REVISIONSDEPARTEMENTERNES OPBYGNING OG DERES OPGAVER VED VARETAGELSE AF STATENS HOVEDREVISION

BETÆNKNING
til administrationsudvalget af 1960
fra den af statsministeren i april 1962
nedsatte arbejdsgruppe.

ØKONOMI- OG BUDGETMINISTERIET
1. REVISIONSDEPARTEMENT
St. Kongensgade 47 - 1264 K

DET ADMINISTRATIVE BIBLIOTEK
Arbejds- og socialministeriernes bibliotek

BETÆNKNING NR. 381

1965

35.1/82 ex. 2

Indholdsfortegnelse

Side

Indledning 5

Første del. Beskrivelse af den statslige revisions historie og nuværende organisation her i landet og i fremmede stater 9

Kapitel I. Historisk oversigt 9

A. Tiden indtil 1840 9
-Organisationsforholdene 9
-Revisionsproceduren 13
B. Reformerne i 1840 14
C. Den administrative revision 1848-1926 16
D. Statsrevisionen 22
E. Overvejelser om en regnskabsret 28

Kapitel II. Den nuværende ordning af statens revision 30

A. Statens revisionsorganer 30
-Statsrevisorerne 30
-Revisionsdepartementerne 30
-Revisionsorganer under en centralstyrelse 31
—Forbindelsen mellem statsrevisorerne og revisionsdepartementerne 32
B. Revisionens område 32
-Statens regnskaber 32
—Tilskudsregnskaberne 33
—Regnskaber fra private erhvervsvirksomheder m. v. 33
—Regnskaber for internationale institutioner 34
C. Revisionens opgaver 34
D. Revisionsproceduren 35
-Revisionsmaterialet 35
-Revisionsstedet 35
-Revisionens omfang 35
-Udsættelser og decision i forhold til underordnede myndigheder 36
-Udsættelser og decision i forhold til centralstyrelserne 36
—Revisionsdepartementernes indberetninger 36
—Statsrevisorernes betænkning over statsregnskabet 37
—Folketingets behandling af statsrevisorernes betænkning 37

Kapitel III. Principperne i udenlandske revisionsordninger 38

A. Revisionens organisation i forskellige lande 38
-Norge 38
-Sverige 38
-Finland 39
-England 40
-Vesttyskland 40
-Holland 41
-Belgien 41
-Frankrig 42
-Østrig 42
-Israel 43
-USA 43
B. Sammenfatning og principper 44
-Revisionens organisatoriske struktur og placering i statssystemet. Regnskabsretter, Comptroller-ordninger 44
Revisionsorganer med administrativ status. Politiske organer 44
-Revisionsproceduren 45

Side

Anden del. Redegørelse for arbejdsgruppens overvejelser og forslag 47

Kapitel IV. Principielle træk i det statslige revisionssystem 47

Kapitel V. Hovedrevisionens område 49

Kapitel VI. Hovedrevisionens opgaver 53
A. De almindelige revisionsopgaver 53
B. Tilskudsrevisionen 53
C. Opgaver uden for den egentlige revision 53

Kapitel VIL Revisionens fordeling mellem hovedrevisionen og revisionsorganer under vedkommende centralstyrelse 55
A. Almindelige bemærkninger 55
B. Området for § 14-revisionen 56
C. Intern kontrol og revision 57
D. Adgangen til at etablere § 14-revision og intern revision 57

Kapitel VIII. Revisionsproceduren 59
A. Regnskabsmaterialets indsendelse 59
B. Adgang til oplysninger og aktstykker 59
C. Revisionsarbejdets tilrettelæggelse 60
D. Antegnelsers behandling. Decision over for underordnede myndigheder 61
E. Decision ifølge regnskabslovens § 20 61
F. Statsrevisorernes behandling af decisionssager 62
G. Revisionen af statsregnskabet 63
H. Hovedrevisionens beretninger 64
I. Underretning om administrationens skridt i anledning af bemærkninger fra statsrevisorerne og folketingets udvalg om statsrevisorernes betænkning *66*
J. Tidsfrister for besvarelse af revisionens henvendelser *66*

Kapitel IX. Revisionens interne organisation 68
A. Baggrunden for opdelingen i flere embeder 68
B. Udviklingen i den kontor- og personalemæssige organisation 68
C. Arbejdsgruppens bemærkninger og forslag til fremtidig organisation 69

Kapitel X. Revisionens placering i statssystemet 74
A. Den historiske baggrund for delingen mellem en politisk og administrativ revision 74
B. Udviklingen siden 1926 75
C. Arbejdsgruppens bemærkninger 76
D. Arbejdsgruppens forslag 77
—Alternativ 1. Hovedrevisionens øverste embede besættes ved valg af folketinget 77
-Alternativ 2. Hovedrevisionen placeres uden for folketinget og administrationen 78

Kapitel XI. Arbejdsgruppens forslag til ny lov om statens revision 80

Bilag 1. Lov nr. 77 af 31. marts 1926 om statens regnskabsvæsen og revision § 10-26 90
Bilag 2. Bek. nr. 242 af 12. november 1936. Instruks for hovedrevisoraterne 93
Bilag 3. Udenlandske revisionsordninger 97
-Norge 97
—Sverige 101
-England 107
-Holland 112
-Belgien 115
-Frankrig 118
-Israel 122

Indledning og resumé af arbejdsgruppens overvejelser

1. I en skrivelse af 13. april 1962 til formanden for administrationsudvalget af 1960 meddelte statsministeren, at han havde nedsat en arbejdsgruppe til at overveje revisionsdepartementernes og hovedrevisionens forhold. Skrivelsen havde følgende ordlyd:

»Ved skrivelse af 24. maj 1960 nedsatte jeg Administrationsudvalget af 1960 med den opgave at formulere mere generelle retningslinier for den kommende udvikling af administrationen samt efter drøftelse med mig at foretage nærmere undersøgelser af de enkelte ministeriers opbygning og sagområde.

Jævnsides med væksten gennem de sidste årtier i statsvirksomhedens omfang er der sket en væsentlig udvidelse af opgaverne for den statslige revision. I forbindelse med administrationsudvalgets undersøgelser af den egentlige statsadministration har jeg derfor fundet det hensigtsmæssigt, at der på nuværende tidspunkt foretages en gennemgang af revisionsdepartementernes opbygning og opgaver ved varetagelse af statens hovedrevision under hensyn til udviklingen siden etableringen af den nuværende revisionsordning ved statsregnskabsloven af 1926.

I tilslutning hertil har jeg fundet det hensigtsmæssigt at anmode:

Departementschef Hugo Engmann
Professor, dr. jur. Poul Meyer
Afdelingschef Bjørn Olsen

om at deltage i arbejdet vedrørende revisionsdepartementernes og hovedrevisionens forhold, samt revisionschef Jørgen Bredsdorff om at fungere som sekretær ved dette arbejde, idet jeg forudsætter, at de forannævnte danner en arbejdsgruppe med revisionschefen som sekretær med den opgave at overveje revisionsdepartementernes og hovedrevisionens forhold og afgive betænkning herom til administrationsudvalget og deltage i udvalgets videre behandling af spørgsmålet.«

Til arbejdsgruppens sekretariat har foruden revisionschef Bredsdorff været knyttet fuldmægtig Arne Johansen, 4. revisionsdepartement.

2. Arbejdsgruppen har i en række møder dels gennemgået det lovmæssige grundlag for hovedrevisionen i statsregnskabsloven af 1926, dels drøftet organisationen af revisionsdepartementernes arbejde indenfor de i loven fastsatte rammer. Da regnskabsloven hviler på det princip, at den statslige revision udgør et samlet hele, har arbejdsgruppens overvejelser også måttet omfatte hovedrevisionens forhold til de øvrige i loven omhandlede revisionsorganer: statsrevisionen og de under centralstyrelserne oprettede revisionsorganer.

Arbejdsgruppen har i denne forbindelse været opmærksom på, at spørgsmål vedrørende revisionsordningen og revisionsmyndighedernes indbyrdes forhold i den seneste tid har været rejst på anden måde. I en af folketingets udvalg om forretningsordenen afgiven betænkning af 13. april 1962 vedrørende forslag til ændringer i rigsdagsbeslutning om valget af statsrevisorer og disses virksomhed indeholdes således følgende udtalelse:

»Der var fra alle sider enighed om, at tiden er inde til at overveje såvel principielle som praktiske ændringer i bestemmelserne om statsregnskabets revision på grundlag af de gennem årene indhøstede erfaringer. Da det drejer sig om et lovgivningsanliggende, der ikke alene angår de af folketinget valgte statsrevisorer, men også revisionsdepartementerne, må sådanne overvejelser imidlertid nødvendigvis tage nogen tid. Man har derfor ment, at det i første omgang ikke vil være muligt at nå videre end til gennemførelse af det foreliggende forslag til folketingsbeslutning, der tilsigter nogle efter udvalgets opfattelse tiltrængte ændringer i de bestemmelser, folketinget selv har fastsat angående statsrevisorerne.«

Et mindretal i udvalget fremsatte yderligere følgende udtalelse:

»Mindretallet ønsker dog at fremhæve, at de foreslåede ændringer er uden væsentlig betydning, hvis folketinget ikke samtidig gennemfører gennemgribende ændringer i loven af 1926 om statens regnskabsvæsen og revision, hvorved det særligt tilstræbes at adskille de administrerende myndigheder fra de bevilgende og kontrollerende samt skabe grundlag for et nøjere samarbejde mellem de i statens regnskabsråd repræsenterede parter.«

Det kan endvidere nævnes, at statsministeriet på foranledning af folketingets udvalg vedrørende statsrevisorernes betænkning over statsregnskabet for 1960/61 den 18. maj 1963 har nedsat et udvalg vedrørende forholdet mellem grundlovens § *46*, stk. 2, og den praksis, der er fulgt af administrationen, bevillingsmyndigheden og statens revisionsmyndigheder.

3. For at klarlægge det udgangspunkt, arbejdsgruppen for sit vedkommende har haft ved behandlingen af spørgsmålet om hovedrevisionens stilling som led i den samlede revisionsordning, har man drøftet, hvad der generelt må anses for formålet med den statslige revision, og hvilke krav der derudfra må stilles til revisionens område, opgaver, myndighed og organisation. Til støtte herfor har man fundet det ønskeligt at have kendskab til principperne i en række udenlandske ordninger og har derfor fremskaffet oplysninger om forholdene i de fleste vesteuropæiske stater samt i USA og Israel (hvis revisionsordning er skabt i den nyeste tid). Da en række træk i den nuværende danske ordning må ses som resultat af den historiske udvikling gennem en længere periode, og en samlet oversigt over denne udvikling ikke foreligger andetsteds, har man også fundet det ønskeligt at indsamle de nødvendige oplysninger til en sådan oversigt.

4. Arbejdsgruppens betænkning falder i to dele. Første del (kapitel I—III) indeholder en beskrivelse af den statslige revisions historie og nuværende organisation her i landet og en kort oversigt over revisionsordningen i en række fremmede stater. Anden del (kapitel IV-XI) indeholder redegørelse for arbejdsgruppens overvejelser og forslag vedrørende revisionens område, opgaver, procedure og organisation. I de enkelte kapitler er der indledningsvis redegjort for den stedfundne udvikling og de indhøstede erfaringer i de knap 40 år, der er forløbet siden etableringen af den nuværende revisionsordning i 1926. Arbejdsgruppens hovedforslag indeholdes dels i kapitel IX om en ændret opbygning af revisionens interne organisation, dels i kapitel VIII om revisionens procedure og kapitel X om revisionens placering inden for statssystemet. De i kapitel IX stillede forslag kan gennemføres inden for rammerne af den nuværende lovgivning om revisionsordningen, medens arbejdsgruppens forslag i de øvrige kapitler forudsætter en ændring af statsregnskabslovens bestemmelser om revisionen af statens regnskaber. Kapitel XI indeholder arbejdsgruppens forslag til en ny lov om statens revisionsvæsen.

5. Arbejdsgruppens forslag om ændring af revisionens interne organisation kan sammenfattes på følgende måde:

Udviklingen siden 1926 har medført et presserende behov for ændring af hovedrevisionens interne organisation. Karakteristiske træk i udviklingen har bl.a. været statsbudgettets stærke stigning, den deraf nødvendiggjorte omlægning af revisionen fra fuldstændig til stikprøvemæssig revision, de store tekniske fremskridt inden for regnskabsvæsenet og den stigende koordination inden for statens økonomiske forvaltning. Disse forhold har alle fremkaldt et stærkt behov for en tilpasning af revisionens tilrettelæggelse omfattende bl.a. en mere systematisk planlægning af revisionsmetoderne, overgang til tværgående revision, tilknytning af særlig sagkundskab til revisionen og en mere planmæssig antagelse, uddannelse og fordeling af personalet.

Denne tilpasning, der må anses for nødvendig, såfremt revisionen skal kunne løse sine opgaver forsvarligt inden for en rimelig personalemæssig og finansiel ramme, har hidtil været afgørende hæmmet af at revisionens ledelse har været delt mellem flere ligestillede embeder. Det vigtigste led i en reform af hovedrevisionens interne organisation er derfor efter arbejdsgruppens mening, at ledelsen samles i ét embede.

Ud fra denne forudsætning har arbejdsgruppen skitseret en ny organisationsplan for den centrale revisionsmyndighed, hvorefter denne opdeles i en sekretariatafdeling og tre revisionsafdelinger. Til sekretariatsafdelingen knyttes forskellige konsulentstillinger og kontorer til at varetage de opgaver, der mest rationelt løses af særlig sagkyndige på tværs for det samlede revisionsområde.

De tre revisionsafdelinger foreslås organiseret med 4—5 kontorer under hver afdeling, der så vidt muligt sammensættes under hensyntagen til de typiske træk i de enkelte ministeriers økonomiske forvaltning. Forslaget medfører en vis udvidelse af antallet af overordnede stillinger i revisionen, men tilsigter ikke en egentlig udvidelse af den centrale revisionsmyndigheds samlede personalemæssige rammer. Det foreslås, at den centrale revisionsmyndighed ligesom i Norge, Sverige og Island benævsnes rigsrevisionen, og at chefen ligesom i Norge og Island betegnes rigsrevisor. (I Sverige og Finland er betegnelsen generaldirektør). Arbejdsgruppens forslag i kapitel IX kan som nævnt gennemføres uden ændringer i statsregnskabsloven. Dette vil indebære, at revisionen bevarer sin departementale stilling i finansministeriet. Gennemførelsen af de stillede forslag kræver i så fald alene ændringer af normeringsmæssig art.

6. Udviklingen siden 1926 og de erfaringer, der er indhøstet under den nuværende revisionsordning, har imidlertid vist, at adskillige bestemmelser i loven enten er ufyldestgørende eller uhensigtsmæssige, hvorfor arbejdsgruppen har fremsat forslag om principielle ændringer i det nuværende lovgrundlag. Som baggrund for disse forslag har arbejdsgruppen i kapitel IV redegjort for de konstitutionelle og forvaltningsretlige træk, der efter arbejdsgruppens opfattelse karakteriserer den statslige revisions funktion inden for demokratiske statssamfund, og som må tages i betragtning ved fastlæggelsen af revisionens nærmere organisation.

I kapitel V fremsættes forslag om ændrede bestemmelser for revisionens område under hensyn til den stærke vækst i tilskudsforvaltningen og fremkomsten af nye former for statens deltagelse i erhvervsmæssig virksomhed.

