelsesrapporteringen i FES i 2018 ikke opfølgning på revisionsbemærkninger.
- ❖ Vi har ikke identificeret ledelsesmæssig rapportering eller specifikke monitoreringskontroller, der adresserer korruptions- og bestikkelsesrisici og kontroller i FES i 2018.
- ❖ Opfølgning og rapportering internt i FES i 2018 på området for revisionsopfølgning bestod hovedsageligt i statusopfølgninger til departementet.
- ❖ I 2018 forelå væsentlige revisionskritikpunkter. Dette omfatter blandt andet Rigsrevisionens kritik af byggestyring⁴⁵, hvor dele af bemærkningerne vedrører det økonomiske kontrolmiljø på bygge- og anlægsområdet, samt FIRs kritik af funktionsadskillelse i FES⁴⁶, der er væsentligt i relation til kvaliteten af det økonomiske kontrolmiljø generelt. Uagtet, at der ikke var fuld enighed om

⁴⁵ Jf. Rigsrevisionens beretning om statsregnskabet 2017.

⁴⁶ Revisionsundersøgelse 8b/2017.

kritikken for så vidt angår FIRs opfattelse af placeringen af ansvaret for de kompenserende kontroller, indeholdt rapporten fokus på et væsentligt risikoelement – at der var kompenserende kontroller, der ikke blev udført.

- ❖ Departementet holdt sig i 2018, via statusopfølgninger, orienteret om FES' fremdrift med at mitiggere kritikpunkter fra Rigsrevisionen og FIR vedrørende revisioner udført og rapporteret i 2017-2018, samt uafsluttede punkter fra tidligere revisioner.
- ❖ For Rigsrevisionens rapport om byggestyring i 2017 og FIRs rapport om funktionsadskillelse i FES foregik opfølgning på revisionskritikken i særskilte spor.
 - ❖ For planlagte tiltag vedrørende revisionsbemærkningerne fra Rigsrevisionen om byggestyring henvises til ministersvar af 28. september 2018⁴⁷.
 - ❖ Centrale opfølgingsaktiviteter på FIRs rapport om funktionsadskillelse bestod i det væsentligste af følgende frem mod udgangen af 2018:
 - November 2017: Departementet modtog 1. høringsudkast fra FIR.
 - Februar 2018: Departementet modtog endelig rapport fra FIR.
 - April 2018: FRS og FES blev af departementet anmodet om at kommentere rapportens anbefalinger. FRS fremsendte kommentarer til departementet.
 - Maj 2018: FES fremsendte kommentarer til departementet. Departementet udarbejdede et samlet sagsnotat.
 - Juni 2018: Samlet sagsnotat blev udsendt til udvalgt chefgruppe for FMN, FRS og FES og drøftet på efterfølgende møde.
 - Oktober 2018: FRS-notat om tydeliggørelse af roller og ansvar i relation til funktionsadskillelsen blev udsendt til økonomichefgruppen og drøftet på efterfølgende møde.
- ❖ Det er på baggrund af revisionsrapporterne vores vurdering, at det i 2018 var tydeligt, at der var væsentlige mangler i det økonomiske kontrolmiljø i FES. På trods af den opfølgning, der blev foretaget, blev der alene planlagt og igangsat aktiviteter til at undersøge problemstillingen dybere, idet der dog ikke blev udarbejdet konkrete handlingsplaner eller iværksat konkrete aktiviteter og tiltag, der havde effekt på kort sigt i 2018

⁴⁷ <https://www.rigsrevisionen.dk/media/2104916/20-2017-fmm.pdf>

Specifikke korrupsions- og bestikkelsesrisici

Dette afsnit behandler i bredere termer specifikke korrupsions- og bestikkelsesrisici for FES som virksomhed i 2018, herunder hvilke tiltag, kontroller mv., der er etableret til imødegåelse af korrupsions- og bestikkelsesrisici.

Indledningsvist bør det nævnes, at implementering af et velfungerende kontrolmiljø til håndtering af korrupsions- og bestikkelsesrisici (også benævnt compliance-program) kræver en dedikeret indsats over en længere periode, som oftest vil være en periode på 2 år eller mere.

Som følge af FES' virksomhed, art, kompleksitet, omfang, samt tidligere kendte sager i koncernen om korrupsion, bestikkelse og besvigelser⁴⁸ var der i 2018 en iboende risiko for korrupsion og bestikkelse. I 2018 omfattede det statslige regelsæt en vejledning om god adfærd i det offentlige, der indeholdt et afsnit med retningslinjer på specifikke områder for gaver og bestikkelse. Der var ikke yderligere detaljerede danske regler eller eksplicitte krav til kontroller, og vi har derfor anvendt inspiration fra internationale standarder som grundlag for vurderingen af det økonomiske kontrolmiljø rettet mod korrupsions- og bestikkelsesrisici.⁴⁹

Det er vores vurdering, at der i FES i 2018 ikke blev foretaget systematisk og formel vurdering af specifikke bestikkelses- og korrupsionsrisici, ligesom der ikke var etableret et effektivt og velfungerende kontrolmiljø til imødegåelse af korrupsions- og bestikkelsesrisici.

Det er på den baggrund vores vurdering, at *det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 på området **korrupsions- og bestikkelsesrisici ikke var tilstrækkeligt*** til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.

I forbindelse med vores gennemgang har vores fokus for området for specifikke korrupsions- og bestikkelsesrisici taget udgangspunkt i nedenstående elementer:

- ❖ Ledelsesengagement ("tone-at-the-top").
- ❖ Risikoanalyse.
- ❖ Politikker og procedurer.
- ❖ Kommunikation og træning.
- ❖ Kontroludførelse og test af nøglekontroller.
- ❖ Monitorering og whistleblower-ordning.

Ovenstående aktiviteter bør tilrettelægges på basis af en formel risikovurdering vedrørende korrupsions- og bestikkelsesrisici. En risikoanalyse og en risikobaseret tilgang er et fundamentalt element i ethvert compliance-program.

⁴⁸ Eksempelvis en bestikkelsessag fra 2016, som omtalt i FMNs årsberetning (<https://fmn.dk/videnom/Documents/aarligredegoerelse/fauk-aarsberetning-2016.pdf>)

⁴⁹ UK Bribery Act og amerikanske FCPA.

Risikovurderingen bør tage udgangspunkt i de væsentligste værdikæder i FES, branchespecifikke risici samt egne og eksterne erfaringer. Væsentlige risici vil skulle imødegås i målrettede mitigerings- eller elimineringsplaner. Manglende etablering af en formel struktur for arbejdet med compliance-processer medfører bl.a. en risiko for, at der ikke er tilstrækkeligt fokus på at tilrettelægge arbejdet målrettet ud fra en risikovurdering, samt på at sikre, at alle medarbejdere er bekendt med deres roller og ansvar relateret til compliance-processer, samt det forvaltningsmæssige ansvar i indkøbsprocessen og generelt.

Vores undersøgelse af området *specifikke korruptions- og bestikkelsesrisici* i FES i 2018 har ud over ovenstående givet anledning til at fremhæve følgende observationer:

- ❖ I FES var der, som i de fleste andre statslige organisationer, ikke i 2018 en compliance-funktion, der dedikeret håndterer korruptions- og bestikkelsesrisici. Der er derfor ikke udarbejdet en formel plan og struktur for arbejdet med kontrolmiljøet på området. Det er således vores vurdering, at der ikke har været et specifikt fokus på korruptions- og bestikkelsesrisici i FES i 2018.

6. Revisionsundersøgelse af indkøbsområderne

Revisionsundersøgelsen af de enkelte indkøbsområder i FES er udført med udgangspunkt i arbejdshandlinger tilpasset risikovurderingen, jf. afsnit 3. For hvert indkøbsområde indeholder afsnittet konkrete observationer, der skal ses i tilknytning og som supplement til observationerne om det generelle og overordnede kontrolmiljø i afsnit 5.

Introduktion

Dette afsnit indeholder en beskrivelse af revisionsundersøgelsens arbejdshandlinger udført for hvert af de enkelte indkøbsområder *som supplement til de mere tværgående undersøgelser, der er foretaget og rapporteret i afsnit 5.*

Arbejdshandlingerne er tilrettelagt på baggrund af områdernes forskellige karakteristika og omfang, og dermed også forskellige risici, jf. afsnit 4.