I kapitel VI stilles forslag om en ændring i den gældende afgrænsning af hovedrevisionens opgaver, hvorved bl.a. de med afholdelse af kasseeftersyn ved statens kasser forbundne opgaver henlægges til statens centrale revisionsmyndighed.

I kapitel VII behandles forholdet mellem hovedrevisionen og de under centralstyrelser oprettede revisionsorganer. Arbejdsgruppen går ind for en udvidelse af centralstyrelsernes revision af underliggende institutioner og myndigheder under forudsætning af, at det er muligt at etablere en revision af tilstrækkelig høj revisionsmæssig kvalitet. Revisionen af alle de omhandlede regnskaber må dog principielt henligge under den centrale revisionsmyndigheds ansvar, så at etableringen af interne revisionsorganer er udtryk for en delegation af den centrale revisionsmyndigheds pligter og ansvar.

I kapitel VIII gennemgås de forskellige led i revisionsproceduren. Der stilles forslag om en ændring af decisionsproceduren, så den mister sin nuværende formbundne karakter, der har hæmmet dens benyttelse. I stedet angives en normal ekspeditionsform, som bør følges i alle tilfælde, hvor revisionen ikke finder at kunne lade det bero ved det af en centralstyrelse indtagne standpunkt, ligesom det angives i hvilken form ekspeditionen bør ske ved en efterfølgende indbringelse af ministerens afgørelse for statsrevisionen. Det foreslås endvidere, at de nuværende begrænsninger med hensyn til indhold og offentliggørelse af revisionens beretninger bortfalder, samt at det af hensyn til revisionens enhed og til støtte for statsrevisionen bestemmes, at den centrale revisionsmyndighed foretager en revisionsmæssig gennemgang af statsregnskabet og afgiver beretning til statsrevisionen derom.

Endelig har arbejdsgruppen i kapitel X behandlet spørgsmålet om revisionens placering inden for statssystemet.

To forhold, som præger den nuværende ordning og adskiller den fra næsten alle andre landes revisionsordninger, fremhæves. For det første dualismen i ordningen, der har eksisteret siden 1849, da man skabte en konstitutionel revision uden at foretage nogen ændringer i den gamle administrative revisionsordning. Trods senere reformer i koordinerende retning er denne dualisme en realitet. For det andet de indskrænkninger i hovedrevisionens uafhængighed, som følger af bestemmelserne om, at dens chefer personelt og administrativt er underlagt regeringen, og dens beretninger kun offentliggøres i det omfang statsrevisionen bestemmer. På principielt grundlag drøftes to alternativer for en ændret placering af den centrale revisions myndighed. Det ene forudsætter, at revisionens chef placeres under folketinget i en stilling, der svarer til folketingets ombudsmand. Denne løsning anser arbejdsgruppen for den sagligt rigtigste, men dens gennemførelse er formentlig kun praktisk mulig i forbindelse med en grundlovsændring. Det andet alternativ placerer revisionen i en uafhængig stilling uden for folketinget og administrationen. Det forudsættes, at revisionens chef udpeges af regeringen efter samråd med et udvalg i folketinget, og at stillingens

uafhængighed i øvrigt betrygges på lignende måde som gældende for folketingets ombudsmand. Det findes ikke nødvendigt at opretholde det nuværende statsregnskabsråd under den foreslåede nyordning, som skulle give grundlag for et videregående umiddelbart samarbejde mellem statsrevisorerne og chefen for den centrale revisionsmyndighed.

Kapitel XI indeholder forslag til lov om revision af statens regnskaber m. v. med tilhørende bemærkninger. Forslaget bygger på sidstnævnte alternativ og samler i øvrigt de i betænkningen stillede forslag til ændringer i den gældende lovgivning. Den foreslåede udskillelse af revisionsbestemmelserne i en særlig lov forudsætter, at den gældende lov om statens regnskabsvæsen og revision ændres til lov om statens regnskabsvæsen.

København, den 12. februar 1965.

Hugo Engmann. **Poul Meyer.** **P. Bjørn Olsen.**

/. *Bredsdorjf.* *A. Johansen.*

Første del

Beskrivelse af den statslige revisions historie og nuværende organisation her i landet og i fremmede stater.

KAPITEL I

Historisk oversigt.

A. Tiden indtil 1840.

1. Udviklingen af et statsligt revisionsvæsen i Danmark tog sin begyndelse i 1500-tallet, da *rentekammeret* delvist blev udskilt fra kancelliet som en særlig afdeling til forvaltning af de kongelige indtægter, og embeder som *rentemestre* blev oprettet til ledelse af denne forvaltning. Den begyndende adskillelse af kammervæsenet fra kancelliets øvrige område - grænserne mellem de to instanser kunne være ret flydende - var en følge af statsindtægternes stigning, samfundets forøgede specialisering og den gradvise overgang fra naturaløkonomi til pengeøkonomi, der havde fremkaldt et forøget behov for overblik og kontrol med finanserne. I 1500-tallets første halvdel var lensindtægterne den dominerende indtægtskilde; de forøgedes stærkt ved kirkegodsets inddragelse og den af kongemagten førte lenspolitik, hvorefter lenene i stigende grad blev gjort til regnskabsien, fra hvilke overskuddet skulle afleveres til kongemagten; derved opstod behov for et finansielt embedsorgan, der kunne holde regnskab med indtægterne og udføre den dermed sammenhængende revision.

Fra dets oprettelse indtil nedlæggelsen i 1848 indtog rentekammeret stillingen som statens vigtigste revisionsmyndighed. De ydre rammer for rentekammerets organisation ændredes hyppigt. Også dets opgaver på det administrative og revisionsmæssige område undergik en række ændringer i periodens løb, navnlig ved at dele af kammerets oprindelige område henlagdes til andre organer. Revisionsproceduren fandt på de afgørende punkter sin form, dels i perioden umiddelbart efter enevældens indførelse, dels i forbindelse med Frederik d. IV's intense arbejde med statens revisionsvæsen, der blandt andet resulterede i udstedelsen af den vigtige kammerretsordning af 18. marts 1720.

En finanskontrol af overordnet konstitutionel art udøvedes før enevælden af *rigsrådet* på grundlag af håndfæstningernes bestemmelser om rådets medbestemmelsesret ved pålæg af ekstraordinære skatter m.m. Denne kontrol var dog ofte af ret summarisk karakter. For en række af disse skatter blev det bestemt, at de ikke skulle indbetales til rentekammeret, men stilles under bestyrelse af dertil udpegede adelsmænd, de såkaldte *landkommissærer*, der skulle holde kontrol med, at de anvendtes til de formål, hvortil de var udskrevet. Ved enevældens indførelse bortfaldt denne adelige kontrol med finansstyret, og først ved stænderanordningen af 1831 blev stænderne påny inddraget i finanskontrollen, men foreløbig dog kun som rådgivende.

Organisationsforholdene indtil 1840.

2. *Før 1660* ekspederede *kancelliet* kongelige udfærdigelser vedrørende kammerets område. Rentemestrene selv, hvis antal var variabelt, stod tjenstligt under rigshofmesteren, når en sådan fandtes, men kunne også modtage ordrer fra kongens kansler eller statholderen på Københavns slot, der - når rigshofmesterembedet var ubesat — havde en større myndighed end ellers. Flere rentemestre havde dog en mere selvstændig stilling, og i kortere perioder var rigsembeder forenet med stillingen som rentemester. Efterhånden som arbejdet i rentekammeret voksede, ansattes der renteskrivere som medhjælp for rentemestrene, især ved revisionsarbejdet.

Indtil lenene efter 1660 omdannedes til amter, var revisionen af lensregnskaberne en af rentekammerets hovedopgaver. For de øvrige statsindtægter (told, byskatter og lignende) indgik regnskaberne også til rentekammeret, men de var i lang tid af underordnet betydning; de store indtægter fra Øresundstolden gik i kon-

gens egen kasse. Ved siden af regnskabskontrollen varetog rentekammeret forretningerne som statens hovedkasse (dog bortset fra de indtægter, der opsamledes af landkommissærerne) og aflagde årligt regnskab for kongen og rigsrådet over de stedfundne ind- og udbetalinger. Rentemestrene behandlede de spørgsmål, der opstod om indtægternes administration og forholdet til oppebørselsmyndighederne, og deltog også **i** udgiftsforvaltningen, der både før og efter 1660 hovedsagelig omfattede hofholdningen og land- og søetaten. At der ikke gennemførtes nogen adskillelse mellem revision og administration, var et kendetegn for det danske kammervæsens indretning fra dets grundlæggelse og helt op til 1840 og stod i modsætning til forholdene i en række andre europæiske stater, hvor man allerede på et tidligt tidspunkt henlagde regnskabskontrollen til særlige institutioner.

3. Ved omdannelsen af forvaltningen *i 1660* indgik rentekammeret i det nyoprettede *skatkammerkollegium,* hvis chef blev Hannibal Sehested, og embedsgrænserne over for kancelliet blev trukket skarpere op. Kollegiet stod under ledelse af rigets skatmester og omfattede et antal assessorer, hvoraf de fire virkede som rentemestre, der dels varetog revisionen af regnskaberne, dels bestyrede hver sin kasse, hvortil bestemte dele af indtægterne var henlagt til bestridelse af forud udpegede statsudgifter. Rigsskatmesteren fungerede som decisor, og den rent manuelle revision udførtes af renteskriverne. De fire kasser omfattede hofetaten, søetaten, militsen og endelig en forrådskasse, der var et reservefond, hvis indtægter skulle bestå af en femtedel af de tre andre kassers indtægter. Personalet omfattede nu renteskrivere, bogholdere, kasserere og underordnet mandskab, i alt ca. 35 personer.

Skatkammeret bestod i denne form til 1679. Dets område og indflydelse med hensyn til den finansielle administration blev dog stærkt indskrænket i den senere del af perioden. Allerede inden Sehesteds død i 1666 var der indtrådt en betydelig desorganisation, som hans efterfølger Holger Vind kun i nogen grad formåede at råde bod på. Kancelliet og kongens eget kammer (under Griffenfeld) fik forøget indflydelse på de finansielle sager; administrationen af hærens og flådens økonomiske sager overflyttedes som en følge af den skånske krig til særlige kommissariater, hvor dog medlemmer af kollegiet havde sæde og en væsentlig indflydelse.

4. I *1679* omdannedes kollegiet under ledelse af Henrik von Støcken og fik atter navnet *rentekammeret eller kammerkollegiet.* Samtidig hermed blev de tre etatskasser forenet til én centralkasse, zahlkassen, begyndelsen til den senere finanshovedkasse, under ledelse af en oberzahlmester, der senere kaldtes zahlkasserer. Efter den i 1680 udstedte instruks beholdt rentekammeret sine opgaver inden for den løbende indtægtsadministration og som regnskabs- og revisionsorgan, men som konsekvens af udviklingen i den foregående periode ændredes kollegiets organisation til at omfatte en ledende rentemester, senere betegnet overrentemester og fra 1692 direktør, samt et antal kammerråder og assessorer.

Renteskrivernes forretninger, der tidligere havde været fordelt efter de fire rentemestres områder, d.v.s. nærmest efter saglige kriterier, blev nu fordelt efter geografiske retningslinjer, hvilket i hovedsagen forblev gældende til 1840. Der blev indrettet otte kontorer, fem danske, to norske og et tysk, der i løbet af 1690-erne blev forøget med yderligere et norsk og et tysk kontor.

I forbindelse med nyordningen blev det bestemt, at regnskaber for kirker, hospitaler og skoler - der i de fleste tilfælde fik statsstøtte - i revideret stand skulle indsendes til rentekammeret til underretning om institutionernes tilstand. Bestemmelsen blev i 1700 ændret til, at rentekammeret skulle foretage et gennemsyn af regnskaberne af kritisk karakter og indberette tilfælde af »ond administration« **til** kongen.

5. Ved en instruks af *1700* skete på ny en omdannelse af rentekammeret, hvorved den tidligere påbegyndte udskillelse af de finanspolitiske sager fra den øvrige kammeradministration blev ført et skridt videre. Direktøren for rentekammeret, Chr. Siegfried v. Plessen, blev afskediget af Frederik d. IV og efterfulgtes af **tre** *deputerede for finanserne,* der virkede som kollegium; der nævnes af og til også en førstedeputeret, hvis funktion og betydning dog er delvis ukendt. Efter 1730 optræder igen en kammerdirektør eller præsident. De øvrige medlemmer af kammerkollegiet kaldtes kommitterede. I de første år efter 1700 arbejdede de deputerede mest efter geografiske principper, d.v.s. Danmark, Norge og hertugdømmerne, men derefter overgik man **til** en fælles behandling af alle sager. De egentlige finanssager behandledes alene af de deputerede, medens de øvrige rente-

kammerforretninger behandledes af kollegiet som helhed. De kommitterede førte tilsyn med revisionen i de renteskriverkontorer, der henhørte under deres område. Renteskriverkontorerne var fortsat inddelt efter geografiske principper.

Denne organisation opretholdtes i princippet indtil Struensees reform i 1771. Rentekammerets område indskrænkedes imidlertid i periodens løb betydeligt ved udskillelsen af nye opgaver til særlige styrelser, hvortil samtidig overførtes den under området hørende revision.

Da postvæsenet i 1711 henlagdes under et *general-postamt*, fik dettes tre kontorer også overdraget revisionen af postvæsenets regnskaber foruden sekretariatsforretningerne. Fra kongens side forsøgtes det en overgang at lade rentekammeret udføre revisionen, men fra 1720 overgik denne definitivt til postamtet. Efter statens overtagelse i 1754 af de oversøiske besiddelser i Afrika og Vestindien, henlagdes administrationen af disse under et særligt vestindisk-guineisk renteskriverkontor, der ved forordning af 7. januar 1760 udskiltes fra rentekammeret og henlagdes under det som et særskilt kollegium oprettede *Vestindisk-guineisk rente- og generaltoldkammer*. Dette fik overdraget samtlige regnskaber vedrørende told- og konsumtionsvæsenet, hvorved denne del af revisionen gled ud af rentekammerets ressort. En vis forbindelse mellem de to institutioner vedblev dog at bestå, idet assignationer på toldindtægterne fortsat udstedtes af de deputerede for finanserne, ligesom kammerretten i sager, der angik det nye kollegiums ressort, beklædtes af dettes egne fem medlemmer sammen med 2. og 3. deputerede fra rentekammeret. I 1768 forenedes generaltoldkammeret med kommercekollegiet, og i 1770 sloges derpå dette forenede embedsværk sammen med rentekammeret til rente- og generaltoldkammeret, der igen omdannedes i 1771 (se nedenfor). Den i 1762 oprettede *overskattedirektion*. der skulle forvalte den samme år pålagte ekstraordinære skat og andre særlige indtægtskilder til statsgældens nedbringelse m.m., fik også sin egen revision. I 1763 blev endvidere revisionen af *hærens* regnskaber og i 1770 *søelatens* regnskabsvæsen og revision overflyttet til etaterne i forbindelse med nyordningen af disses centralstyre.

Trods indskrænkningen af revisionsområdet blev kontorernes antal gennem 1700-tallet udvidet gentagne gange, når forholdene krævede det; under den store nordiske krig oprettedes f. eks. nye kontorer til de erobrede landskaber, men kun de slesvigske kontorer fik en længere levetid. I 1771 var der i alt fjorten renteskriverkontorer. Renteskrivernes tidligere privat ansatte funktionærer erstattedes efter 1720 af statsansatte fuldmægtige, hvorfra renteskriverembederne besattes ved ledighed.