Afsnittet indeholder konkrete observationer for de enkelte indkøbsområder *og indeholder observationer, der kommer ud over de observationer, som vi har angivet i afsnit 5 om det generelle og overordnede kontrolmiljø i FES i 2018.*

De undersøgte indkøbsområder omfatter:

- ❖ Bygnings- og etablisementsdrift (BED).
- ❖ Bygningsvedligehold (BVP).
- ❖ Bygge- og anlægsprojekter (BAP).

For hvert indkøbsområde er angivet konkrete observationer, som skal ses i tilknytning til de observationer, der fremgår af afsnit 5.

Revisionsundersøgelse af indkøbsområdet bygnings- og etablisementsdrift (BED) i FES i 2018

Indkøbsområdet bygnings- og etablisementsdrift omfatter tre delområder; *Faste betalinger, Facility management-aftale og Øvrig etablisementsdrift.*

Revisionsundersøgelsen af delområdet for Bygnings- og etablisementsdrift er foretaget med udgangspunkt i følgende arbejdshandlinger:

- i. Interviews med nøglepersoner.
- ii. Gennemgang af dokumentation, herunder procesbeskrivelser, instrukser mv.
- iii. Overordnet dataanalyse.
- iv. "Walk-through" baseret på én stikprøve, indeholdende gennemgang af budget, forbrug og opfølgning på afvigelser.
- v. Stikprøvevis gennemgang af opfølgning på afvigelser og godkendelsesprocedure.

Revisionsundersøgelsen har med udgangspunkt i ovennævnte arbejdshandlinger fokuseret på de risikofyldte områder inden for Bygnings- og etablisementsdrift.

Det er samlet set vores vurdering, at *det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 på indkøbsområdet bygnings- og etablisementsdrift (BED) ikke var tilstrækkeligt* til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.

Foruden konklusionerne og observationerne i afsnit 5, har vi følgende specifikke observationer for *indkøbsområdet bygnings- og etablisementsdrift*:

Faste betalinger

❖ Funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter

Vi har udtaget én stikprøve på en indkøbsordre på delområdet i 2018 med henblik på at foretage en "walk-through" af processen. Den gennemførte stikprøve har ikke givet anledning til konkrete bemærkninger i forhold til funktionsadskillelse og håndtering og tredjeparter, idet vi for den konkrete stikprøve har konstateret, at der var personmæssig adskillelse mellem opretter af indkøbsordre, varemottager og betalingsfunktionen.

❖ Politikker, processer og dokumentation

Manualer og nedskrevne procedurer for delområdet er generelt mangelfulde. Der findes ikke faste retningslinjer og procedurer, men alene enkelte vejledninger. Vi har gennemgået tilgængeligt materiale for processen "Budgetforudsætninger faste betalinger", som ikke er komplet i forhold til håndtering af delområdet og blandt andet ikke indeholder end-to-end processen.

❖ Kontroludførelse, opfølgning og forbedringer

Den væsentligste nøglekontrol på delområdet faste betalinger var i 2018 en månedlig, intern ledelsesrapportering til områdeansvarlig i FES, samt den samlede månedlige ledelsesrapportering i FES. Ledelsesrapporteringen omfattede primært budget- og forbrugsopfølgning. Ifølge FES indgik det som en del af kontrollen

vedrørende ledelsesrapporteringen, at der som udgangspunkt blev foretaget en gennemgang af alle forbrugsopfølgninger med afvigelser på over 100 t.kr. i forhold til budget. Der foreligger dog ikke dokumentation for gennemgangen af afvigelserne, ligesom det ikke fremgår af dokumentationsmaterialet, hvori kontrollen af afvigelserne bestod. Vi har derfor ikke haft mulighed for at efterprøve kontrollen og kan følgelig ikke udtale os om, hvorvidt den har været implementeret og effektiv i 2018.

Facility management-aftale

❖ Funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter

Den gennemførte dataanalyse, jf. nærmere i afsnit 5, viser at delområdet var præget af, at der i større omfang blev foretaget varemottagelse af samme medarbejder med over 100 ordrelinjer pr. dag. Uagtet, at der hovedsageligt var tale om faste ydelser øger den omfattende godkendelse foretaget af samme medarbejder på kort tid risikoen for, at den foretagne varemottagelse var af formel eller maskinel karakter og ikke reelt levede op til kravene i forhold til funktionsadskillelse, herunder de kontroller af indkøb og fakturering, som jf. regnskabsinstruksen skulle foretages i godkendelsesprocessen.

Vi har udtaget en stikprøve på delområdet, som giver anledning til at bemærke, at godkendelse af indkøbet i stikprøven tilsyneladende blev foretaget mundtligt, samt at der ikke foreligger tilstrækkelig dokumentation for godkendelser af indkøbene. Som følge af den manglende dokumentation, har vi ikke haft mulighed for at efterprøve godkendelserne.

❖ Politikker, processer og dokumentation

2018 var på delområdet præget af væsentlige organisationsændringer og implementeringen af den ny FM-aftale med ekstern leverandør. Vi har i revisionsundersøgelsen konstateret, at der ikke blev foretaget udarbejdelse eller tilpasning af procesbeskrivelser for delområdet, samt at arbejdet med at udarbejde en "FM-manual", der skulle dække facility management området først blev iværksat omkring årsskiftet 2019-2020. Således forelå der ikke procesbeskrivelser eller uformelle processer for delområdet i FES i 2018.

❖ Kontroludførelse, opfølgning og forbedringer

Der blev ikke foretaget risikoanalyse på delområdet på trods af de omfattende forandringer i risikobilledet i 2018 som følge af de omfattende ændringer knyttet til implementeringen af FM-aftalen med ekstern leverandør. Der blev ligeledes ikke foretaget en – formel eller uformel – tilpasning af kontrolmiljøet, som imødegik det nye risikobillede.

Bestillinger blev i stort omfang foretaget lokalt via bestillingssystemet FMS (ekstern leverandørs facility management-system til bestilling og modtagelse). Der var ikke integration mellem FMS og økonomisystemerne hos hverken FES eller ekstern leverandør. Som følge af den manglende integration mellem systemerne blev der udført manuel kontrol af "work order" for at sikre, at der ikke var flere fakturaer vedrørende samme "work

order". Den manglende integration og deraf følgende manuelle kontrol medfører en risiko for, at der kunne ske (uopdagede) faktureringsfejl.

Vi har konstateret, at der i FES i 2018 blev foretaget en omfattende opfølgning på FM-kontrakten. Opfølgning var dog ikke struktureret og foregik således ad hoc, ligesom det primære fokus var juridisk i forhold til implementering og kontraktopfyldelse frem for et økonomisk fokus, herunder fokus på det økonomiske kontrolmiljø. FRS har oplyst, at man i slutningen af 2018 blev anmodet af FES om at yde assistance med implementering af opfølgningsregime på de økonomiske forhold i kontrakten. Der foreligger ikke dokumentation for, at der forud for dette har været tilstrækkelig økonomisk ledelsesrapportering.

Således var der på delområdet i 2018 en forøget risiko for, at der kunne ske tilsigtede som utilsigtede fejl som følge af manglende overblik og kontroller. Dette gav sig blandt andet udslag i et større merforbrug i 2019 som følge af afløb fra 2018, idet der i forbindelse med regnskabsafslutningen for 2018 ikke var tilstrækkelige processer, dokumentation og overblik over udeståender til at sikre, at der blev foretaget en korrekt hensættelse i årsregnskabet for 2018.

Øvrig etablisementsdrift

❖ Funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter

Vi har udtaget en stikprøve på en indkøbsordre på delområdet i 2018 med henblik på at foretage en "walk-through" af processen. Den gennemførte stikprøve har ikke givet anledning til konkrete bemærkninger i forhold til funktionsadskillelse og håndtering og tredjeparter, idet vi for den konkrete stikprøve har konstateret, at der var personmæssig adskillelse mellem opretter af indkøbsordren, varemottager og betalingsfunktionen.

❖ Politikker, processer og dokumentation

Manualer og nedskrevne procedurer for delområdet er generelt mangelfulde, og der foreligger ikke faste retningslinjer og procedurer.

❖ Kontroludførelse, opfølgning og forbedringer

Den væsentligste nøglekontrol på delområdet øvrig etablisementsdrift var i 2018 den samlede månedlige ledelsesrapportering i FES. Ledelsesrapporteringen omfattede primært budget- og forbrugsopfølgning. Ifølge FES indgik det som en del af kontrollen vedrørende ledelsesrapporteringen, at der som udgangspunkt blev foretaget en gennemgang af forbrug på huslejebetalinger med afvigelser på over 100 t.kr. i forhold til budget. Der foreligger dog ikke dokumentation for gennemgangen af afvigelserne, ligesom det ikke fremgår, hvori kontrollen af afvigelserne bestod. Vi har derfor ikke haft mulighed for at efterprøve kontrollen og kan følgelig ikke udtale os om, hvorvidt den har været implementeret og effektiv i 2018.

Revisionsundersøgelse af indkøbsområdet bygningsvedligehold (BVP) i FES i 2018

Indkøbsområdet omfatter løbende og planlagte vedligeholdelsesopgaver på bygninger på tværs af Forsvarsministeriets koncern, herunder vedligeholdelse af fredede bygninger.

Revisionsundersøgelsen af indkøbsområdet bygningsvedligehold er foretaget med udgangspunkt i de undersøgelser, der er foretaget af Rigsrevisionen og FIR, herunder det etablerede rejsehold suppleret af følgende arbejdshandlinger:

- i. Interviews med nøglepersoner.
- ii. Gennemgang af dokumentation, herunder procesbeskrivelser, instrukser mv.
- iii. Overordnet dataanalyse, samt en risikobaseret dataanalyse af transaktioner på indkøbsområdet.
- iv. Gennemgang af få udvalgte bilag på baggrund af den risikobaserede dataanalyse af transaktionerne med henblik på at understøtte en overordnet vurdering af registreringerne i DeMars.

Revisionsundersøgelsen har med udgangspunkt i ovennævnte arbejdshandlinger fokuseret på de risikofyldte områder inden for bygningsvedligehold.

Det er vores vurdering, at *det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 på indkøbsområdet bygningsvedligehold (BVP) ikke var tilstrækkeligt* til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.

Vores konklusion understøtter således de observationer, som er gjort af Rigsrevisionen og FIR i tidligere undersøgelser af området.

Samlet set understøtter vores konklusion således Rigsrevisionens observationer, jf. boksen herunder:

"Rigsrevisionen vurderer, at Forsvarsministeriet ikke har sikret, at der er udarbejdet tilfredsstillende skriftlige forretningsgange for indkøb på vedligeholdelsesområdet, hverken i den overordnede regnskabsinstruks eller i de interne forretningsgange og procesbeskrivelser for indkøb i FES. Forretningsgangene i FES lever hverken op til regnskabsbekendtgørelsens krav om funktionsadskillelse – dvs. de 4 øjnes-princip, hvor mindst 2 personer skal ind over ethvert indkøb – eller til bekendtgørelsens krav til kontrol og godkendelse af udgifter."

(Rigsrevisionens beretning om indkøb i FES 08/2019)

Foruden konklusionerne og observationerne i afsnit 5, samt tidligere afgivne observationer fra Rigsrevisionen og FIR, har vi følgende specifikke observationer for *indkøbsområdet bygningsvedligehold*:

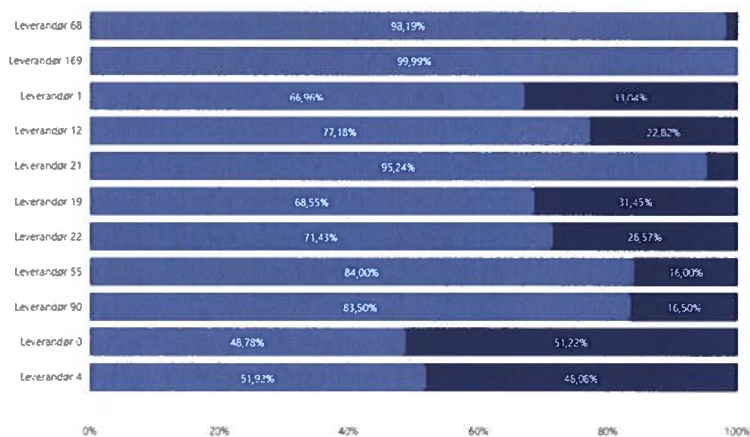
- ❖ **Funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter**
Vores undersøgelse af delområdet viser, at det var muligt at gennemføre vedligeholdelsesordrer under 10.000 kr.

(“småbestillinger”) på FM-aftalen uden om den almindelige funktionsadskillelse, idet ekstern FM-leverandør eller lokalt ansvarlige kunne oprette og varemødtage indkøbsordrer. Vi har i lighed med Rejseholdet konstateret, at der som udgangspunkt ikke blev foretaget kontrol af indkøb under 10.000 kr. Derved var der ikke tilstrækkelige kontroller til at mitigere eller eliminere risici for tilsigtede som utilsigtede fejl, herunder risikoen ved at ydelser kunne opdeles i flere mindre “bidder” med henblik på ikke at overstige beløbsgrænsen for kontrol.

I lighed med konklusionerne fra Rigsrevisionen og Rejseholdet, har vi via vores gennemførte dataanalyse konstateret, at der i en række tilfælde ikke var den fornødne funktionsadskillelse i forbindelse med indkøb. Dataanalysen viser, at der var stor variation i antallet af omgøelser af funktionsadskillelsen på tværs af leverandører og projekter, jf. figurerne herunder. Dette indikerer, at der var stor variation i administration af procedurer og retningslinjer administreres på tværs af organisationen.

Figur 33 – Procentvis andel af økonomiske transaktioner med konstaterede konflikter i funktionsadskillelse fordelt på udvalgte leverandører i 2018

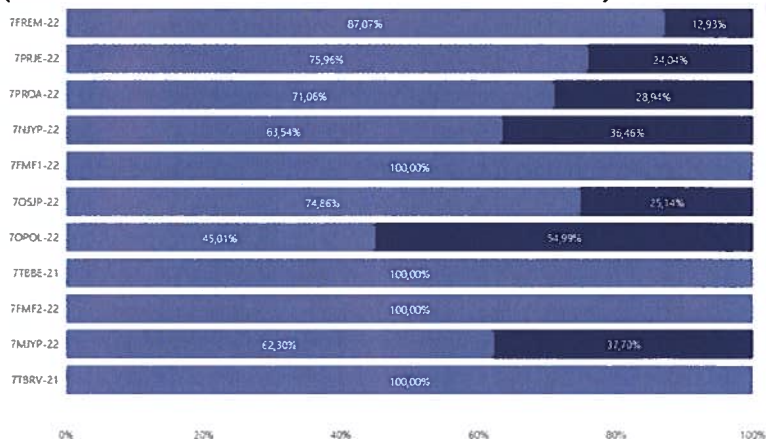
(Konstaterede konflikter er markeret med mørkeblå)



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Figur 34 – Procentvis andel af økonomiske transaktioner med konstaterede konflikter i funktionsadskillelse fordelt på udvalgte kapitalmidler i 2018

(Konstaterede konflikter er markeret med mørkeblå)



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

❖ **Politikker, processer og dokumentation**

Vores revisionsundersøgelse har vist, at der for delområdet "planlagt vedligeholdelse" var udarbejdet procesbeskrivelser og forretningsgange på områderne for udbud og anvendelse af rammeaftaler, som dog ikke indeholdt forhold om risikoanalyse og kontrolmiljø.

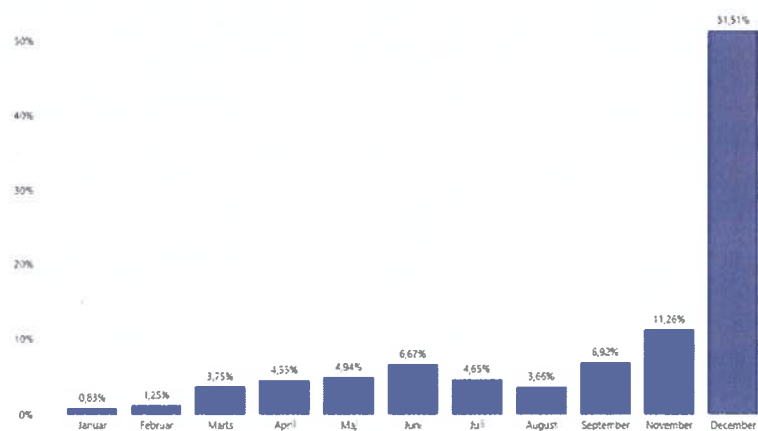
På delområdet planlagt vedligeholdelse skete planlægning og prioritering af projekter i forbindelse med udarbejdelse af den årlige produktionsplan, som omfattede alle på forhånd identificerede og prioriterede vedligeholdelsesopgaver i det pågældende år.