6. *Struensees reform* af finansstyrelsen havde til formål at skabe enhed i forvaltningen af de økonomiske sager. *1771* oprettede han *finanskollegiet* med tre kamre, danske, norske og tyske, hvortil overførtes forretningerne fra rente- og generaltoldkammeret. Finanskollegiets øverste ledelse bestod af tre deputerede, der hver stod som leder af sin del af kollegiets forretninger. Hvert rentekammer lededes af en deputeret samt et antal kommitterede, der som kontorchefer ledede hvert af de bureauer eller departementer, hvori kamrene deltes efter rent geografiske linjer. I hvert bureau var arbejdet fordelt mellem en sekretær, der besørgede korrespondancen, og en renteskriver, der havde ansvaret for revisionen af de under bureauet hørende regnskaber, hvormed der på det laveste plan i organisationen for første gang var gennemført en klar deling mellem det administrative og revisionsmæssige arbejde.

7. Efter Struensees fald nedsattes 10. februar 1772 en kommission til at overveje den bestående indretning af kollegierne og gøre forslag til forandringer. Resultatet af dens arbejde blev det kongelige reskript af *14. januar 1773* og forordningen af 21 januar s.å. Finanskollegiet blev i medfør heraf opløst, og *rentekammeret* og de andre ældre kollegier *genoprettedes* på den forrige fod. Revisionen af statens regnskaber blev igen delt op mellem en række styrelser, men rentekammeret bevarede sin tidligere stilling som det centrale revisionsorgan. Specielle revisionsopgaver henlagdes til særlige revisionskontorer, men i det store og hele bortfaldt adskillelsen mellem revision og ekspedition. Rentekammerets indre organisation førtes tilbage til det gamle system med et antal renteskriverkontorer med overvejende lokale ressorts. Det i 1771 oprettede finanskollegium vedblev at bestå, men kun i stærkt reduceret skikkelse, og dermed udskiltes definitivt fra kammerkollegiet den forvaltning af de egentlige finanssager, som allerede Frederik d. IV ved udnævnelsen af de tre første finansdeputerede havde udskilt fra den øvrige finansadministration. I 1816 gen-

oprettedes denne forbindelse, idet de deputerede i rentekammeret fik sæde i den i dette år oprettede finansdeputation. Rentekammeret fik samtidig tillagt sagerne vedrørende det almindelige landvæsen (skovvæsenet havde det allerede overtaget fra Danske kancelli i 1706), medens det til gengæld mistede bjergværkssagerne, der henlagdes under et særligt bjergværksdirektorium.

En betydningsfuld udvidelse af rentekammerets revisionsområde fandt sted på dette tidspunkt, ved at *købstædernes regnskaber* blev inddraget under rentekammerets revision. Tidligere havde købstædernes regnskabsaflæggelse til rentekammeret kun omfattet de til staten opkrævede skatter, bøder m.m., medens regnskabet for købstædernes egne indtægter og udgifter var blevet revideret af magistraten i forbindelse med nogle af byens borgere. Under Struensee besluttedes det, at byernes regnskaber for 1770 skulle indsendes til kammeret til underretning om »måden, hvorpå indtægter og udgifter beregnes«, og dette skridt blev i 1773 videreført ved bestemmelser om, at købstæderne hvert år skulle indsende såvel kæmnerregnskabet som magistratens eller byfogedens hovedregnskab til revision og endelig afgørelse i rentekammeret.

Revisionen, som var meget indgående, fik stor betydning for udviklingen af købstædernes regnskabsvæsen, og da rentekammeret i vidt omfang forlangte attester og erklæringer fra de valgte borgerråd og revisorer til kontrol med regnskabet, virkede ordningen også som støtte for det begyndende selvstyre og den lokale revision.

Rentekammerets revisionsområde blev i 1780-erne endvidere forøget med en række regnskaber, der ikke tidligere havde ligget under noget kollegium, deriblandt *Sorø Akademi* og *umyndiges midler*. For blandt andet at skaffe materiale til en kritisk, statistisk kontrol med skatteregnskaberne oprettedes i 1797 under rentekammeret *det dansk-norske tabelkontor*, forløberen for tabelkommissionen (oprettet 1833) og Statistisk bureau (oprettet 1850). Det fik dog aldrig den tilsigtede betydning og ophævedes i 1819.

I alt ca. 25 renteskriver- og revisionskontorer lå under rentekammeret i de første år efter 1773, derunder to, senere tre kontorer for revision af købstadsregnskaber. Antallet formindskedes senere, blandt andet ved afgivelse af revisionsområder til kancelliet og tabet af Norge. Før nyordningen i 1840 var antallet nede på 11. Rentekammerets organisation blev på den anden side i denne periode udvidet ved oprettelsen af en række kontorer med fagligt-administrative områder (landvæsen, forstvæsen, vejvæsen, matrikulvæsen).

Udenfor rentekammeret foregik en mere omfattende revision i *generaltoldkammeret*, der efter 1773 var organiseret i et antal told- og konsumtionskontorer med lokale ressorts. Hertil overførtes i 1798 revisionen af havnenes regnskaber, der hidtil havde ligget under stiftamtmanden. Et særligt revisionskontor udskiltes i 1814 for de københavnske regnskaber.

1801 overflyttedes revisionen af købstadsregnskaberne og umyndiges midler fra rentekammeret til *kancelliet*. I forbindelse med en nyordning af kancelliets organisation oprettedes *et særligt departement for revisionsforretningerne*, benævnt revisionsdepartementet med syv revisionskontorer, hvoraf to for købstadsregnskaber og fire for umyndiges midler. Oprettelsen betegner den første udskillelse af revisionsarbejdet på departementsplanet.

Den centrale statslige revision af købstadsregnskaberne ophørte i 1827, da revisionen blev henlagt under amtmændene. Ved anordning af 24. oktober 1837 om købstædernes økonomiske bestyrelse overgik revisionen helt til kommunalt valgte revisorer. Decisionsmyndigheden beroede dog stadig hos staten, idet revisorernes antegnelser skulle decideres af amtmanden, for så vidt der var spørgsmål om ansvar for regnskabsføreren, og af kancelliet, for så vidt ansvar skulle hvile på magistraten eller borgerrepræsentanterne.

En adskillelse af revisionsarbejdet fra de administrative forretninger - dog i mindre format — skete, da der *under gener alp ostamt et* ved siden af de tre sekretariats- og revisionskontorer i 1810 oprettedes et specielt, direkte under generalpost-direktøren sorterende revisionskontor.

8. *Rentekammerets sekretariatsvæsen.* Efter oprettelsen i 1660 af skatkammerkollegiet forsynedes dette med et sekretariat, der allerede i 1664 deltes i to afdelinger, et dansk-norsk og et tysk sekretariat. I 1719 reorganiserede Frederik d. IV hele kammerets sekretariatsvæsen, der igen som følge af de store byrder, som den lange krig førte med sig, var kommet helt i uorden. Der oprettedes tre kammerkancellier, et dansk, et norsk og et tysk. 1720 udnævntes en særlig justitssekretær, der skulle varetage kammerrettens forretninger og holde journal over alle til rentekammeret indløbende supplikker. 1721 forenedes det danske og norske sekretariat, og chefen

kaldtes derefter kammersekretær. Instruksen for kammerkancellisterne udstedtes 1721 og var vist nok i hovedsagen gældende til 1771.

Ved genoprettelsen 1773 af rentekammeret vendte man igen tilbage til ordningen med et dansk-norsk og et tysk sekretariat. Ved afståelsen af Norge i 1814 mistede det dansk-norske sekretariat de norske sager og kaldtes herefter Danske kammerkancelli.

Revisionsproceduren i tiden indtil 1840.

9. I rentekammerets tidligste periode gjaldt der kun få og summariske regler om oppebørselsbetjentenes regnskabsaflæggelse. Revisionen må antages for det meste at have haft summarisk og primitiv form og ofte at være blevet afviklet ved mundtlig høring ude hos lensmændene eller ved regnskabernes aflevering i rentekammeret. Af bevarede lensregnskaber fra begyndelsen af 1600-tallet fremgår det dog, at den skriftlige revisionsprocedure var ved at trænge igennem, og at rentekammerets kontrol med lenenes indtægter og udgifter på adskillige punkter var både detailleret og nøjeregnende.

Først efter enevældens indførelse blev der skabt et formelt grundlag for revisionsproceduren. Det omfattede dels bestemmelserne i den såkaldte kammerretsordning, dels bestemmelser i de med mellemrum udstedte instruktioner for rentekammeret.

Kammerret s ordningen indeholdt de almindelige regler om rentekammerets forhold til oppebørselsbetjentene, om disses regnskabsførelse og regnskabsaflæggelse, om revisionens gennemførelse og om kaution, og den bestemte, at påtale over for regnskabsbetjentene i anledning af deres forvaltning skulle ske over for kammerkollegiet som kammerret.

Den første kammerretsordning udstedtes straks efter skatkammerkollegiets oprettelse i december 1660, men ordningen blev først ført rigtig ud i livet ved den meget detaillerede *kammerretsordning af 1684,* hvis regler blandt andet hvilede på de erfaringer, der var indhøstet ved revisionen i de tidligere år. Hermed var kredsen af de personer, der faldt ind under kammerrettens jurisdiktion blevet udvidet betydeligt, og appel til højesteret bortfaldt. Reglerne udbyggedes yderligere ved *kammerretsordningen af 1720,* hvis bestemmelser om selve kammerretten var gældende indtil 1771, da kammerretten ophævedes, medens andre dele af ordningen forblev i kraft, indtil de afløstes af oppebørselsforordningen af 1793 (om de direkte skatter) og senere af kasseforordningerne af 1840.

For revisionens vedkommende blev det i forordningen af 1720 bestemt, at den foruden konferering og efterregning skulle omfatte sammenholdelse af beviserne, d.v.s. en sagligjuridisk kontrol. Sager imod kassebetjente, der ikke aflagde regnskab på rette måde og i rette tid, ikke indbetalte deres beholdninger eller opfyldte afsagte decisioner, pådømtes af kammerkollegiet efter indstævning af kammeradvokaten. Decisioner skulle kun pådømmes, såfremt regnskabsbetjentene ikke kunne »afbevise det, som ham til mangel er slaget og kræves«, inden den i decisionen fastlagte tid, d.v.s. at retten ikke var bundet af de af kollegiet afsagte decisioner. Kammersager kunne ikke forlanges behandlet ved pågældende værneting, dommene var umiddelbart eksegible og kunne ikke appelleres. Dommene skulle motiveres, for at »enhver må vide, af hvad årsag sådan dom ham er overgivet«.

Under den første kammerretsordning blev der kun afsagt få domme, men antallet steg stærkt efter ordningerne af 1684 og 1720. Ved told- og konsumtionssagernes overførsel til generaltoldkammeret i 1760 fik dette kollegium sin egen kammerret. At de detaillerede bestemmelser om oppebørselsbetjentenes forhold var påkrævede, viste de mange tilfælde af uredelighed, kassemangel og unøjagtigt regnskab, som forekom både i Frederik d. IVs og Kristian d. Vis tid. Adskillige kommissioner blev nedsat af Frederik d. IV for at efterspore alvorlige misligheder, undersøge skatterestancernes omfang m.m.

I 1771 ophævedes kammerretten af Struensee ud fra ønsket om en klarere adskillelse af udøvende og dømmende myndighed, og de tidligere kammerretssager blev for Københavns vedkommende henlagt til påkendelse ved den nye hof- og stadsret. Senere bestemtes, at sagerne skulle indstævnes for og påkendes af de ordinære underretter, og at påanke skulle ske direkte til højesteret. I den følgende tid gik udviklingen mere og mere i retning af, at oppebørselsbetjentene ansås for bundet ved kammerkollegiernes decisioner, men først ved kasseforordningen af 1840 blev dette en udtrykkelig fastslået retsregel.

10. Den interne forretningsgang i rentekammeret ved udfærdigelse af antegnelser, decisioner og kvittance fremgik af *de for kammeret udstedte instruktioner.* Oprindelig foretog rente-

skriverne kun den talmæssige revision af regnskaberne, hvorefter disse blev gennemgået af rentemestrene. Decisionsmyndigheden lå i de første år efter 1660 hos kollegiets chef, senere hos det samlede kollegium. Efter omordningen af kollegiet i 1679/80 overgik hele revisionsarbejdet til renteskriverne under tilsyn af den ledende rentemester, og der blev i forbindelse dermed givet detaillerede forskrifter for revisionens udførelse og kollegiets kontrol med revisionsarbejdet. Til trods herfor viste det sig meget vanskeligt at holde revisionsarbejdet å jour, og de store og stigende restancer af ukvitterede regnskaber frembød i denne periode et alvorligt problem. Fra 1700, hvor de finansielle sager blev udskilt og henlagt til de deputerede, kom de øvrige medlemmer af kollegiet, de kommitterede, til i højere grad at deltage i revisionsarbejdet ved en gennemgang af antegnelser og ved decisionen, for hvilken de bar ansvaret. Decisionen blev dog godkendt af det samlede kollegium ved dettes underskrift. Efter decisionssagernes afslutning over for regnskabsførerne blev de vigtigere regnskaber forelagt kongen til kvittance. Af 1700-tallets konger viste Frederik d. IV særlig interesse for regnskabssagerne og brugte megen tid og omhu på gennemgang af regnskaber og bevilling af udgifter - ned til de mindste poster.

Ovennævnte procedure var i det væsentlige gældende indtil 1840, såvel for rentekammerets revision som for revisionen i generaltoldkammeret efter dettes udskillelse i 1760.

Både disse to kollegier og de øvrige revi-derende myndigheder, revisionsdepartementet under kancelliet, generalpostdirektionen og de militære etaters generalkommissariater afgav *årlige beretninger* til kongen med tabellariske oplysninger om revisionens fremme. Af beretningerne, der i den sidste del af perioden offentliggjordes i collegialtidende, fremgår det, at revisionen — trods den omstændelige procedure - i årene omkring 1840 i det store og hele havde overvundet restanceproblemet.

B. Reformerne i 1840.

10. Den kritik af enevældens finansstyre, som voksede frem i årene efter 1815, omfattede også revisionen. I de to store finanskollegier var der ikke sket nævneværdige ændringer i revisionens organisation siden enevældens første årtier. Bortset fra enkelte regnskabsområder udførtes ekspeditions- og revisionsarbejde stadig under ét i samme kontorer og af samme personale, og revisionsproceduren var stadig på afgørende punkter bestemt af reglerne i kammerretsordningerne af 1684 og 1720, omend der for rentekammerets område var sket væsentlige ændringer i oppebørselsbetjentenes regnskabsaflæggelse m.v. ved forordning af 30. januar 1793 om skatters oppebørsel m.m.

En lang række tilfælde af kassesvig og uredelighed vidnede om, at revision og tilsyn med de offentlige kasser ikke var effektivt nok. Selv om restancerne ikke var så stort et problem som tidligere, forekom det dog ofte, at revisionen forsinkedes stærkt på grund af den omstændelige procedure ved behandlingen af antegnelser og decisioner. Sammenblandingen af ekspedition og revision gjorde det vanskeligt at udstyre de enkelte kontorer med selvstændig afgørelsesmyndighed.