For vedligeholdelsesopgaver, der blev identificeret i løbet af året, har vi fået oplyst, at opgaverne som udgangspunkt skulle følge de samme processer og procedurer, som for de planlagte opgaver. Der forelå ikke skriftlig dokumentation herfor og vi har følgelig ikke kunnet efterprøve eller gennemgå processerne.

❖ **Kontroludførelse, opfølgning og forbedringer**

Den væsentligste nøglekontrol på området bygningsvedligeholdelse var i 2018 den løbende budget- og forbrugsopfølgning. Vi har i den gennemførte dataanalyse konstateret, at hovedparten af forbruget i 2018 blev registreret i december 2018. Det er vores vurdering, at denne praksis medfører en risiko for at den løbende ledelsesrapportering og prognostisering blev foretaget på et ufuldstændigt grundlag, hvilket generelt vanskeliggør rettidig identifikation af en forbrugsafvigelse og dermed muligheden for at imødegå risici løbende.

Figur 35 – Forbrug på vedligeholdelsesopgaver i DeMars, fordeling af forbrug på måneder i 2018



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Revisionsundersøgelse af indkøbsområdet bygge- og anlægsprojekter (BAP) i FES i 2018

Indkøbsområdet omfatter større bygge- og anlægsprojekter, herunder anlægsprojekter med bevilling givet i særskilt aktstykke, som FES varetog udførelsen af på vegne af Forsvarsministeriets koncern.

Revisionsundersøgelsen af indkøbsområdet bygge- og anlægsprojekter er foretaget med udgangspunkt i følgende arbejdshandlinger:

- i. Interviews med nøglepersoner.
- ii. Gennemgang af dokumentation, herunder procesbeskrivelser, instrukser mv.
- iii. Overordnet dataanalyse.
- iv. Gennemgang af en stikprøve på ét større bygge- og anlægsprojekt.

Revisionsundersøgelsen har med udgangspunkt i ovennævnte arbejdshandlinger fokuseret på de risikofyldte områder inden for bygge- og anlægsprojekter.

Det er vores vurdering, at *det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018 på indkøbsområdet bygge- og anlægsprojekter (BAP) ikke var tilstrækkeligt* til at imødegå væsentlige økonomiske risici for tilsigtede som utilsigtede fejl.

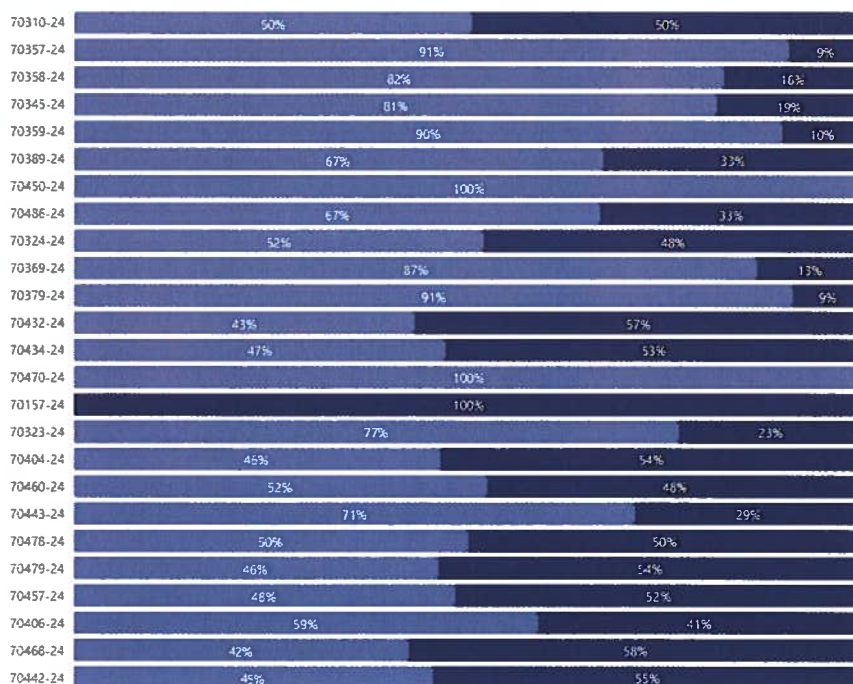
Foruden konklusionerne og observationerne i afsnit 5, har vi følgende specifikke observationer for *indkøbsområdet bygge- og anlægsprojekter*:

❖ Funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter

Vores dataanalyse og stikprøvevise gennemgang af bilagsdokumentation på indkøbsområdet for bygge- og anlægsprojekter i FES i 2018 viser, at der ikke fuldt ud var funktionsadskillelse ved indkøb. Således har samme medarbejder i visse tilfælde både oprettet indkøbsordren og varemottaget indkøb, selvom det fremgår af de dagældende instrukser, at der er krav om funktionsadskillelse.

I figuren herunder er vist afvigelser i form af manglende funktionsadskillelse på indkøbsområdet i 2018. På baggrund af omfanget af manglende funktionsadskillelse anbefaler vi, at FES foretager en nærmere gennemgang af de transaktioner, hvor der er sammenfald mellem opretter af indkøbsordre og varemottager, idet vi dog for god ordens skyld bemærker, at vores revisionsundersøgelse *ikke har afdækket indikation for svig* i den gennemgåede stikprøve.

Figur 36 – Manglende funktionsadskillelse i FES i 2018 fordelt på kapitalmidler (indkøbsområdet bygge- og anlægsprojekter)



Kilde: Data fra DeMars stillet til rådighed af Forsvarsministeriet

Vores stikprøve på et bygge- og anlægsprojekt har derudover givet anledning til følgende observationer relateret til funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter:

- ❖ Der forelå omfattende dokumentation for, at der har været afholdt og afgjort udbud i forbindelse med opstarten af anlægsprojektet. For god ordens skyld skal vi gøre opmærksom på, at vores revisionsundersøgelse ikke har omfattet undersøgelse af regeloverholdelsen for udbud.
- ❖ Der var ikke fuld overensstemmelse mellem de foretagne betalinger og den i kontrakten aftalte betalingsplan. Der foreligger ikke dokumentation, som angiver afvigelserne fra betalingsplanen og årsagerne hertil.
- ❖ Vi har konstateret, at der for hovedentreprenørens vedkommende var uoverensstemmelse mellem virksomhedens navn og cvr-nr. i den indgåede kontrakt, navn og cvr-nr. i de løbende faktureringer og navn og cvr-nr., som er registreret hos Erhvervsstyrelsen. Der foreligger ikke dokumentation for, at dette har været undersøgt nærmere, hvilket indikerer, at der ikke var tilrettelagt et økonomisk kontrolmiljø, der sikrede opdagelse og tilstrækkelig kontrol med tredjeparter og stamdata.

❖ **Politikker, processer og dokumentation**

Indkøbsområdet blev i 2018 administreret efter "Byggemanualen". Byggemanualen indeholder arbejdsgangsbeskrivelser og skabeloner på en række områder, ligesom den er retningsgivende for styring af projekter i FES, herunder faseopdeling mv.

Byggemanualen var ikke opdateret og blev følgelig ikke anvendt stringent og ensartet i projekterne, hvorfor styring af projekterne i nogen grad var afhængig af den enkelte projektleder.

Der blev i nogen udstrækning anvendt tredjeparter til håndtering af den løbende byggestyring i 2018, hvor der blev indkøbt ekstern rådgiverbistand med reference til FES' interne projektleder. Vores stikprøve viser, at der i det konkrete anlægsprojekt har været omfattende rapportering fra ekstern byggeleder til intern projektleder, og at rapporteringen udgør en del af grundlaget for at foretage efterfølgende godkendelse af fakturering og udarbejdelse af ledelsesrapportering. Der var i FES i 2018 ikke fastlagt ensartede og stringente krav til processerne for rapportering, herunder krav til dokumentation fra eksterne rådgivere med henblik på at sikre, at dokumentationen for det udførte arbejde og ekstern rådgivers varetagelse af kontroller med entreprenører var tilstrækkeligt til at kunne danne grundlag for FES' efterfølgende godkendelse af arbejdet.

❖ **Kontroludførelse, opfølgning og forbedringer**

Den væsentligste nøglekontrol på bygge- og anlægsområdet var i 2018 den løbende ledelsesrapportering. Vi har derfor foretaget stikprøvevis gennemgang af ledelsesrapportering og stikprøvevis gennemgang af et udvalgt anlægsprojekt. Vi har i den forbindelse konstateret, at der i 2018 blev foretaget løbende opfølgning på og ledelsesrapportering vedrørende anlægsprojektet. Det er baseret på vores stikprøvevis gennemgang af det underliggende materiale tydeligt, at projektleder har haft fokus på at foretage rettidig og korrekt ledelsesrapportering.