Efter forudgående kommissionsbehandling og -drøftelse i stænderforsamlingerne blev en reform af den centrale finansstyrelse og revision gennemført ved *kundgørelse af 30. december 1840.* Rentekammeret og generaltoldkammeret blev hver stillet under ledelse af en direktør og opdelt i tre administrative sektioner, hver med en deputeret som chef. Revisionsvæsenet udskiltes helt fra kamrenes øvrige sager og blev henlagt — under direktørens overtilsyn — til selvstændige *revisionschefer eller general-regnskabsdecisorer,* i rentekammeret to, en for danske, og en for tyske sager, i generaltoldkammeret én. Revisionscheferne var ikke medlemmer af kollegierne, men de havde rang som deputerede og kunne af direktøren tilkaldes til at deltage i kollegiets forhandlinger. Ved kongelig resolution af 31. december 1840 blev også kancelliets revisionskontorer henlagt under ledelse af en revisionschef, der indtog samme stilling over for kollegiet som de andre revisionschefer.

En række nærmere regler om revisionschefens pligter og kompetence blev for generaltoldkammerets vedkommende fastsat i en kongelig *instruktion af 31. december 1840* for kammeret og dets kasse- og regnskabsvæsen. Til instruktionen knytter der sig navnlig den interesse, at den pålagde revisionschefen at foretage en forvaltningskritisk revision, der i princippet også omfattede centralstyrelsens egne afgørelser. Bestemmelsen havde sin baggrund i den udvidede myndighed, som ved omordningen af kollegierne var blevet tillagt sektionscheferne til selv at træffe afgørelser, og som gjorde det ønskeligt, at en uden for kollegiet stående revision kunne

føre kontrol med, at gældende anordninger og forskrifter ikke blev fraveget. Ved kontrollen, der skulle ske »med alle de midler revisionen giver ham i hænde«, kunne revisionschefen også rejse spørgsmål om fortolkningen af tarifbestemmelser og om forandringer i disse eller andre dele af toldlovgivningen. Hvad der fandtes at bemærke, skulle skriftligt indberettes til direktøren, som derefter foretog det videre fornødne. Ved uoverensstemmelser mellem revisionschefen og kollegiet, der ikke lod sig ordne ved forhandling, skulle det stå revisionschefen frit for at forlange sagen forelagt kongen til allerhøjeste resolution.

Instruksen var provisorisk, men blev ikke senere ophævet eller afløst af endelige bestemmelser, hvorfor den ansås for gældende også efter embedets omdannelse i 1848 til generaldecisorat, ligesom bestemmelserne må antages at have været normgivende for de øvrige revisionschefer og senere generaldecisorers stilling.

Under de forudgående overvejelser havde de principielle spørgsmål om *revisionens adskillelse fra administrationen* været genstand for indgående behandling, dels i en nedsat kommission, finanskonferencen af 1836, dels i en af direktøren for generaltoldkammeret afgiven betænkning om forenkling af dette kollegiums indretning.

Af sidstnævnte var der med en meget udførlig motivering stillet forslag om adskillelse af arbejdet i særlige administrations- og revisionskontorer under fælles overledelse af en departementschef. Spørgsmålet om en adskillelse *på kontorplan eller departementsplan* var derefter blevet drøftet meget indgående i kommissionen, der blandt andet ud fra ønsket om at lægge større ansvar til sektionscheferne og dermed nærme systemet til ministerieordningen kom til det resultat, at der for regnskabernes decision burde ansættes en egen generalregnskabsdecisor, hvis decisioner i tilfælde af påanke stod under kollegiets kendelse.

Begge de danske *stænderforsamlinger* havde under forhandlingerne om en nyordning af finanserne fremsat forslag om oprettelse af *et selvstændigt og ansvarligt revisionsdepartement,* hvorunder hele revisionsvæsenet skulle henlægges. De havde til støtte herfor blandt andet henvist til forholdene forskellige steder i udlandet og til de praktiske fordele ved en samling af alle revisionssagerne i et særligt departement. Men i særdeleshed havde de henvist til, at der under kollegier, der selv kunne anvise på oppebørselsbetj enten es regnskaber, kun kunne finde en kasserevision sted, ikke en administrationsrevision, men at ingen indtægts- eller udgiftspost i statens regnskab burde være uden revisionens kontrol, medmindre de var grundede på kongelige resolutionsregler hjemlede ved gældende anordninger.

Spørgsmålet blev taget under behandling i den kommission, som beskæftigede sig med en ny kasse- og regnskabsordning, der imidlertid med tilslutning af samtlige kollegier udtalte, at oprettelsen af et sådant revisionsdepartement var utilrådeligt.

Stænderforsamlingernes ønske om en revision af kollegiernes udgiftsadministration gav kommissionen anledning til en indgående imødegåelse, hvor man både behandlede den bevillingsmæssige og den økonomisk-kritiske side af sagen. Med hensyn til sidstnævnte måtte det efter kommissionens mening vist nok ligge udenfor revisors bedømmelse, om kollegierne ved udførelse af Hans Majestæts vilje havde brugt al den økonomi, som var mulig, idet kollegierne i denne henseende alene stod under Hans Majestæt. Og selv om adskilligt kunne tale for ideen: at stille samtlige kollegiers økonomiske administration under et almindeligt revisionsdepartements kontrol, fandt kommissionen dog, at den ved udførelsen ville møde så mange vanskeligheder, at det tilsigtede gode ikke ville opnås. Desuden - sluttede dette afsnit af kommissionens imødegåelse - var der ingen grund til at antage, at revisionsdepartementet ville have bedre indsigt i at bedømme, hvad der stemmer med det heles tarv, eller bedre vilje til at udføre alt på den hensigtsmæssigste og mest økonomiske måde end de styrende departementer.

11. Sideløbende med overvejelserne om en ændring af revisionens organisation i kollegierne arbejdedes der med en *nyordning af kasse- og regnskabsvæsenet* ved de lokale myndigheder. Overvejelser herom påbegyndtes i 1824 i en dertil nedsat kommission, der afsluttede sit omfattende undersøgelsesarbejde i 1835, hvorefter dens forslag blev indgående behandlet i stænderforsamlingerne. Som resultat heraf udstedtes *forordning af 8. juli 1840* angående det offentlige kasse- og regnskabsvæsen i almindelighed og i tilslutning dertil fem forordninger med specielle bestemmelser om kasse- og regnskabsvæsenet inden for de enkelte styrelsers område (rentekammeret, generaltoldkammeret, kancelliet og de to militæretater).

Ved de forskellige forordninger blev bestemmelserne i kammerretsordningen af 1720 og forordningen af 1793 om de lokale oppebørselsbetj entes forvaltning, regnskabsaflæggelse og ansvar for de af dem oppebårne statsmidler, om sikkerhedsstillelse, embedsoverdragelse m.v. uddybet og skærpet. Det fastsloges, at alle, som modtog eller forvaltede kongelige pengemidler, skulle føre en kassebog. Ved adskillige vigtigere embeder skulle ansættes kassekontrollører, som skulle føre kontrakassebøger, og der blev givet regler om afholdelse af summariske og detaillerede kasseeftersyn.

Revisionen var omhandlet i den almindelige forordnings §§ 32-39. Ifølge § 34 skulle det ved revisionen påses ikke blot, at alt af regnskabsføreren var rigtigt udregnet og dokumenteret, men også, at ingen indtægt, så vidt den af revisor kunne kontrolleres, var udeladt, og at alt var behandlet overensstemmende med anord-

ningerne og de særegne regler og forskrifter, der måtte være gældende for den specielle gren af forvaltningen af den offentlige formue. Indtægtsbeløb og bilag skulle sammenholdes med kassebogen, og ved betalinger mellem flere statsinstitutioner skulle der foretages indtægtskontrol, eventuelt ved påtegning fra vedkommende revisionsmyndighed.

Decision skulle ifølge §§ 36-38 afsiges snarest og i alle tilfælde inden det følgende regnskab skulle indkomme. Kongen skulle hvert år have restancelister forelagt.

Decisionerne kunne ikke indankes for domstolene, men det stod regnskabsføreren frit for at andrage, hvad han ved decisionen måtte have at bemærke for vedkommende departement, ved hvis afgørelse det derefter skulle have sit forblivende. Hvad de under de kongelige kollegier eller departementer henlagte regnskaber angår, skulle decisionen udfærdiges af det medlem, som dette hverv påhvilede, men regnskabsføreren kunne i så tilfælde henskyde sagen til det samlede kollegiums resolution. Regnskabsførerne for offentlige stiftelser, som tidligere havde haft adgang til rekurs til højesteret, beholdt denne adgang.

Stænderforsamlingerne havde ønsket, at regnskabsdecisionerne i almindelighed kunne indankes til og påkendes for *højesteret,* blandt andet under hensyn til, at de former, der iagttages ved proceduren for højesteret måtte anses for langt mere betryggende for regnskabsbetjentene end behandlingen i rentekammeret, hvor normalt kun en af de kommitterede som decisor havde gjort sig bekendt med akterne, samt at afskæringen fra rekurs kunne befordre en lempeligere behandling af sagerne fra decisors side. Dette forslag blev afvist af kommissionen med en række forskellige argumenter, navnlig, at der ikke var behov for rekurs efter, at den tidligere strenge straf for kassemangel var lempet, og at en regel om retsbehandling snarere måtte gå ud på, at den decision, som embedsmanden ikke godvilligt ville erkende, måtte gøres gældende ad rettens vej ved indstævning af debitor for dennes værneting, hvilken regel kommissionen dog heller ikke kunne anbefale. Til imødekommelse af stændernes ønske indsattes de ovennævnte bestemmelser om indankning for det samlede kollegium og rekurs for visse kassebetjente til højesteret.

12. Reformerne i 1840 blev bestemmende for organisationen af det administrative revisionsvæsen i det meste af perioden indtil 1926. Overgangen fra kollegiesystem til ministerialsystem i 1848 betød ikke nogen væsentlig ændring af revisionsforholdene ifølge 1840-ordningen, og oprettelsen af en konstitutionel revision ved grundloven af 1849 fik ingen indflydelse på den administrative revision, førend der i 1916 knyttedes forbindelse mellem de to revisionsinstitutter. Regnskabs- og revisionsbestemmelserne i kasseforordningerne af 1840 blev grundlæggende for alt kasse- og regnskabsvæsen inden for staten i perioden indtil 1926 og satte endog sine tydelige spor i affattelsen af de nye bestemmelser i 1926-loven.

C. Den administrative revision 1848-1926.

13. Generalprokurør Algreen-Ussings betænkning om ministeriernes organisation, der i det store og hele blev lagt til grund for fordelingen af forretningerne mellem ministerierne ved nyordningen i 1848, indeholdt for revisionens vedkommende forslag om, at der i finansministeriet oprettedes et særligt revisionsdepartement, hvor regnskaber for statskassen og andre offentlige midler normalt skulle revideres. Dette forslag blev dog ikke fulgt. I *kundgørelsen af 24. november 1848* blev det fastsat, at den hver forretningsgren især vedkommende regnskabsrevision og decision skulle henlægges *under det pågældende ministerium, og* i henhold hertil blev der i den følgende tid oprettet revisionsafdelinger eller -kontorer i hvert af de nye ministerier undtagen udenrigsministeriet. Dog blev rentekammerets og generaltoldkammerets revisionsafdelinger henlagt under finansministeriet med hele deres område, uanset at nogle af de af kamrene reviderede regnskaber henhørte under andre ministeriers ressort. Der kom herefter til at gælde følgende ordning af revisionsforholdene ved periodens begyndelse.

I *finansministeriet* henlagdes forretningerne vedrørende regnskabsrevision og decision til *to generaldecisorater, et for det direkte skattevæsen og et for det indirekte skattevæsen.* Til det førstnævnte henførtes de regnskaber, der hidtil havde hørt under rentekammeret, til det sidstnævnte de regnskaber, der havde hørt under generaltoldkammeret. Revisionsforretningerne skulle forestås af generaldecisorerne på samme måde og i samme omfang som af cheferne for den kollegiale forvaltnings revisionsafdelinger. Såvel for regnskaber under finansministeriets som under andre ministeriers ressort skulle decisionerne udfærdiges i vedkommende generaldecisorats navn, men generaldecisorerne var i øvrigt underlagt den minister, under hvis ressort regnskaberne henhørte. Indgående meddelelser skulle således rettes til vedkommende minister, ligesom den enkelte minister skulle underskrive kvittancer

inden for sit område og modtage til videre foranstaltning de befalede årlige beretninger om revisionens og decisionens gang, og hvad der ellers måtte være at foredrage kongen vedrørende regnskabsrevisionen og decisionen. De afgivne regnskabsdecisioner kunne påankes for pågældende minister i overensstemmelse med bestemmelsen i kasseforordningen af 1840 om indankning for det samlede kollegium, hvorimod den under kollegieordningen eksisterende adgang for revisionscheferne til at indanke tvivlsomme sager til kongens personlige resolution bortfaldt ved overgangen til ansvarligt ministerstyre.

Postvæsenet blev i 1848 henlagt under finansministeriet under ledelse af en generalpostdirektør. Der foretoges ikke i den forbindelse ændringer i revisionen, der ligesom under generalpostamtet og den senere generalpostdirektion foregik i sekretariatskontorerne og et særligt revisionskontor med generalpostdirektøren som øverste decisor. Kort tid efter rejste statsrevisorerne imidlertid kritik af, at revisionen ikke var adskilt fra selve administrationen, hvilket medførte, at postvæsenets regnskabs- og revisionsvæsen fra 1. juli 1852 blev henlagt under et *gener alde cis or at for postvæsenets regnskabsvæsen.* Ifølge en for generaldecisor udstedt instruks af 11. juni 1852 var han sideordnet med generaldirektøren. Ligesom denne havde han ikke direkte referat til finansministeren, men bortset derfra svarede hans stilling til de øvrige generaldecisorers. Med hensyn til revisionens kompetence ved tilsynet med overholdelsen af de for etaten gældende anordninger m.v. indeholdt instruksen samme bestemmelser som instruksen af 1840 for generaltoldkammerets revisionschef.

Ved *indenrigsministeriets* organisation oprettedes et kontor for revision af islandske, færøske og grønlandske regnskaber. Endvidere oprettedes et revisionskontor for domæneregnskaber, der dog kort tid efter overflyttedes til finansministeriet, da dette overtog domænesagerne. Endelig oprettedes et revisionskontor for regnskabssager henhørende under generaldecisoratet for det direkte skattevæsen. Dette kontors stilling var således et udtryk for generaldecisoratets blandede ressortforhold, men det indgik senere i generaldecisoratets organisation, da dette i 1855 for en kortere årrække blev overflyttet til indenrigsministeriet, jfr. nedenfor.

Justitsministeriet overtog fra kancelliets revisionsdepartement revisionen af umyndiges midler og skifterne og offentlige stifteisers midler, der fordeltes mellem tre revisionskontorer.

Ministeriet for kirke- og undervisningsvæsenet overtog den revision, der tidligere havde været udført af direktionen for universitetet og de lærde skoler. Den henlagdes til et kontor i ministeriets 2. departement, hvis område senere udvidedes med regnskaber fra en række kulturelle institutioner m.v., der tidligere havde været underkastet særlig revision.

Revisionen af *hærens* regnskaber blev ved krigsministeriets oprettelse henlagt til en særlig afdeling for arméens revisionsvæsen, der i 1856 skiftede navn til *generaldecisoratet for arméens revisionsvæsen.* Revisionen af *fladens* regnskaber blev på tilsvarende måde henlagt til en afdeling i marineministeriet, der senere antog navn af *generaldecisorat for marinens revisionsvæsen.*

Omkring 1850 var den administrative revision herefter fordelt mellem tre generaldecisorater i finansministeriet, to generaldecisorater i de militære ministerier samt revisionskontorer i indenrigsministeriet, justitsministeriet og ministeriet for kirke- og undervisningsvæsenet. I alt 16 kontorer i centraladministrationen var på dette tidspunkt hovedsagelig beskæftiget med revisionsmæssigt arbejde:

14. I *perioden 1851-1864* skete en række ændringer i revisionsforholdene som følge af administrationens opdeling mellem ministerier for monarkiets fælles anliggender, for kongeriget alene, og for hertugdømmerne. En enkelt af disse fik varig betydning ved at indlede udviklingen henimod en samling af revisionen under finansministeriet.

Efter forslag fra en i 1857 nedsat gagekommission, der også havde til opgave at undersøge muligheden for reduktioner i administrationsapparatet, blev størstedelen af den kongerigets særlige ministerier vedkommende revision fra 1. juli I860 sammenlagt under et nyt departement i indenrigsministeriet, *revisionsdepartementet for kongerigets ministerier.* Til departementet henlagdes de tre kontorer under generaldecisoratet for det direkte skattevæsen (der siden 1855 havde ligget under indenrigsministeriet i dets egenskab af ministerium for kongerigets finansielle anliggender), fire revisionskontorer fra justitsministeriet samt fra finansministeriet forskellige revisionsområder, der alene vedrørte kongeriget. Et revisionskontor i justitsministeriet og et i undervisningsministeriet forblev uden for nyordningen. Det nye departement organi-

seredes i kun fire kontorer, hvorved den af gagekommissionen tilsigtede koncentration var opnået.

Om ressortforholdene i departementet bestemtes det, at departementet skulle høre under indenrigsministeriet, navnlig for så vidt angår ansættelse og afskedigelse af departementets personale, hvorimod ingen forandring skulle ske i de hidtil bestående regler om forretningernes fordeling mellem de forskellige ministerier. Hver minister skulle således for sit vedkommende fremdeles underskrive kvittancer på de regnskaber, som vedrørte de ham underlagte interesser.

15. Efter fredsslutningen i 1864 og de derpå følgende ændringer i ministerieinddelingen blev det direkte skattevæsen og revisionsdepartementet for kongeriget i 1865 overført til finansministeriet. I forvejen lå under dette ministerium generaldecisoratet for det indirekte skattevæsen og generaldecisoratet for postvæsenet, og for at få en fuldstændig samling af revisionen stillede finansministeriet i 1867 i forbindelse med en ny lov om forsvarets ordning forslag om, at de militære ministeriers regnskabs- og revisionsvæsen blev henlagt under ministeriet. Dette skete fra 1. april 1868. Ligesom for revisionsdepartementet for kongeriget blev det dog bestemt, at navnlig ansættelse og afskedigelse af det til revisionen fornødne personale hører under finansministeriet, mens der i øvrigt ikke (bortset fra et enkelt punkt) skulle ske ændringer i forretningernes fordeling mellem ministerierne. Revisionens chefer skulle stadig høre under de respektive ministre med hensyn til decision og kvittance.

Efter forslag fra en i 1867 nedsat ny lønningskommission blev den under finansministeriet hørende revision *ved lønningsloven af 2. juli 1870 organiseret i tre revisionsdepartementer.* Gennemførelsen af den nye organisation måtte dog afvente, at de enkelte embeder ved ledighed kunne omdannes eller nedlægges.

Revisionsdepartementet for kongeriet betegnes fra 1872 *1. revisionsdepartement.* Dets område var det direkte skattevæsen og de civile ministeriers revision, idet det sidste større område uden for departementet, kirke- og undervisningsministeriets revisionskontor, i 1870 var blevet overflyttet til departementet.

Generaldecisoratet for postvæsenet betegnes fra 1876 *2. revisionsdepartement.* Ved nedlæggelsen af generaldecisoratet for det indirekte skattevæsen i 1882 overtog departementet revisionen af toldvæsenets regnskaber, mens resten af generaldecisoratets revision blev henlagt til 1. revisionsdepartement.

De to generaldecisorater for arméens og marinens revisionsvæsen blev i 1871 sammenlagt til én institution, de militære ministeriers revision og decision, men først da denne institutions chef blev afskediget i 1888, blev *3. revisionsdepartement* oprettet med de militære ministerier som ressort.

Under de overvejelser, der var gået forud for ordningen af 1870, havde man fra de pågældende finansministres side (David og Fonnesbech) udfoldet bestræbelser for at opnå *yderligere centralisering af revisionen* ved afskaffelse af de blandede ressortforhold og ved etablering af kollegial behandling af visse revisionssager. Det synes yderligere at have spillet en rolle ved overvejelserne, at der netop på dette tidspunkt var kræfter i gang for at skabe en uafhængig regnskabsret (jfr. nedenfor i afsnit E), hvilket man muligt har ønsket at forebygge ved en mere rationel organisation af den administrative revision.

I departementschef K. Rafns afhandling om revisionsdepartementerne historie, optrykt i betænkning af 23. marts 1916 om omordning af poststyrelsen m.m., nævnes det således, at finansministeren i 1866 rettede en henvendelse til de tre revisionschefer, der på dette tidspunkt henhørte under ministeriet, hvori han meddelte, at det var hensigten at samle revisionen under to departementschefer, som i visse tilfælde ville have at træde sammen til behandling af de dem underlagte sager, men som i øvrigt ville have ansvaret for revisionen af de hver især underlagte regnskabssager.

Tanken om samarbejde mellem departementscheferne i fællessager indeholdes også i en henvendelse, som finansministeren i 1867 rettede til krigsministeren vedrørende overtagelse af den militære revision. Om ønskeligheden af at undgå mere vidtgående reformer anføres det i henvendelsen:

»Jeg behøver næppe for Deres Excellence at paavise det i og for sig uheldige i, at Reformer af den Art bliver gennemførte ved Initiativ fra anden Side end Regjeringens, eller den Fare, der vil være for, at Reformerne, naar de saaledes slippe Regjeringen af Hænde, kunde blive gennemført i en Retning og paa en Maade, som den maaske vilde være meget slet tjent med. Dertil kommer, at her er Spørgsmaal om Forhold, hvis Ordning er forbeholdt den udøvende Magt, og hvorpaa man vel kan lade den lovgivende Magt udøve en vis Indflydelse, men det er altid misligt at lade denne Indflydelse blive altfor overvejende.«

De blandede ressortforhold foreslås afskaffet i forbindelse med nyordningen:

»Under den ny Ordning af Revisionsdepartementet vilde jeg finde det rigtigt ikke at bevare det således etablerede blandede Ressortforhold, men derimod at fastsætte som Regel, at den endelige Afgørelse af alle Revisionsdepartementet vedkommende Sager forbeholdes Finansministeren, som dog inden Bestemmelse blev tagen i de en anden Ministers Ressort vedkommende Sager, vilde have at konferere med denne, og naar Samstemning ikke opnaaedes, at foredrage Sagen i Statsraadet.«

Fra de militære ministeriers side bøjede man sig for centraliseringen, men modsatte sig bestemt tanken om

at gøre finansministeriet til deciderende myndighed, og den måtte herefter opgives. Også planen om de tre revisionschefers sammentræden i et kollegium, som blandt andet blev mødt af modstand blandt revisionscheferne selv, blev opgivet.

16. I de følgende år gik *udviklingen i modsat retning*. Efter at staten ved lovene af 14. marts 1867 og 2. juli 1880 havde overtaget henholdsvis de jysk-fynske og de sjællandske jernbaneselskaber, blev driften af disse henlagt under indenrigsministeriet, og hertil blev også revisionen henlagt. Da der i 1892 blev oprettet et kontrolrevisorat for statsbanerne (jfr. nærmere nedenfor) blev heller ikke dette lagt under finansministeriet eller revisionsdepartementerne, og ved ordningen af statsbanernes forhold i 1916 forblev regnskabsrevisionen under generaldirektoratet, og hovedrevisoratet for statsbanerne blev henlagt direkte under ministeriet for offentlige arbejder. Også postvæsenet fik en hovedrevisoratsordning under samme ministerium.

De militære ministerier, der kun modstræbende var gået med til overførelsen af deres regnskabs- og revisionsvæsen til finanserne, udvirkede i 1908 en resolution om, at ledelsen af de under 3. revisionsdepartement hørende sager ville være at henlægge for 1. og 2. kontors vedkommende under krigsministeriet og for 3. kontors under marineministeriet. Samtidig blev i folketinget fremsat forslag om nedlæggelse af et departementschefsembede under krigsministeriet — d.v.s. det fra finansministeriet overflyttede. Dermed var 3. revisionsdepartement ophævet.

I 2. revisionsdepartement var efter udskillelsen af jernbane- og postetaterne kun toldrevisionen tilbage, og denne opløstes i 1921. Ved den daværende departementschefs afgang blev toldrevisionskontorerne henlagt under chefen for departementet for told- og forbrugsafgifter, medens revisionsdepartementets virksomhed som hovedrevisorat for toldvæsenet (jfr. nedenfor) indtil videre blev henlagt til chefen for 1. revisionsdepartement.

17. Samtidig med opløsningen af revisionen under finansministeriet udviklede der sig *nye organisationsprincipper for revisionen inden for trafiketaterne*. Spørgsmålet om udvidelse af revisionen til også at omfatte en kritisk revision af den centrale administrations dispositioner blev første gang aktuelt, da finansministeriet i 1862 bestemte, at generaldecisoratet for postvæsenets regnskaber skulle foretage en kritisk efterrevision af postvæsenets administrationsregnskab, hvorved navnlig de enkelte regnskabsposters overensstemmelse med bevillingerne og disses forudsætninger skulle påses. Ordningen blev motiveret med ønsket om at indvinde erfaringer med hensyn til en påtænkt indførelse af en regnskabsret, og den blev udtrykkelig ophævet igen, da postvæsenet i 1873 blev overflyttet til indenrigsministeriet og placeret direkte under ministeren.

I henhold til den første lov af 12. april 1892 om statsbanedriftens ordning blev der fra 1. april 1893 oprettet en stilling som kontrolrevisor for statsbanernes regnskabsvæsen direkte under indenrigsministeren med det formål at opnå en fyldigere og mere omfattende kontrol med og kritisk revision af banernes regnskaber end den, der hidtil havde kunnet finde sted gennem ministeriets kontor.

I 1904 blev stillingen imidlertid nedlagt og den pågældende virksomhed underlagt 2. revisionsdepartement som en midlertidig ordning. Efter yderligere overvejelser af regnskabs- og revisionsspørgsmålet i et i 1911 nedsat udvalg om en nyordning af statsbanernes styreform og drift blev der ved *lov nr. 133 af 10. maj 1913 om styrelsen af statsbanerne* truffet bestemmelse om, at revisionen af statsbanernes regnskabs- og kassevæsen skulle forestås af en umiddelbart under ministeren for offentlige arbejder stående *hovedrevisor* med bistand af det fornødne personale. Loven bestemte endvidere, at revisionens udsættelser, ledsaget af generaldirektørens besvarelser, afgøres af ministeren for offentlige arbejder, som tillige fastsætter regler for revisionens virksomhed.

De i loven omhandlede regler blev udstedt ved en *instruks af 28. februar 1918*. I dennes § 3 bestemmes revisionens opgaver til foruden en talmæssig og juridisk kontrol at omfatte en kontrol med overholdelse af de bevillingsmæssige forudsætninger. Udenfor hovedrevisors heromhandlede opgave falder det derimod at øve kritik over forsvarligheden af generaldirektørens dispositioner eller af statsbanernes drift i det hele taget.

I instruksens § 6 bestemmes videre, at det under gennemgangen af regnskaberne er hovedrevisors pligt at give agt på, om der ved statsbanernes forvaltning tages skyldige økonomiske hensyn, og han kan i dette øjemed indhente de oplysninger, som han finder fornødne. Kommer han herefter til den opfattelse, at der ved besparelser, udnyttelser eller på anden måde

muligvis kan indvindes fordele for statsbanerne, bør han henlede generaldirektørens opmærksomhed derpå.

Generaldirektøren meddeler derefter hovedrevisor, hvad han finder grund til i den anledning at foretage, eventuelt at han ikke finder anledning til videre. Hvis hovedrevisor ikke mener at kunne slutte sig til generaldirektørens standpunkt, kan han anmode generaldirektøren om at forelægge sagen for ministeren, hvis beslutning derefter meddeles hovedrevisor.

Hovedrevisor afgiver mindst én gang årlig en kortfattet beretning til ministeren om sin virksomhed i henhold til nærværende paragraf.

Revisionsproceduren fastlægges i § 9 således: Når hovedrevisor vil indstille en i medfør af § 3 foretagen, af generaldirektøren besvaret udsættelse til ministerens decision, indfører han det fornødne i en dertil af ministeren godkendt protokol, under vedføjelse af den om sagen stedfundne skriftveksel og øvrige tilhørende aktstykker, og forelægger protokollen for ministeren i overværelse af generaldirektøren eller en anden embedsmand på dennes vegne.

Såfremt det ønskes af ministeren eller af generaldirektøren eller hovedrevisor, kan der veksles yderligere indlæg mellem de to sidstnævnte parter eller indhentes nye oplysninger, hvorefter sagen på ny af hovedrevisor forelægges ministeren på samme måde som foranført.

Ministerens decision indføres i protokollen af hovedrevisor og underskrives af ministeren, hvorefter en udskrift tilstilles generaldirektøren ved hovedrevisors omsorg.

Et *hovedrevisorat for postvæsenet* blev oprettet i henhold til postvæsenets organisationslov nr. 167 af 17. maj 1916. Forslaget til denne lov blev fremsat i rigsdagssamlingen 1915/16 og støttedes på betænkningen fra en kommission, der nedsattes i rigsdagssamlingen 1914/15.

Denne lovs § 3 svarede i alt væsentligt til § 3 i statsbanernes organisationslov.

Instruksen for hovedrevisor for postvæsenet udfærdigedes under 26. april 1917 med ganske samme indhold som den fornævnte instruks for hovedrevisor for statsbanerne.

Telegraf *væsenets* revisionsordning blev ikke som for postvæsenets og statsbanernes vedkommende ordnet ved en organisationslov, men revisionen blev ved oprettelsen af hovedrevisoratet for postvæsenet henlagt til dette, idet der for hovedrevisoren i dennes egenskab af hovedrevisor for telegrafvæsenet blev udfærdiget en instruks den 13. november 1917. Denne instruks svarede ganske til instrukserne for hovedrevisorerne for statsbanerne og for postvæsenet.

Endelig blev der ved en bekendtgørelse af 19. december 1916 tillagt chefen for 2. revisionsdepartement - nu betegnet told-revisionsdepartementet - tilsvarende opgaver og bemyndigelse vedrørende *oppebørselsvæsenet under generaltolddirektøren* som hovedrevisorerne for trafiketaterne (fortolkning af de i loven givne bestemmelser om varers tarifering m.v. undtages dog i bekendtgørelsen udtrykkelig fra revisionens område). Der sondredes i de følgende år mellem toldrevisionens forretninger som hovedrevisorat og som revisionsdepartement.