Vi har gjort en række observationer vedrørende ledelsesrapporteringen i den udvalgte stikprøve:

- ❖ Ledelsesrapporteringen omfattede flere projekter inden for samme bevilling (jf. særskilt aktstykke), hvorfor det er vanskeligt at følge det udvalgte anlægsprojekt gennem rapporteringerne og adskille projekterne i rapporteringen tydeligt fra hinanden.
- ❖ Ledelsesrapporteringen blev baseret på projektleders udtræk og behandling af posteringer på specifikke kapitalmidler og indkøbsordrer i DeMars som følge af, at der ikke eksisterede en rapport i DeMars eller en BI-rapport, der specifikt omfattede det enkelte projekt. Dette medfører alt andet lige en risiko for, at ledelsesrapporteringen blev foretaget på et ufuldstændigt grundlag, da der er risiko for, at der forekommer posteringer relateret til anlægsprojektet, som fejlagtigt ikke blev medtaget i ledelsesrapporteringen.

- ❖ Ledelsesrapporteringen omfattede ikke egentlig risikoanalyse og tydelig risikorapportering.
- ❖ Ledelsesrapporteringen omfattede en række opmærksomhedspunkter, men det fremgik ikke i alle tilfælde, hvordan opmærksomhedspunkterne efterfølgende var blevet håndteret, herunder om opmærksomhedspunkterne var løst og i givet fald hvordan.
- ❖ Det fremgår ikke entydigt af dokumentationsmaterialet hvilke kontroller, der er foretaget som led i udarbejdelse af ledelsesrapporteringen. Ligeledes fremgår det ikke, hvorvidt der er foretaget kvalitetssikring af ledelsesrapporteringen, om ledelsesrapporteringen blev ledelsesgodkendt, til hvem rapportering er sket, samt om der har været tilbageløb på ledelsesrapporteringen til projektleder.
- ❖ For aktstykkeprojekter viser stikprøven, at der i 2018 var en proces for rapportering på projekterne, om end processen ikke foreligger beskrevet. Processen understøtter øget opfølgning på disse projekter, hvor FES har rapporteret til departementet, der har varetaget den videre opfølgings- og rapporteringsproces. Processen er etableret med udgangspunkt i, at lovgivningen tilsiger, at der skal foretages særskilt opfølgning på aktstykkeprojekter, samt at større ændringer skal rapporteres til og godkendes af Folketingets finansudvalg.



FORSVARSMINISTERIET
EJENDOMSSTYRELSEN

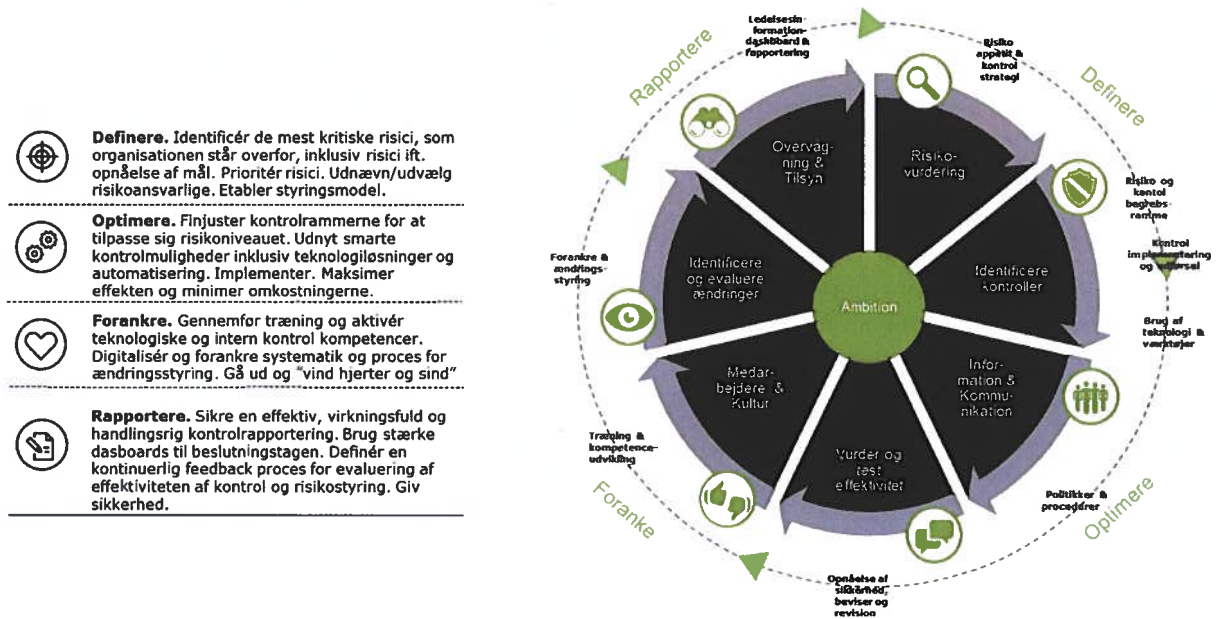
APPENDIKS

A1. Beskrivelse af praksis og nøgleelementer

Nedenstående årshjul for interne kontroller er Deloitte's Globale Intern Kontrol Transformations begrebsramme. Den understøtter udvikling eller transformation af rammerne for arbejdet med kontroller og dækker alle elementer af den internationale COSO-begrebsramme, men i en praktisk kontekst.

Ligeledes kan udvalgte elementer anvendes til at optimere eksisterende kontrolrammer eller stille skarpt på bestemte kontrolsvagheder og fokusområder.

Figur A.1 – Deloitte's årshjul for interne kontroller



Kilde: Deloitte

Til revisionsundersøgelsen har vi udvalgt nedenstående nøgleelementer til den primære vurdering af det økonomiske kontrolmiljø. For hvert element foretages en vurdering på tværs af indkøbsområder i forhold til tilstrækkelig praksis i FES i 2018.

Tabel A.1 - Udvalgte nøgleelementer til brug for vurderingen af det økonomiske kontrolmiljø

Fase i årshjulet	Udvalgte nøgleelementer	Beskrivelse af praksis	COSO-reference
Risikovurdering, Identificere og evaluere ændringer	Risikoanalyse og ændringsstyring	Udgangspunktet for tilrettelæggelse af ethvert kontrolmiljø er en struktureret risikovurdering, således at indsatsen og konkrete kontrolforanstaltninger rettes mod de væsentligste risici. Sammenhæng mellem risici og kontroller er helt essentielt, så der ikke arbejdes med kontroller uden at tage afsæt i risici. Det er ligeledes praksis, at der løbende gennemføres en risikovurdering i takt med at risikobilledet ændrer sig. Det vil sige, når organisationen møder større ændringer, da bør disse analyseres ift. risici og kontroller. Såfremt der er specifikke risici vedrørende bestikkelse og korruption, er det praksis at disse håndteres i henhold til internationale rammeværk/love.	Risikovurdering
Identificere kontroller	Funktionsadskillelse og håndtering af tredjeparter	Praksis er, at kontroller identificeres, designes og implementeres med afsæt i organisationens identificerede risici, og at de i overvejende grad er forebyggende og automatiske. Ved identifikation af kontroller er det praksis, at disse altid omfatter særlige væsentlige områder, såsom etablering af funktionsadskillelse, adgangsbeholdning samt håndtering af forretningspartnere, herunder leverandører (entreprenører), konsulenter og andre samarbejdspartnere.	Kontrolaktiviteter
Identificere kontroller	Politikker, processer og dokumentation	Praksis er, at organisationen har politikker og procedurer for kritiske områder og de vedligeholdes og løbende kontrolleres, at de overholdes. Samtidig er det praksis, at der udstedes en retningslinje for god dokumentation (af kontrollers udførelse), der sætter standard for hvad der kræves og hvornår dokumentation er tilstrækkelig.	Kontrolaktiviteter
Information og Kommunikation, Medarbejdere og Kultur	Kommunikation, træning og kontrol kultur	Praksis ift. kommunikation og træning er, at der sker formidling af interne politikker og procedurer, f.eks. ved undervisning af nye og eksisterende medarbejdere, samarbejdspartnere og andre relevante interessenter. Dette inkluderer sikring af forståelse og bekræftelse af organisationens Code of Conduct og opretholdelse af en sund kontrol kultur.	Information og Kommunikation / Kontrolmiljø
Medarbejdere og kultur	Governance og kontrol rammeværk	Praksis ift. governance og ledelsesengagement er, at der er tydelig ledelsesopbakning og forankring af alle elementerne i Årshjulet i organisationen bl.a. gennem nødvendige politikker, procedurer og systemer. Dette inkluderer, at medarbejdere er bekendt med ambition og mål for kontrolmiljøet. Praksis foreskriver, at roller og ansvar tydeligt er defineret og implementeret i en governance model med 3 forsvarslinjer.	Kontrolmiljø
Vurder og test effektivitet	Kontroludførelse, opfølgning og forbedringer	Det er praksis at sikre, at de etablerede kontroller: <ul style="list-style-type: none"> • udføres iht. kontrollernes design (for at afdække de relaterede risici) • udføres af de rette personer med rette kompetencer • dokumenteres behørigt iht. retningslinje og standard for "god dokumentation" Ift. opfølgning og forbedring, er det praksis, at der løbende foretages test af kontrollers effektivitet for at sikre, at ovenstående forhold opfyldes. Hvad angår opfølgning på observationer, fx fra kontroludfører såvel fra Forsvarsministeriets Interne Revision eller Rigsrevisionen, da er det praksis, at der er en proces for evaluering af observationer, identificering af konkrete forbedringsinitiativer, tildeling af ansvar og implementering af initiativer.	Overvågning, Kontrolaktiviteter