Under de overvejelser, der siden slutningen af 1800-tallet næsten konstant havde fundet sted vedrørende trafiketaternes revision, var der blevet fremsat meget *forskellige synspunkter vedrørende organisationen.*

Allerede udskillelsen af postvæsenets revision fra etatens styrelse i 1852 havde vakt diskussion. Den skete som nævnt efter henstilling fra statsrevisorerne, men disses standpunkt deltes ikke af folketingets finansudvalg, hvis flertal - uden at modsætte sig nyordningen - dels kritiserede oprettelsen af en ny, højtilønnet stilling, dels måtte antage, »at den så vigtige enhed i bestyrelsen langt bedre ville bevares, når tilsynet med regnskabsvæsenet og ansvaret derfor umiddelbart påhviler generalpostdirektøren.«

Da indenrigsminister Ingerslev i rigsdagssamlingen 1888/89 fremsatte forslag til lov om statsbanedriftens ordning, udtaltes det i forslagets motiver, at det måtte erkendes, at det ville være i bedre samklang med de almindelige principper for regnskabsvæsen, om revisionen af driftens regnskaber var henlagt til en af driftens ledelse uafhængig myndighed, men da man fandt, at en sådan udskillelse ville medføre betydelige vanskeligheder - navnlig med hensyn til personellet – måtte man lade ideen falde, og forslaget gik ud på at lade revisionen foregå i generaldirektoratet.

Under lovens behandling i samlingerne 1888-1892 udspandt der sig imidlertid en stor diskussion angående dette punkt. I en til folketinget afgiven udvalgsbetænkning af 30. marts 1891 erkendte udvalgsflertallet vel, at en fuldstændig udsondring af hele revisionsvæsenet fra driftens ledelse ville frembyde store vanskeligheder, og det foresloges derfor, at der under direktøren for regnskabsafdelingen henlagdes tre revisionskontorer til varetagelse af indtægtsrevisionen. Den egentlige kritiske udgiftsrevision fandt man derimod burde foregå udenfor den centrale administration, og man foreslog derfor oprettelse af en direkte under indenrigsministeren sorterende stilling som hovedrevisor og chef for udgiftsrevisionen. I den følgende samling gik udvalget atter bort fra delingen af revisionen og foreslog nu hele revisionen henlagt under hovedrevisoren.

Både landstinget og indenrigsministeren gik imidlertid imod revisionens udsondring, og efter en behandling i fællesudvalg enedes man om at lade revisionen blive liggende under generaldirektoratet, men samtidig ansætte en kontrolrevisor under indenrigs-

ministeren til varetagelse af kontrol med statsbanernes regnskabsvæsen.

En ny kommission af 1898 var inde på at henlægge hele statsbanernes revisionsvæsen til finansministeriet, men kommissionen sluttede dog med at udtale sig imod en sådan udskillelse ud fra den betragtning, at den simpleste og rigtigste ordning ville være, at en selvstændig direktør for regnskabsafdelingen varetog denne opgave. Kontrollen med, at generaldirektøren ikke på det økonomiske område overskred sin kompetence, måtte kunne føres af ministeriet, og indseende med, at bevillingerne blev overholdt, tilkom det statsrevisionen at føre. Man var dog klar over, at afskaffelsen af kontrolrevisorstillingen ville medføre forøgede krav til statsrevisionen, som denne antagelig ikke kunne opfylde, men kommissionen ville dog ikke gå nærmere ind herpå, før der var indvundet flere erfaringer.

Kontrolrevisoren blev imidlertid afskaffet, og i stedet ansattes en overrevisor for statsbanerevisionen, hvilken stilling dog igen bortfaldt, idet kontrolrevisors virksomhed blev henlagt til 2. Revisionsdepartement.

I betænkningen fra udvalget af 1911, der blev afgivet i 1913, hedder det: »Som det vil fremgå heraf, finder revisionen for tiden i hovedsagen sted hos statsbanerne selv, medens finansministeriets revisionsdepartement, der altså er en for statsbanerne fremmed myndighed, tillige foretager en art kontrolrevision; men det vil let indses, at revisionen på sidstnævnte sted . . . på forhånd er ude af stand til at foretage en effektiv revision . . .«

Udvalgets forslag gik ud på, at regnskabsføringen, indtægtsrevisionen og størstedelen af udgiftsrevisionen skulle foregå i lokale regnskabs- og revisionskontorer under distrikterne, medens »den egentlige kritiske revision« skulle varetages af en hovedrevisor under generaldirektoratet.

Det lovforslag, der i samlingen 1913/14 blev forelagt rigsdagen, var imidlertid udfærdiget ud fra andre synspunkter, om hvilke ministeren for offentlige arbejder, J. Hassing-Jørgensen blandt andet udtalte følgende ved sin forelæggelse af forslaget i folketinget:

»Revisionen af statsbanernes regnskab og kassevæsen henlægges under en hovedrevisor med det fornødne personale til hjælp; en stor del af revisionsarbejdet, såsom efterregning og eftertælling af regninger, der bør udføres og også udføres i vedkommende tekniske afdelinger, skulle kunne bortfalde, idet dog naturligvis revisionen må sikre sig, at arbejdet udføres i afdelingerne, f. eks. ved udtagelse af stikprøver; i øvrigt må revisionen udføre sit arbejde i sædvanligt omfang. Men foruden denne virksomhed, der nærmest har interesse for generaldirektøren, som gennem udsættelserne får underretning om begåede fejl og uordener, bør revisionen også have til opgave at konstatere, hvorvidt pengene anvendes i nøje overenstemmelse med de på finansloven givne bevillinger og de forudsætninger, hvorunder disse bevillinger er givne, altså, at finanslovens og regnskabets tekst svarer til, hvad pengene er brugt til. Denne opgave, som jo egentlig er statsrevisionens, kan, som enhver kan sige sig selv, ikke løses af denne; jeg vil derfor finde det praktisk, at hovedrevisor ikke står under generaldirektøren, som udvalget har foreslået, men umiddelbart under ministeren, at de udsættelser, han har at gøre, afgives tillige med generaldirektørens besvarelse til ministeren, som altså måtte træffe afgørelsen; og så kunne jeg tænke mig, at ministeren derefter tilstillede statsrevisionen både hovedrevisors udsættelser, generaldirektørens besvarelser og ministerens afgørelser, således at statsrevisionen, om den måtte skønne, at ministerens afgørelser ikke var lovlige eller ikke rigtige, på dette grundlag kunne gøre antegnelser til statsregnskabet. Jeg ville lægge så meget mere vægt på at få en sådan ordning gennemført for statsbanernes vedkommende, som den antagelig med godt resultat ville kunne gennemføres overalt, og vi måske ad denne vej kunne nå til en effektiv statsrevision.«

18. Mens den administrative revision omkring 1880 i det store og hele var samlet i de tre revisionsdepartementer under finansministeriet, var *situationen i arene efter 1917* meget forskellig. Af overordnede revisionsorganer fandtes nu to revisionsdepartementer, tre hovedrevisorater og to revisionsafdelinger i de militære ministerier. Endvidere fandtes der interne revisionskontorer i trafiketaterne og en række specielle revisionsordninger i de forskellige ministerier. Med hensyn til revisionens selvstændighed omfattede ordningen fire forskellige systemer: Revision i de almindelige administrationskontorer, i særlige revisionskontorer under overledelse af administrationens chef, i revisionsdepartementer under finansministeriet, hvis kompetence i forhold til fagministeriet dog var begrænset, og endelig i hovedrevisorater under vedkommende fagminister, men med udvidet kompetence.

I betænkningen over statsregnskabet for 1917/18 udtalte *statsrevisorerne kritik* af, at en række regnskaber ikke behandledes af nogen overordnet revisionsmyndighed, men revideredes af de respektive ministerier eller særlig ansatte revisorer. Statsrevisorerne henstillede i denne forbindelse, at der blev tilvejebragt en ordning, hvorefter disse regnskaber samledes under en eller flere hovedrevisorer, som kunne gøre dem til genstand for en yderligere og mere kritisk behandling og derefter afgive erklæring til statsrevisorerne. Henstillingen blev gentaget i betænkningerne for 1918/19 og 1919/20. I de samme betænkninger fremsatte statsrevisorerne ønske om, at der blev foretaget en reorganisation af statens bogholderi og regnskabsvæsen.

Til løsning af disse opgaver nedsatte finansministeren i 1921 en kommission, *statsregnskabskommissionen af 28. oktober 1921*, med departementschef og statsgælddirektør P. O. A. Andersen som formand. Til medlemmer i øvrigt udpegedes de fire statsrevisorer, fire medlemmer af rigsdagen, direktøren for staden Københavns hovedbogholderi, en statsautoriseret revisor og

fire embedsmænd fra statens revisionsmyndigheder.

For revisionens vedkommende ønskedes der i kommissoriet en overvejelse af spørgsmålet om en omordning af statens revisionsvæsen, derunder om en henlæggelse af de ovennævnte regnskaber under revisionsdepartementet eller en anden overordnet revisionsmyndighed og eventuelt om, hvorledes den pågældende myndighed bør organiseres.

Kommissionen afgav sin betænkning den 6. marts 1926 og som bilag hertil forslag til lov om statens regnskabsvæsen og revision. Lovforslagets kapitel III indeholdt kommissionens forslag til en nyordning af revisionsvæsenet, hvis centrale bestemmelser omfattede 1) almindelige regler om revisionens formål og forudsætninger, 2) henlæggelse af den overordnede administrative revision af alle statens regnskaber til et antal hovedrevisorer, 3) inddragelse af statsrevisorerne i revisionsvirksomheden ved oprettelse af statsregnskabsrådet m.m.

Allerede inden betænkningens afgivelse blev forslaget i februar 1926 forelagt i landstinget af daværende finansminister Bramsnæs, der havde været medlem af kommissionen. Efter udvalgsbehandling i landstinget blev det med enkelte ændringer af teknisk karakter vedtaget enstemmigt i begge ting og stadfæstet som *lov nr. 77 af 31. marts 1926 om statens regnskabsvæsen og revision.*

Lovens revisionsbestemmelser, der ikke senere er ændret, gennemgås i det følgende kapitel om den nuværende ordning af statens revision.

Om forslaget til den nye revisionsordning havde der inden afgivelsen af regnskabskommissionens betænkning været ført en række *forhandlinger mellem denne kommission og den i 1923 nedsatte administrationskommission,* hvis formand var daværende justitsminister Rytter. Forhandlingerne viste i første omgang betydelige forskelle i de to kommissioners synspunkter. Statsregnskabskommissionen havde et forslag færdigt i oktober 1924, der blandt andet indeholdt bestemmelse om, at revisionen af alle staten vedrørende regnskaber, bortset fra statsregnskabet, skulle ledes af hovedrevisorer, udnævnt af kongen i henhold til indstilling af finansministeren efter samråd med statsrevisoratet, og ønskede administrationskommissionens udtalelse hertil.

Det af administrationskommissionen nedsatte udvalg bemærkede i en udtalelse af december 1924, at man var enig i, at den kritiske revision af selve centralstyrelsens regnskaber måtte henlægges til en uafhængig hovedrevision, men at en revision af og kontrol med de underordnede myndigheders regnskaber efter udvalgets opfattelse kun kunne udøves af centraladministrationen selv. »For det første synes det indlysende, at ingen bedre end den, der har givet de forskellige instrukser eller vejledninger, er i stand til at påse deres overholdelse i den ånd, hvori de er givne. Men selvfølgelig forudsætter dette, at den administrative revision ikke, som foreslået i § 19, indskrænkes til en talmæssig og eventuelt tillige juridisk revision, men at den tillige går ud på at kritisere forsvarligheden af de underordnede myndigheders økonomiske dispositioner. Til en virksom kritik på dette område vil administrationen være langt bedre udrustet end en hovedrevisor, idet administrationen kan lade kritikken udøve af de administrationskontorer, der beskæftiger sig med gennemførelsen af foranstaltninger af pågældende art . . .«

»Men dernæst er den administrative revision et ganske nødvendigt led i enhver administrations virksomhed. Kun gennem egen revision af regnskaberne får administrationen kendskab til den enkelte lokale embedsmands dispositioner, og kun derved bliver administrationen bekendt med, hvorledes de forskellige forskrifter virker i praksis . . .«

»Endelig skal nævnes det rent psykologiske moment, at når kritikken overfor en underordnet myndighed rejses ikke af administrationen selv, men af en tredjemand (hovedrevisor), vil der altid være en tilbøjelighed hos administrationen til at stille sig på den kritiserede embedsmands side og forsvare ham, hvilket selvsagt giver kritikken en afgørende svækkelse overfor den kritiserede . . .«

Udvalgets modforslag gik herefter ud på, at revisionen af ministeriernes centralbogholderier skulle foretages af hovedrevisorer, udnævnt af kongen efter finansministerens indstilling - og at revisionen af de underordnede myndigheders regnskaber, hvor der ikke fandtes særlige revisionskontorer under den pågældende centralstyrelse, skulle revideres af dennes bogholderi »på vedkommende administrationschefs vegne med fornøden assistance af administrationskontorerne . . .«

Om uoverensstemmelserne blev der derefter optaget forhandlinger i et fællesudvalg fra de to kommissioner under ledelse af finansministeren, hvor der blandt andet opnåedes enighed om den afgrænsning af hovedrevisorers og administrationens revision, der er fastsat i lovens § 14, samt om at udelade bestemmelsen om statsrevisoratets medvirken ved udnævnelse af hovedrevisorer. Det endelige forslag blev derefter enstemmigt vedtaget af regnskabskommissionen og enstemmigt tiltrådt af administrationskommissionen.

D. Statsrevisionen.

19. Grundloven af 1849 markerede overgangen fra enevældigt til konstitutionelt finansstyre. Allerede forinden var der dog taget skridt i retning af en konstitutionel kontrol med finanserne, dels gennem *stænderforsamlingslovene af 1831 og 1834,* som gav stænderne indflydelse på ændringer i beskatningen, dels ved indførelse af *større offentlighed i finansstyrelsen.* Umiddelbart før den første stænderforsamlings åbning offentliggjorde regeringen i september 1835 et finansbudget (oversigt over de statslige finansers stilling) der indeholdt oplysning om statsgældens størrelse ved årets begyndelse og et

skøn over indtægter og udgifter i årets løb, og i fortsættelse heraf blev der i slutningen af 1837 offentliggjort et statsregnskab for 1835 (beretning om statsindtægterne og statsudgifterne efter de aflagte regnskaber). Tilsvarende regnskaber offentliggjordes for 1836–1839. I 1841 blev der truffet bestemmelse om offentliggørelse af en finansplan (normalreglement) for statens indtægter og udgifter og om udarbejdelse af årlige budgetter og statsregnskaber, der skulle opstilles i tilslutning til normalreglementet og ligeledes offentliggøres. De danske stænderforsamlinger rejste på dette grundlag krav om, at budgettet og statsregnskabet skulle forelægges stænderne til prøvelse, men udviklingen i de nationalpolitiske forhold greb ind i spørgsmålet og forhindrede dets løsning.

Først ved forfatningsændringen i 1849 var betingelserne til stede for indførelse af fuld konstitutionel kontrol med finanserne. Kontrollen sikredes gennem grundlovens bestemmelser om rigsdagens magt til at pålægge skatter og bevilge statens indtægter og udgifter samt om rigsdagens adgang til at foretage efterfølgende kontrol med overholdelsen af bevillingerne ved revisionen af statsregnskabet. Bestemmelserne om revisionen indeholdtes i *grundlovens § 53*, der fik følgende udformning:

»Hvert Thing udnævner to lønnede Revisorer. Disse gennemgaa det aarlige Statsregnskab og paase, at samtlige Statens Indtægter deri ere blevne opførte, og at ingen Udgift udenfor Finantsloven har fundet Sted. De kunne fordre sig alle fornødne Oplysninger og Aktstykker meddelte. Det aarlige Statsregnskab med Revisorernes Bemærkninger forelægges derefter Rigsdagen, som med Hensyn til samme tager Beslutning.«

Medens andre bestemmelser i forfatningen var præget af den belgiske forfatning af 1831, lå revisionsordningen nær op ad *den norske forfatning af 1814*, hvor revisionen også var henlagt til et antal revisorer, valgt af parlamentet. I det af Monrad udarbejdede første udkast til forfatningen gik bestemmelsen ud på, at første kammer skulle vælge to eller én og andet kammer tre eller to lønnede revisorer, der skulle gennemgå statsregnskaberne. Det reviderede regnskab skulle derefter forelægges en af begge kamre valgt kommission til decision og kvittance, og såfremt denne fandt, at der var ansvar for nogen af ministrene, skulle sagen bringes for andet kammer, der traf afgørelse, hvis det ikke fandt, at der var anledning til at bringe den for rigsretten. I den grundlovgivende forsamling fremkom forslag om at henlægge revisionen til en regnskabsret efter belgisk mønster, men spørgsmålet blev udskudt til senere undersøgelse.

20. *Valget af de første statsrevisorer* fandt sted i januar og februar 1851 og var gældende for finansåret 1850/51. Forud for valget traf hvert af tingene enslydende beslutninger om valgmåden (valg af to revisorer for det enkelte finansår ved absolut flertal), om aflønningen og om den forretningsorden, der skulle iagttages ved revisionens udførelse. Deri bestemtes blandt andet, at antegnelser skulle tilstilles vedkommende ministerium, og at vedtegning skulle gives til hver enkelt post senest fire uger efter modtagelsen af besvarelsen. I vedtegningen skulle angives, om udsættelsen efter statsrevisorernes formening burde frafaldes, eller om der var anledning til decision og i så fald bestemt forslag til decisionen. Genpart af vedtegningen skulle tilstilles finansministeren. Revisionens beretning skulle trykkes med samtlige antegnelser, besvarelser og vedtegninger.

Tilsvarende bestemmelser blev i de følgende år truffet ved hvert valg af statsrevisorer indtil tingene ved *beslutninger af 16. december 1858* om valg af statsrevisorer og forskrifter om revisionsarbejdet gav bestemmelserne en varig form. I forhold til den oprindelige forretningsorden var der nu sket tilføjelse om, at antegnelser skulle sendes så betimeligt, at statsrevisionens beretning kunne forelægges den næste ordinære rigsdag ved dennes sammentræden, og at ministeriernes besvarelser højst skulle af ventes i otte uger, før beretningen gjordes færdig til trykning. Ved denne skulle antegnelser, besvarelser og vedtegninger samles for hver post.

I folketingsudvalget om udnævnelse af de første statsrevisorer havde det været overvejet at give statsrevisionen *en egentlig instruks* for dens arbejde, men man ønskede at indvinde erfaring om institutionen, og hvorledes den administrative revision lod sig bringe i det rigtige forhold til statsrevisorernes grundlovsmæssige revision. Udvalget betragtede det i øvrigt som selvfølgeligt, at det ved revisionen skulle påses, at intet beløb, som burde være kommet statskassen til gode, var undladt eller formindsket; at intet beløb var indkommet, der ikke havde hjemmel i grundloven eller anden bestemmelse; at ingen udgift havde fundet sted mod eller udenfor finanslovens bestemmelser; hvorvidt de stedfundne udgifter havde været fornødne eller hensigtsmæssige; hvorvidt de opførte indtægter under de givne forhold kunne have nået et større beløb; at statskassens fordringer som forskud, udlån, renter, restancer, ansvarssummer, beholdninger m. v. var overført fra det tidligere års regnskab, samt om de blev inddrevet i rette tid og på rette måde.

Statsrevisionens virksomhed var i de første år anlagt på en meget bred og kritisk basis. Da flere af medlemmerne sad inde med speciel regnskabsmæssig sagkundskab, var revisionen al-

lerede fra begyndelsen i stand til at opstille en række principielle synspunkter for bogføring og regnskabsafslutning i statsbogholderiet og de underordnede bogholderier og for opstilling af statsregnskabet. (På visse områder har disse principper først kunne fyldestgøres i den nyeste tid).

Revisionsmaterialet bestod kun af statsbogholderiets bøger samt regnskabsoversigter og i enkelte tilfælde regnskabsbøger fra ministerierne, men det suppleredes i vidt omfang ved yderligere undersøgelser. Gennem antegnelserne førtes der en omfattende brevveksling med ministerierne om regnskabsmæssige mangler, overskridelser, uhjemlede udgifter og uøkonomisk forbrug, og i vedtegningerne (1850/51 ca. 100 sider) udformede statsrevisorerne de regler og synspunkter, som man fandt burde følges ved den fremtidige regnskabsaflæggelse.

Forslagene til decision (senere blot betegnet indstilling) gik i de første år mest ud på, at de antegnede forhold kunne passere, men efter nogle års forløb fremkom der adskillige indstillinger om, at udgifter ikke kunne passere eller fremgangsmåder ikke billiges. Som helhed medførte statsrevisorernes virksomhed i de første år betydelige forbedringer i administrationens regnskabsaflæggelse og økonomiske forvaltning. Den fremkaldte dog samtidig stærk modstand fra flere af de kritiserede administrationsgrene, der blandt andet bestred revisionens kompetence til at fremsætte økonomisk kritik.

Behandlingen af statsrevisorernes første beretninger på rigsdagen gav anledning til indgående overvejelser om, hvilken form man skulle give *rigsdagens beslutning, og* hvilken retlig virkning den måtte tillægges. Fra rigsdagens side var man interesseret i, at beslutningen skulle indebære afgørelse af de rejste sager ved en egentlig decision eller decharge, mens regeringen henviste til, at beslutningen ikke kunne være bindende for administrationen, da den ikke var truffet i lovsform. Uanset dette standpunkt anvendte rigsdagen i de første år udtrykket »Decharge«, uden at der dog blev skabt klarhed over beslutningens betydning.

En tydeliggørelse af beslutningens indhold i forhold til regeringen skete, da der ved behandlingen af statsregnskabet for 1862/63 opnåedes enighed om at affatte rigsdagens beslutning i følgende form: »Med de ved de enkelte poster tagne forbehold frasiger rigsdagen sig ethvert krav på ansvar for statsregnskabet.«

Denne formulering rejste dog andre tvivlsspørgsmål, blandt andet om landstingets stilling, da anklagemyndigheden for rigsretten lå hos folketinget, samt om beslutningens virkning, når der af de to ting blev taget forskellige forbehold, hvilke skete i flere tilfælde.

21. Fra 1855/56 til 1863/64 indskrænkedes statsrevisorernes område til den del af de årlige statsregnskaber, der vedrørte kongerigets særlige indtægter og udgifter, mens regnskaberne for monarkiets fælles indtægter og udgifter var underkastet bestemmelserne i fællesforfatningen af 1855. Revisionen var omhandlet i *fællesforfatningens* § *55,* der havde følgende ordlyd:

»For Revisionen og Decisionen af de forskjeilige Forvaltningsgrenes Regnskaber oprettes ved Lov en Regnskabsret, der fører Tilsyn med samtlige Regnskabsbetjente. Retten vaager tillige over, at ingen Udgift afholdes uden i Henhold til Bestemmelserne i § 54 (om Rigsraadets bevillingsmyndighed). Statsregnskabet approberes ved Lov. Forslaget til denne forelægges Rigsraadet ledsaget af Regnskabsrettens Bemærkninger.«

Indtil loven om regnskabsretten kunne udkomme, skulle revisionen og decisionen af de forskellige administrative regnskaber behandles efter de hidtil gældende regler, mens statsregnskabet skulle forelægges rigsrådet til betænkning, forinden det blev endelig approberet af kongen.

Også *fællesforfatningen af 1863* forudsatte i § 57 oprettelse af en regnskabsret, men indeholdt tillige bestemmelse om, at revisionen — indtil retten kunne oprettes - skulle foretages af fire valgte revisorer.

Da regnskabsretten ikke kom til eksistens (jfr. nedenfor i afsnit E), blev det første regnskab for monarkiet for 1855/56 revideret af et rigsrådsudvalg med bistand af kongerigets statsrevisorer. De fire følgende to-års regnskaber blev alene revideret af udvalg nedsat af rigsrådet. De to første regnskaber nåede frem til behandling og godkendelse i rigsrådet, mens regnskaberne for 1860/62 og 1862/64 først blev taget under behandling i 1865/67, og da efter samme regler som var gældende for kongerigets regnskaber. Det sidste regnskab for 1864/66 blev revideret af statsrevisorerne.

Fællesforfatningens bevillingssystem, der indskrænkede den konstitutionelle kontrol med bevillingerne, samt den interimistiske revisionsordning bevirkede, at revisionen af monarkiets regnskaber fik en anden og langt mindre ind-

gående karakter end statsrevisorernes revision af kongerigets regnskaber.

22. I § 50 i *den gennemsete grundlov af 1866* bevaredes bestemmelsen om revisionen fra grundloven af 1849, dog med tilføjelsen: »Forandringer i disse bestemmelser kunne ske ved lov.« Regeringsforslaget indeholdt bestemmelse om oprettelse af en regnskabsret, men denne blev forkastet af folketinget, der i stedet foreslog den nævnte tilføjelse, der åbnede mulighed for en eventuel omdannelse af statsrevisionen til en regnskabsret eller en ændring af statsrevisionen på anden måde.

I forbindelse med grundlovsændringen fastsatte rigsdagen ved *beslutning af 20. og 25 maj 1867* nye bestemmelser om valget af statsrevisorer. Den et-årige valgperiode opretholdtes. I § 4 blev det fastsat, at det særlig var statsrevisorernes opgave ved gennemgangen af statsregnskabet at påse, at statsregnskabet og dets poster nøje slutter sig til finanslovens bevillinger på de enkelte konti. Deres betænkning skulle indeholde oplysning om forefundne uoverensstemmelser mellem finansloven og statsregnskabet, men der skulle alene gøres indstilling med hensyn til de punkter, der efter nogen af statsrevisorernes formening burde foranledige beslutning af rigsdagen.

I overensstemmelse med disse regler blev *statsrevisorernes betænkning* for 1866/67 afgivet *i en væsentlig ændret skikkelse.* De til de enkelte poster knyttede antegnelser, besvarelser og vedtegninger bortfaldt. Angivelse af de beløbsmæssige afvigelser mellem bevilling og forbrug og oplysning om styrelsernes forklaringer dertil udgjorde nu hovedparten af stoffet, og kun mere undtagelsesvis kom statsrevisorerne ind på andre spørgsmål i forbindelse med den økonomiske forvaltning. Betænkningen afsluttedes med indstilling til rigsdagens beslutning, hvori var meddelt de særlige forbehold, statsrevisorerne havde fundet anledning til at tage. Denne opstillingsmåde blev bibeholdt siden i nogenlunde uændret form og kan i sine hovedtræk genfindes i statsrevisorernes nuværende betænkninger.

Omlægningen af statsrevisorernes arbejde og betænkningernes form medførte, at relativt få spørgsmål af bevillingsmæssig karakter i de følgende år kom til at træde i forgrunden ved behandlingen af statsregnskabet. I betænkningen for 1874/75 indstillede statsrevisorerne enstemmigt, at det ikke kunne passere, at der af det kgl. teaters formue var brugt et beløb til at dække underskuddet på driftsregnskabet, samt at den af finansministeriet brugte fremgangsmåde ved afhændelsen af Frederiks Kirkeplads og den derpå værende ruin måtte misbilliges. De politiske modsætningsforhold, der var optakten til provisorieårene, medførte, at der i en årrække fremkom *delte indstillinger* fra statsrevisorerne, idet venstres statsrevisorer tog særlige forbehold til visse poster. I selve provisorieårene fra 1887/88 til 1893/94 indstillede venstres statsrevisorer, at statsregnskabet som helhed ikke kunne passere. Også efter provisorietiden fremkom der flere delte indstillinger. I 1894/95 indstillede venstres statsrevisorer, at en række afviklingsudgifter fra provisorietiden, som på grund af forketingets modstand ikke var blevet optaget på tillægsbevillingsloven, ikke kunne passere, mens højres statsrevisorer indstillede, at de passerede. Det samme skete i 1898/99 med hensyn til udgifter ved Københavns søbefæstning, der var afholdt af regeringen på forventet tillægsbevilling, men ikke godkendt af folketinget.

Efter systemskiftet i 1901 og den dermed fulgte ændring af den politiske baggrund for statsregnskabets behandling, har statsrevisorerne ikke i noget år taget forbehold i deres indstilling til rigsdagen. Hvor de har fundet anledning til at fremsætte bemærkninger, er dette sket i forbindelse med omtalen af den pågældende regnskabspost i betænkningen og med det formål at henlede rigsdagens og administrationens opmærksomhed på forholdet. I betænkningen for 1960/61 benyttede statsrevisorerne dog den usædvanlige fremgangsmåde, at de i selve den afsluttende indstilling om godkendelse af statsregnskabet henviste til den alvorlige kritik der var fremsat i betænkningen vedrørende bevillingsforholdene omkring byggeriet af et statsseminarium. (»Uanset de af statsrevisorerne foretagne anmærkninger i anledning af en på statsregnskabet under § 27. Statens anlægsudgifter. 1.28. Undervisningsministeriet. 1. Til opførelse af et nyt statsseminarium i Lyngby, afholdt ubevilget merudgift på 517.153 kr. foretages nedenstående indstilling til folketingets beslutning med hensyn til statsregnskabet for finansåret 1960-61: Statsregnskabet for finansåret 1960-61 godkendes«).

Rigsdagens behandling af statsrevisorernes betænkning var indtil 1901 knyttet nøje sammen med den politiske magtkamp. Den dannede baggrund for, at de to sager fra 1874/75 resulterede i rigsretstiltale mod de ansvarlige ministre, og

for, at folketinget fulgte venstres statsrevisorer i særindstillingerne før og under provisorierne. Fra 1901 har alle rigsdagsbeslutninger været uden forbehold, og behandlingen af statsregnskabet har kun mere undtagelsesvist givet anledning til, at spørgsmål er taget op til diskussion på rigsdagen. Ved behandlingen af statsregnskabet for 1909/10 besluttedes det at ændre formen for rigsdagens beslutning til den nuværende »Statsregnskabet for . . . . . godkendes«, idet man fandt den hidtidige frasigelse af ansvar for at være for omfattende og eventuelt til hinder for, at en sag kunne genoptages.

23. Den ændring, statsrevisionen undergik i tiden efter 1866, hvor dens virksomhed i højere grad fik karakter af en formel bevillingskontrol, fremkaldte fra flere sider *kritik af revisionen og ønsker om en ændring*, så den i højere grad blev sat i stand til at foretage en virkelig revision af de stadig voksende og mere komplicerede statsregnskaber. Ved behandlingen af statsregnskabet for 1908/09 udtalte landstingets udvalg i 1911, at de i 1867 vedtagne bestemmelser, som stadig var grundlag for revisionen, næppe kunne anses for at være tilstrækkelig klare og udtømmende til opnåelse af en så vidt mulig betryggende kontrol fra rigsdagens side med statsregnskaberne, og henstillede til overvejelse, om bestemmelserne ikke burde optages til revision som allerede forudsat i grundlovens § 50, sidste stk. Bemærkningerne blive tiltrådt af folketingets tilsvarende udvalg.