Fase i årshjulet	Udvalgte nøgleelementer	Beskrivelse af praksis	COSO-reference
Overvågning og Tilsyn	Overvågning og ledelsesrapportering	Praksis ift. overvågning er, at der foretages løbende overvågning af organisationens risikobillede samt udførelse af kontrolaktiviteter, især hvad angår rettidig udførelse af kontroller. Ift. udfærdigelse af ledelsesrapportering er det praksis, at der rapporteres på udvikling i kontrolmiljøet, især ift. rettidighed i kontroludførelse, styrken af kontroller og ændringer i risikobilledet.	Overvågning

A2. Uddybning af anvendte rammeværker: COSO, INTOSAI, FCPA og UK Bribery Act

Nærværende bilag indeholder en uddybning af de rammeværker, som vi har anvendt som inspiration og grundlag for vores vurdering af praksis for det økonomiske kontrolmiljø i FES i 2018.

COSO – Begrebsramme for intern kontrol

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO, etablerede i 1992 en begrebsramme for intern kontrol. Hensigten med begrebsrammen er at skabe et fundament for at understøtte ledelsen i at træffe beslutninger til styring af organisationen, samt et grundlag for at der kan føres et effektivt tilsyn med de interne kontroller.

Et internt kontrolsystem understøtter ledelsen i at holde fokus på organisationens mål og samtidig understøtte, at organisationen opererer inden for rammerne af gældende love og regler. Interne kontrolsystemer har desuden til hensigt at minimere risici for uforudsete hændelser og håndtere skift i organisationens omgivelser, økonomi, ledelse, prioriteringer mv.

Begrebsrammen har siden hen opnået bred international anerkendelse, og anvendes i dag både af offentlige og private organisationer, samt af revisorer som reference for et stærkt internt kontrolsystem.

COSO definerer en intern kontrol som *”en proces, der gennemføres af en organisations bestyrelse, ledelse og andet personale, designet til at skabe rimelig sikkerhed for opfyldelsen af mål relateret til:*

- **Operational effektivitet** - en organisations grundlæggende forretningsmæssige mål, herunder ydeevne, rentabilitet og beskyttelse af ressourcer.
- **Pålidelighed i rapportering** - intern og ekstern finansiel og ikke-finansiel rapportering og kan omfatte pålidelighed, aktualitet, gennemsigtighed eller andre betingelser, der er angivet af tilsynsmyndigheder, anerkendte standardafviklinger eller organisationens politikker.
- **Overholdelse af gældende love og forskrifter (compliance)** - love og regler, som organisationen er underlagt.”

COSO består af henholdsvis tre overordnede mål (operations, reporting og compliance) og fem hovedkomponenter (control environment, risk assessment, control activities, information and communication og monitoring activities). Dertil kommer en organisatorisk dimension. De tre elementer udgør tilsammen en tredimensionel kube, ”COSO-kuben”.

Figur A.2 - COSO-kuben



Kilde: COSO Executive Summary, 2013

De fem hovedkomponenter er:

- ❖ **Control Environment:** Sætter tonen for en organisation ved at påvirke organisationens kontrolbevidsthed. Det er fundamentet for alle andre komponenter i intern kontrol, der giver disciplin og struktur.
- ❖ **Risk Assessment:** Identificering og analyse af relevante risici for at danne et grundlag for at bestemme, hvordan risici skal håndteres.
- ❖ **Control Activities:** De politikker og procedurer, der hjælper med at sikre, at ledelsesdirektiver gennemføres. De er med til at sikre, at der tages de nødvendige handlinger for at håndtere risici til opnåelse af virksomhedens formål.
- ❖ **Information and Communication:** Relevante oplysninger skal identificeres, indfanges og formidles rettidigt og på en måde, som gør folk i stand til at udføre deres ansvarsområder. Effektiv kommunikation skal forekomme i en bredere forstand – flyde ned, på tværs og op i organisationen.
- ❖ **Monitoring Activities:** Interne kontrolsystemer skal overvåges – en proces, der vurderer kvaliteten af systemets ydeevne over tid. Dette opnås gennem løbende monitoreringsaktiviteter, separate evalueringer eller en kombination af de to.

INTOSAI

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) har udstukket en vejledning for den offentlige sektors arbejde med interne kontroller (INTOSAI GOV 9100 - "Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector", etableret i 1992 og opdateret i henholdsvis 2001 og 2004). Vejledningen bygger på COSOs integrerede interne kontrolrammeverk og opdateringer følger primært COSO's opdateringer til det integrerede kontrolrammeverk.

Figur A.3 - INTOSAI, begrebsramme for kontroller i den offentlige sektor



Kilde: INTOSAI GOV 9100 - "Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector"

Formålet med vejledningen er at hjælpe offentlige institutioner med etablering, implementering og opretholdelse af effektiv intern kontrol i den offentlige sektor. Den adskiller sig fra COSO rammeverket ved konkret at adressere etiske værdier og giver mere information om de generelle principper for kontrolaktiviteter relateret til informationsbehandling, men tager højde for den offentlige sektors karakteristika.

Principperne for offentlig intern kontrol:

- ❖ God offentlig governance i offentlighedens interesse som kontekst, formål og hovedkatalysator.
- ❖ Omkostningseffektive kontroller, der samtidig reducerer risici.
- ❖ Fokus på præstationer og effektivitet.
- ❖ Løbende forbedring som perspektiv.
- ❖ Tre forsvarslinjer.

INTOSAI har en udvidet definition af intern kontrol:

- ❖ INTOSAI har tilføjet det etiske aspekt til COSO's mål "Operational effektivitet" grundet: Vigtigheden af etisk adfærd samt forebyggelse og detektering af besvigelser og korruption.
- ❖ Den generelle forventning om, at offentligt ansatte skal tjene offentlighedens interesse med retfærdighed og administrere offentlige ressourcer ordentligt.
- ❖ Forudsætningen om at understøtte offentlighedens tillid som hovedelementet i god governance.
- ❖ Vigtigheden af at beskytte ressourcer/aktiver i den offentlige sektor (indkøb, brug og fordeling).
- ❖ Opfyldelsen af politiske målsætninger.

I tillæg kommer at den offentlige organisations aktiviteter skal være *ordnede, etiske, økonomiske og effektive*. De skal være i overensstemmelse med organisationens mission. Det gælder især ift. beskyttelse af ressourcer mod tab, misbrug og skader på grund af spild, misbrug, fejlstyring, fejl, svig og uregelmæssigheder.

INTOSAI vejledningen fremhæver særligt ifm. risikovurderingen, at alle risici, der kan forekomme, bør overvejes, herunder risikoen for svig og korruption.

FCPA og UK Bribery Act

Når der arbejdes med risici relateret til korruption og bestikkelse sætter Foreign Corrupt Practice Act (FCPA) og UK Bribery Act gode rammer for bedste praksis – uanset om man som organisation ikke direkte er omfattet af lovenes regelsæt.

Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) er en amerikansk lov fra 1977 (opdateret flere gange siden), der forbyder virksomheder og enkeltpersoner at betale bestikkelse til udenlandske embedsmænd for at videreføre forretningsaftaler. FCPA gælder overalt i verden og gælder særligt for amerikanske børsnoterede virksomheder.

Loven indeholder en bestemmelse mod bestikkelse, der gør det ulovligt for enkeltpersoner og virksomheder at betale eller på anden måde belønne udenlandske embedsmænd for deres hjælp til at sikre eller fastholde forretning. FCPA kræver også, at virksomheder, hvis værdipapirer er noteret i USA, skal overholde dens regnskabsbestemmelser, som inkluderer:

- ❖ Vedligehold bogføring og poster, der nøjagtigt repræsenterer organisationens transaktioner.
- ❖ Opret og vedligehold et passende system med intern regnskabskontrol.

FCPA gjaldt oprindeligt amerikanske statsborgere, der driver forretning i udlandet, men er siden blevet udvidet til udenlandske virksomheder og ikke-amerikanske statsborgere, der driver forretning i USA.

FCPA indeholder politikker til styring af børsnoterede selskabers handlinger, deres direktører, officerer, aktionærer, agenter og ansatte. Dette inkluderer at arbejde gennem tredjeparter såsom konsulenter og partnere i et joint venture (JV) med virksomheden - hvilket betyder, at brugen af fuldmagter til at udføre bestikkelse ikke vil beskytte virksomheden eller den enkelte mod skyldiggørelse.

UK Bribery Act (UKBA) er en bestikkelseslov fra 2010 vedtaget af det britiske parlament i 2010 der kriminaliserer bestikkelse, bestikkelse af udenlandske regeringsrepræsentanter og private selskabers manglende evne til at forhindre korruption. Det gør det også til en lovovertrædelse at blive bestukket.

Loven gælder for britiske borgere, beboere og virksomheder og organisationer, der er inkorporeret i Storbritannien, eller som driver forretning i Det Forenede Kongerige - der giver lignende ekstraterritoriale privilegier som FCPA.

Tabel A.2 - Forskelle mellem FCPA og UKBA

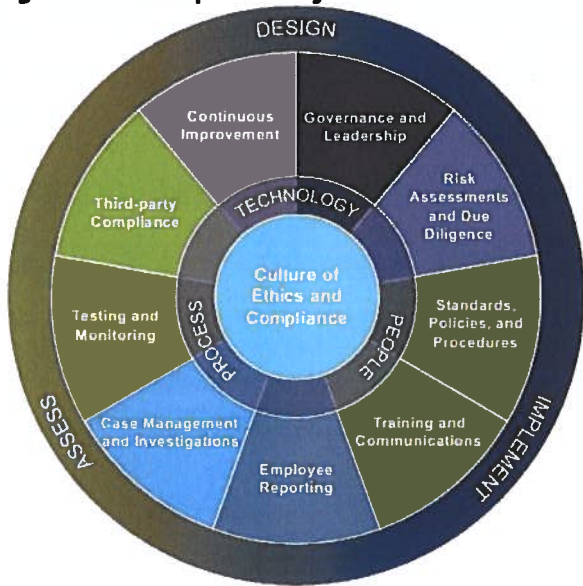
	FCPA	UKBA
Offentlig eller privat organisation?	Forbyder bestikkelse af udenlandske embedsmænd.	Forbyder bestikkelse af udenlandske embedsmænd og private forretningsfolk.
Hensigt?	Hensigten er relevant.	Forsæt er underordnet, hvis resultatet blev bestikkelse.
Aktiv eller passiv?	Kriminaliserer alene betaling af bestikkelse og forsøg på at skjule betalinger.	Kriminaliserer både betaling og modtagelse af bestikkelse.
Bøder eller fængsel?	Bøder for enkeltpersoner er omfattet, og op til tyve års fængsel - bøder for virksomheder er også omfattet.	For enkeltpersoner er ubegrænsede bøder og fængselsbetingelser omfattet af 10 år - ubegrænsede bøder for virksomheder.
Fremme af betalinger? ("Facilitating payments")	Mest tilladt, hvis det er korrekt optaget.	Meget tilladt, hvis den er korrekt optaget. Betragtes som bestikkelse.

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af FCPA og UKBA og andre kilder

Omend FCPA og UKBA har bestemmelser for, hvad der karakteriserer bestikkelse og korrupsion og hvilken adfærd der skal undgås, da er det essentielt at organisationer rammesætter arbejdet med compliance og adfærd.

Til vurdering af risikoen for korrupsion og bestikkelse, tager vi afsæt i Deloittes compliance-hjul, som er en praktisk tilgang, der baserer sig på bedste praksis fra FCPA og UKBA. Vi vurderer organisationens setup og modstandskraft hvad angår design af governance, kontroller og procedurer, vurdering af risici og implementering i organisationen.

Figur A.4 - Compliance-hjul



Kilde: Deloitte

I forbindelse med vurdering af organisationers risici for korrupsion og bestikkelse (og tilsvarende mitigerende handlinger bl.a. i form af kontroller, vurderes eksempelvis risici som:

- ❖ Anvendelse af tredjepart til at behandle illegitime transaktioner.
- ❖ Behandling af transaktioner til ikke-krævede eller ikke udførte tjenester (eller for dyre).
- ❖ Transaktioner for identiske tjenester til forskellige, men beslægtede tredjeparter.
- ❖ Ikke berettigede kreditnotaer eller rabatter uden for normal praksis.
- ❖ Ekstravagante gæstfrihedsudgifter (f.eks. lige før eller under udbudsprocedurer).
- ❖ Ansættelse af familiemedlemmer (f.eks. for at opnå et positivt resultat vedrørende bud eller certificerings- og inspektionsresultater osv.).
- ❖ Tilbud vandt til trods for ikke at være det laveste bud eller uden at følge de krævede budprocedurer (og ofte for højere end markedspriser).
- ❖ Bud på indkøb af tjenester, hvor udbudskrav kun kan opfyldes af en enkelt leverandør.

A3. Oversigt over interviews mv.

Nærværende bilag indeholder en oversigt over de mødeaktiviteter, der er indgået som en del af revisionsundersøgelsens informationsindsamling.

Grundet den generelle offentlige interesse er ansatte i Forsvarsministeriet ikke navngivet herunder, og der er alene angivet deltagende enheder.

Dato	Emne	Deltagende enheder
17. april 2020	Introduktionsworkshop	FMN, FRS, FES
29. april 2020	Introduktionsmøde med Rigsrevisionen	Rigsrevisionen, FMN
4. maj 2020	Præsentation af Rejseholdets undersøgelse	FMN, FRS, FES, FIR
5. maj 2020	Præsentation af Rejseholdets fremadrettede arbejde	FMN, FRS, FES
27. maj 2020	Introduktion til FES' registreringsramme i 2018	FMN, FES, FRS
27. maj 2020	Nedbrydning af FES' økonomi i 2018 i indkøbsområder	FMN, FES, FRS
27. maj 2020	Præsentation af FES' overordnede rammer i 2018	FMN, FES, FRS
27. maj 2020	Introduktion til bygge-/anlægsområdet og relevante processer i 2018	FMN, FES, FRS
28. maj 2020	Introduktion til etablissemmentsdrift og relevante processer i 2018	FMN, FES, FRS
28. maj 2020	Introduktion til Facility Management og relevante processer, herunder opfølgning på kontrakt, håndtering af ekstraraktureringer mv. i 2018	FMN, FES, FRS
28. maj 2020	Præsentation af FRS' roller og ansvar i forhold til kontroller i 2018	FMN, FES, FRS
29. maj 2020	Præsentation af FIRs undersøgelser	FMN, FRS, FES, FIR
3. juni 2020	Præsentation af proces for revisionsopfølgning i FMN (koncernniveau)	FMN
9. juni 2020	Deep dive på byggeprojekt i stikprøve	FRS, FES
23. juni 2020	Deep dive på revisionsopfølgning	FMN
Løbende	Møder om datagrundlag og validering	FMN, FMI, FRS, FES

A4. Kundens opgavebeskrivelse

I nærværende bilag gengives opgavebeskrivelsen for opgave 1 af den udbudte opgave, jf. udbudsmaterialet.

”Bilag E.1. Opgavebeskrivelse til miniudbud af revisionsundersøgelse og revisionsbistand vedr. det økonomiske kontrolmiljø på Forsvarsministeriets område

1 Kundens opgavebeskrivelse

Baggrund

Rigsrevisionen har udarbejdet en beretning om indkøb hos Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse (dateret den 6. december 2019). Beretningen gav anledning til kritik af Forsvarsministeriet og Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse fra Statsrevisorerne. På baggrund af mistanke om mulige ulovligheder og uregelmæssigheder i styrelsen har Forsvarsministeriet derfor i december 2019 igangsat en intern undersøgelse af forholdene i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse. Den interne undersøgelse gennemføres af et internt rejsehold, der blandt andet har haft til formål at undersøge udvalgte indkøbsområder i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018. Rejseholdet har endvidere skulle bistå med at sikre funktionsadskillelse samt sikre fornøden dokumentation på området fremadrettet.

Rejseholdet har indledningsvist afdækket, at der vedrørende indkøb på flere delområder af vedligeholdelsesområdet i 2018 har manglet dokumentation og været mangler i kontrolmiljøet, herunder vedr. fastlæggelse af forretningsgange og retningslinjer, manglende kontroller samt vurdering af, om kontrolmiljøet faktisk fungerer. Rejseholdet har endvidere bistået med at tilvejebringe udkast til et fremadrettet økonomisk kontrolmiljø for hele Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse.

Forsvarsministeriet har bl.a. på den baggrund besluttet, at der iværksættes en advokatundersøgelse, som skal vurdere, om der er grundlag for at placere et ansvar i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse og Forsvarsministeriets departement i lyset af de mulige ulovligheder og uregelmæssigheder samt manglerne ved det økonomiske kontrolmiljø i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse.

Forsvarsministeriet har desuden besluttet, at der iværksættes en ekstern revisionsundersøgelse af det økonomiske kontrolmiljø på alle indkøbsområder i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018 med henblik på at understøtte gennemførelsen af advokatundersøgelsen. Desuden har Forsvarsministeriet besluttet, at den eksterne revisionsbistand skal medvirke til at styrke styrelsens økonomiske kontrolmiljø⁵⁰ fremadrettet bl.a. på baggrund af de anbefalinger, som rejseholdet er kommet frem til. Forsvarsministeriet er derudover ved at igangsætte et internt arbejde, der på tværs af koncernen skal styrke indkøbsprocesserne og kontrolmiljøet. Det interne arbejde skal

gennemgå og styrke regelgrundlaget, processerne, systemunderstøttelsen, kontrollerne, controllingen, organiseringen og de allokerede ressourcer, der ligger til grund for ministerområdets samlede indkøb. Forsvarsministeriet har besluttet, at der i tillæg til revisionsundersøgelsen mv. i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse skal anvendes ekstern revisionsbistand til at understøtte arbejdet med at forbedre det økonomiske kontrolmiljø på tværs af koncernen.

Formål

Der er tale om to forskellige opgaver. Opgave 1 er en revisionsundersøgelse af det økonomiske kontrolmiljø på indkøbsområdet i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018 samt anbefalinger til det fremadrettede økonomiske kontrolmiljø i styrelsen. Denne opgave skal resultere i en delrapport vedrørende vurderingen af det økonomiske kontrolmiljø i styrelsen i 2018 (...)

Til brug for tilbudsafgivningen kan det oplyses, at der i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2019 har været ca. 100.000 fakturaer (estimeret), ca. 4.000 rejser og ca. 4.000 transaktioner på betalingskort, mens der på hele ministerområdet i 2019 har været ca. 300.000 fakturaer, ca. 200.000 rejser og ca. 140.000 transaktioner på betalingskort. Der forventes som følge heraf ikke en gennemgang af de enkelte indkøb, men en overordnet gennemgang af kontrol- og tilsynskoncepter, retningslinjer, processer og systemunderstøttelse mv., hvilket eventuelt kan suppleres med et antal stikprøver.

⁵⁰ Med 'økonomiske kontrolmiljø' menes kontrolmiljøet for finansielle processer herunder IT-, forvaltnings- og regnskabsmæssige kontroller af indkøbstransaktioner (såsom dokumentation, funktionsadskillelse mv.), hvilket omfatter alle udgifter, der ikke betegnes som løn.

Konkrete opgaver

Opgave 1: Undersøgelse af kontrolmiljøet på indkøbsområdet i FES i 2018 og fremadrettede anbefalinger til kontrolmiljøet i styrelsen.

Formålet med denne opgave er:

A. I videst muligt omfang at vurdere, om de økonomiske kontrolmiljøer inden for hvert af Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelses indkøbsområder og samlet set i 2018 var tilstrækkelige til at sikre overholdelse af reglerne på området. Vurderingen skal understøtte gennemførelsen af advokatundersøgelsen af, om der i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse og Forsvarsministeriets departement kan placeres et tjenesteligt ansvar for bl.a. manglerne ved det økonomiske kontrolmiljø. (...).

Afrapporteringerne vedrørende opgave1 kan således bl.a. indeholde:

- ❖ En vurdering af, om de interne retningslinjer, forretningsgange og tilrettelæggelse af indkøb i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse i 2018 var tilstrækkelige til at udgøre et tilfredsstillende økonomisk kontrolmiljø, herunder i forhold til dokumentationspraksis og funktionsadskillelse ved udbud, indgåede aftaler og afholdte indkøb. Vurderingen skal tage udgangspunkt i Rigsrevisionens og rejseholdets kortlægning af forholdene i 2018, men i videst muligt omfang omfatte alle indkøbsområder i styrelsen, herunder de områder, som Rigsrevisionen og rejseholdet har kortlagt.*
- ❖ En vurdering af igangsatte og planlagte tiltag vedrørende interne forretningsgange og tilrettelæggelse af indkøb i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse (udarbejdet af rejseholdet), herunder af økonomiske kontrolmiljøer/kontrol set up, funktionsadskillelse, dokumentationskrav, procesbeskrivelser, kompetencer, organisering og dimensionering mv. samt eventuelle yderligere tiltag som vil styrke, at indkøbsområdet i Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse følger bedste praksis. Disse anbefalinger kan eksempelvis indeholde forslag til yderligere kontroller, forslag til dokumentation, systemunderstøttelse af processer i SAP, test af kontroller mv. Vurderingen skal tage udgangspunkt i bedste praksis. (...).*

Gennemførelse af undersøgelse

Undersøgelsen gennemføres i tæt samarbejde mellem revisionsvirksomheden (leverandøren), Forsvarsministeriets departement og relevante styrelser. I departementet nedsættes en task force, som forestår kontakt til leverandøren. Task forcen vil kunne understøtte leverandøren med fremskaffelse af materiale, relevante kontakter i Forsvarsministeriet og den praktiske gennemførelse af undersøgelse. Forsvarsministeriets departement og Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse vil stille et lokale til rådighed for leverandøren til behandling og opbevaring af data, herunder særligt evt. klassificeret materiale, ligesom Forsvarsministeriets departement vil stille computere til rådighed for behandling af evt. klassificeret data. Der forventes afholdt ugentlige statusmøder mellem departementets task force og leverandøren. Formålet med statusmøderne er bl.a. løbende at afrapportere samt hurtigt at kunne afklare spørgsmål undervejs i undersøgelsen. Forsvarsministeriets Materiel- og Indkøbsstyrelse, Kapacitetsansvarlig Koncern IT vil kunne støtte med udsøgning af evt. elektroniske data. I den forbindelse vil Forsvarsministeriets departement bistå med koordination mv. Idet hensigten med undersøgelsen bl.a. er at understøtte gennemførelsen af en sideløbende advokatundersøgelse foretaget af Forsvarsministeriets advokat, vil der undervejs være behov for, at leverandørens delresultater og konklusioner kommunikerer til Forsvarsministeriets advokat. Der kan ligeledes være behov for, at leverandøren deltager i møder med Forsvarsministeriets advokat. Størstedelen af undersøgelsen forventes at kunne gennemføres fra hovedstadsområdet – enten i leverandørens egne lokaler eller i Forsvarsministeriet. Der vil være dele af undersøgelsen for så vidt angår opgave 1 (fx gennemførelse af interviews), der vil skulle gennemføres i Hjørring, hvor Forsvarsministeriets Ejendomsstyrelse er placeret. Forsvarsministeriet anvender ERP-systemet SAP. Som det fremgår i bilag D1 lægges der vægt på, at leverandøren har SAP-kompetencer. (...)"

Deloitte.

About Deloitte

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries and territories bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients' most complex business challenges. To learn more about how Deloitte's approximately 312,000 professionals make an impact that matters, please connect with us on Facebook, LinkedIn, or Twitter.

Deloitte Touche Tohmatsu Limited

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms and their related entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

© 2020 Deloitte Statsautoriseret Revisionspartnerselskab. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.