Den aktuelle *baggrund for udvalgenes kritik* var nogle sager, hvor statsrevisorerne på tilfældig måde var blevet bekendt med tilsidesættelser af bevillingerne fra administrationens side. - En bevilling til anskaffelse af en grund og opførelse af en telegrafstation var blevet benyttet til indkøb af en ældre bygning, og overskridelser var dækket af andre bevillinger; en bevilling til et kabelanlæg var blevet benyttet til anskaffelse af et automobil, en understøttelse, bevilget til en navngiven person, overførtes ved dødsfald uden bevilling til en anden person.

I begge ting gav udvalgenes betænkninger anledning til indgående drøftelser af revisionens organisation. I landstinget udtalte ordføreren (Johnsen) blandt andet, at en regnskabsret nok ville være den mest betryggende kontrol for rigsdagen, men den ville blive ret bekostelig, og under alle omstændigheder ville overvejelsen om en så gennemgribende omordning i det bestående tage lang tid, og man måtte derfor vistnok i alt fald foreløbig indskrænke sig til at supplere de gældende bestemmelser for statsrevisionen, således at revisionens opgave bliver af en mere indgående kritisk natur, end den er. En del mere medhjælp for statsrevisionen ville da blive uundgåelig, hvilket dog var rimeligt, da statens budget var mere end dobbelt så stort som den gang, foruden den omstændighed, at staten påtog sig mange flere opgaver end tidligere.

Statsrevisionens formand (Madsen-Mygdal) gav selv udtryk for, at han havde en følelse af, at den nuværende statsrevision var mangelfuld og burde være mere omfattende, mere indgribende og kritisk, og erkendte, at revisionen i almindelighed ikke magtede at trænge ind i, hvorvidt bevillingerne var anvendt efter deres hensigt. Finansministeren (Neergaard) udtalte, at statsrevisionen var ganske ude af stand til med de midler, den havde til rådighed, at gennemføre den indgående kontrol med bevillingernes anvendelse, som landstingsudvalgets ordfører havde fundet ønskelig, og bebudede overvejelser om en nyordning af såvel den administrative revision som af statsrevisionen.

Revisionens manglende indsats på det kritisk-økonomiske felt blev belyst gennem arbejdet i den i 1909 nedsatte *finanslovkommission*, der i sin første betænkning af maj 1911 dels stillede en række konkrete besparelsesforslag, dels pegede på en række områder, hvor man i almindelighed fandt administrationen for dyr. Kommissionen udtalte i denne forbindelse, at den under sit arbejde havde haft lejlighed til at erkende, at tilsynet med budgetforvaltningen under den nuværende organisation i høj grad var utilstrækkeligt, og at det ville være af betydning for gennemførelse af en sparsommelig og økonomisk husholdning, at der blev tilstræbt en virksom reform på dette område.

En yderst skarp bedømmelse af statsrevisionens organisation med særlig henblik på forholdene indenfor postvæsenet fremkom i en artikelserie, der i november -december 1911 offentliggjordes i »Ugens Tilskuer« af den daværende chef for 2. revisionsdepartement og medlem af rigsdagen, P. A. Jerichow.

Henstillingen om en omordning af statsrevisionens forhold blev gentaget af tingenes udvalg om statsrevisionens betænkning for de følgende år og besvaret af finansministeren med løfte om overvejelser, der dog først måtte skaffe klarhed over, hvorledes den administrative revision burde indrettes. Ved forhandlingerne i folketinget i 1915 om betænkningen for 1911/12 meddelte statsrevisionens formand (Slengerik), at alle fire statsrevisorer var enige i, **at** reglerne for statsrevisionen burde **forandres. Dette førte til, at** finansministeren optog forhandlinger med statsrevisorerne, og et på grundlag heraf udarbejdet forslag til lov om revisionen af statsregnskabet blev fremsat i folketinget i januar 1916. Det nåede først til afsluttende behandling i den følgende rigsdagssamling og blev vedtaget som *lov nr. 180 af 31. marts 1917.* I tilslutning til loven vedtog rigsdagen den *14. maj og 16. maj 1917 en ny beslutning* om valget af statsrevisorer og disses virksomhed.

Loven fastsatte i § 1 statsrevisorernes antal til fire som hidtil, men bestemte, at der samtidig skulle vælges fire stedfortrædere. Ifølge § 3 og 4 skulle revisionen foruden det i grundloven

fastsatte formål omfatte en kontrol med, at de i statsregnskabet opførte indtægter og udgifter er i overensstemmelse med de af de enkelte forvaltningsgrene aflagte særregnskaber, og at statsregnskabets status er rigtigt opført efter årets regnskab. Et samarbejde mellem statsrevisionen og den administrative revision blev etableret ved bestemmelse om, at statsrevisorerne var berettigede til som bevis for sidstnævnte forhold at anse derom afgivne erklæringer fra revisionsdepartementerne og andre revisionsmyndigheder, og at de kunne fordre sig forelagt enhver af en revisionsmyndighed udfærdiget regnskabsantegnelse med dertil hørende besvarelse og decision. Endvidere fik revisionen tillagt større myndighed over for administrationen gennem en bestemmelse i § 5 om, at den ved undersøgelse på stedet eller indkaldelse til møde kunne afæske enhver statstjenestemand mundtlige og skriftlige oplysninger.

Ifølge rigsdagsbeslutningen skulle statsrevisorerne fremtidig vælges for fire år ad gangen. De fik ret til at antage en sekretær og anden medhjælp ved arbejdets udførelse, også til behandling af enkelte spørgsmål. Med de ændringer, der fulgte af loven af 1917, svarede beslutningen i øvrigt ret nøje til bestemmelserne i den tidligere beslutning af 1867.

Omtrent samtidig med den nye ordning af statsrevisionen gennemførtes de tidligere omtalte bestemmelser om oprettelse af hovedrevisorater inden for etaterne, hvorved den administrative revisions kompetence blev udvidet til også at omfatte bevillingskontrol m.v., og det blev bestemt, at afskrift af dens decisionsprotokol skulle tilstilles statsrevisorerne.

Under *lovens behandling på rigsdagen* var der i det store og hele enighed om princippet: at bevare statsrevisionen på dens historiske grundlag, men udvide dens område og myndighed. Finansministeren (Brandes) tog ved forelæggelsen afstand fra tanken om indførelse af en regnskabsret og fik tilslutning fra de fleste ordførere. Som ordfører for det af folketinget nedsatte udvalg om loven anførte Ivar Berendsen dog, at loven kun kunne betragtes som et skridt på vejen, idet målet måtte være at få hovedrevisoraterne løsnet fra administrationen og henlagt under statsrevisorerne. Han blev støttet af en anden af ordførerne (Svendsen), men finansministeren henviste til, at den nu opnåede løsning måtte påregnes at skulle holde en årrække.

Statsrevisorerne afgav deres *første betænking efter nyordningen* i oktober 1919 for finansåret 1917/18. Den indeholdt erklæringer om den i loven foreskrevne kontrol med status og overensstemmelsen med særregnskaberne, sidstnævnte bilagt erklæringer fra ni forskellige administrative revisionsmyndigheder. Under omtalen af statsregnskabets § 2 var aftrykt udskrifter af decisionsprotokollerne for hovedrevisoraterne for statsbanerne, postvæsenet og telegrafvæsenet, omfattende såvel udsættelse som besvarelse og vedtegning samt ministerens decision, i alt ca. 120 sider. Fremstillingen afsluttedes med statsrevisorernes bemærkninger til decisionssagerne. I de fleste tilfælde tiltrådtes ministerens decisioner. Hvor disse ikke fulgte hovedrevisors indstilling, henledte man dog rigsdagens opmærksomhed på afgørelserne eller bemærkede i enkelte tilfælde, at afgørelsen efter statsrevisorernes skøn burde være truffet i overensstemmelse med hovedrevisors indstilling.

Betænkningen indeholdt endvidere den første af den række henstillinger om ændring af regnskabs- og revisionsordningen, der førte til nedsættelsen af statsregnskabskommissionen af 1921.

24. Statsrevisorerne deltog som før nævnt i statsregnskabskommissionen og tiltrådte forslaget til statsregnskabsloven af 1926 med de deri indeholdte regler om en væsentlig udvidelse al samarbejdet mellem statsrevisionen og den administrative revision.

Som følge af den ved statsregnskabsloven trufne nyordning af den samlede statslige revision ændredes bestemmelserne i loven af 1917 om revisionen af statsregnskabet ved en ny *lov nr. 95 af 4. april 1928,* og der blev truffet en ny *rigsdagsbeslutning af samme dato* om valg af statsrevisorer m.v. I loven fastsloges statsrevisorernes kompetence til at foretage en økonomiskkritisk revision som anført i bestemmelsen i regnskabslovens § 10, stk. 4, og deres indtræden i statsregnskabsrådet og samarbejde med hovedrevisorerne ved udførelse af undersøgelser m.m. blev hjemlet ved særlige bestemmelser i loven.

Rigsdagsbeslutningen indeholdt kun nogle mindre ændringer i forhold til den tidligere beslutning, blandt andet om optagelse af stof fra hovedrevisorernes beretninger i betænkningen.

25. I *grundloven af 5. juni 1915* indeholdtes bestemmelsen om statsrevisionen i § 49. Affattelsen var den samme som i grundloven af 1866 (og 1849) bortset fra, at valget af de fire statsrevisorer ikke længere skulle foretages af de to ting hver for sig, men af et fællesudvalg, hvortil hvert ting udpegede 15 medlemmer. Ligesom i 1866-grundloven fastsattes det, at bestemmel-

serne om statsrevisionen kunne ændres ved almindelig lov.

Også i *grundloven af 5. juni 1953* bevarede man i § 47 bestemmelsen fra den første grundlov om statsrevisionens opgaver. Antallet af statsrevisorer blev henvist til fastsættelse ved lov. Samtidig udgik bestemmelsen om, at forandring i statsrevisionsordningen kan ske ved lov. I bemærkningerne til lovforslaget blev det anført, at denne bestemmelse oprindelig var blevet indsat i grundloven af 1866 med henblik på indførelse af en regnskabsret, men da der under alle omstændigheder ønskedes opretholdt en ordning, hvorefter medlemmer af rigsdagen deltager i statsrevisionen, havde man ladet bestemmelsen udgå.

Da valget af statsrevisorer fremtidig ville følge grundlovens almindelige regel om valg til kommissioner og hverv, udgik også 1915-lovens særlige bestemmelser om valgmåden.

Den nuværende statsrevisionsordning gennemgås nærmere i det følgende kapitel.

E. Overvejelser om en regnskabsret.

26. Oprettelse af en regnskabsret i stedet for den eksisterende statsrevision har været overvejet ved forhandlingerne i den grundlovgivende forsamling 1848/49, under fællesforfatningerne af 1855 og 1863 og ved grundlovsforhandlingerne i 1865/66. Endvidere har spørgsmålet været rejst i rigsdagen på forskellige tidspunkter, navnlig i begyndelsen af 1900-tallet i forbindelse med drøftelser om statsrevisionens utilstrækkelighed. Endelig var spørgsmålet inddraget i drøftelserne i statsregnskabskommissionen af 1921 om en nyordning af den administrative revision.

Et egentligt forarbejde til oprettelse af en regnskabsret har været udført på tre tidspunkter, dels i årene under fællesforfatningen, dels i et i 1900 nedsat folketingsudvalg, dels i statsregnskabskommissionen af 1921.

27. *Under fællesforfatningen* arbejdedes der med forberedelse af den i forfatningen omtalte lov om regnskabsretten, såvel af finansminister Andræ som af hans efterfølger Fenger. Begge lod spørgsmålet behandle i sagkyndige kommissioner, der indsamlede en del materiale, blandt andet om den belgiske regnskabsret, men ikke nåede frem til at afgive betænkning. Andræ, der personlig var stærkt interesseret i de principielle spørgsmål omkring regnskabsretten, lod imidlertid også selv anstille undersøgelser og fik udarbejdet et udkast til loven om regnskabsretten.

Ifølge *Andres's forslag* - som aldrig nåede frem til debat, men som må antages at udtrykke hans tanker om, hvordan sagen burde ordnes - skulle retten bestå af en præsident og fire andre medlemmer, alle udnævnte af kongen. De skulle i overensstemmelse med grundlovens bestemmelser om dommere være uafsættelige - undtagen ved dom, og skulle ikke kunne forflyttes mod deres ønske. Retten skulle selv beskikke sit personale. Rettens opgaver bestemtes i almindelighed således: »Retten skal revidere, decidere og kvittere samtlige fællesadministrationen vedrørende specialregnskaber samt føre tilsyn med samme vedkommende regnskabsbetjente. — Ligeledes skal den gennemgå administrationsregnskaberne og statsregnskaber for monarkiets fællesanliggender. — Til statsregnskabet har retten at meddele sine bemærkninger, der tilstilles regeringen for at forelægges rigsrådet i forbindelse med lovforslaget om statsregnskabets approbation.« Rettens kendelser havde umiddelbar eksekutionskraft over for regnskabsbetjentene. I øvrigt skulle retten påse, at ingen uhjemlet udgift eller ompostering fandt sted, og kontrollen hermed skete ved, at udgiftsanvisninger skulle viseres af retten inden udbetaling kunne finde sted. Der var dog gjort den reservation, at visering ikke kunne nægtes, når der efter minister- og statsrådsbehandling af sagen forelå kongelig resolution på, at udgiften skulle finde sted.

Efter Andræ's afgang skete der ikke videre med lovudkastet, og tanken om at indføre regnskabsretten ved lov blev definitivt opgivet i 1861. Det fremgår af en på dette tidspunkt udsendt skrivelse fra finansministeren til forskellige administrative myndigheder, at man veg tilbage for den gennemgribende ændring af de bestående revisionsforhold, som indførelse af regnskabsretten ville betyde, og at man tænkte sig, at en ordning af lignende karakter kunne opnås ved en gradvis udvikling af de eksisterende revisionsinstitutter, der i første omgang skulle omfatte en udvidelse af generaldecisoraternes beføjelser til også at gælde revision af centraladministrationens dispositioner og dermed af selve statsregnskabet.

Som en begyndelse hertil indeholdt et i rigsrådet i 1862 forelagt *forslag til lov om finansperioden og statsregnskabet* (for monarkiet) bestemmelse om, at statsregnskabet, forinden det af finansministeren blev bragt i dets endelige

form til forelæggelse for rigsrådet, burde have været undergivet revision i ministeriernes generaldecisorater, ved hvilken revision navnlig blev at påse de enkelte regnskabsposters overensstemmelse med bevillingerne og disses forudsætninger. Forslaget nåede dog ikke længere end til udvalgsbehandling i rigsrådets folketing.

28. I marts 1900 indbragte et medlem af folketinget, dr. Oscar Hansen, et privat forslag om nedsættelse af et *udvalg til overvejelse om statsrevisoratets omdannelse til en regnskabsret.* I sin forelæggelse henviste han til den historiske baggrund for at tage spørgsmålet op igen og motiverede desuden forslaget med en række principielle betragtninger om revisionens organisation og en gennemgang af manglerne ved den hidtidige statsrevision. Udvalget blev nedsat og afgav den 29. marts 1901 en kort betænkning, der mundede ud i, at man til sagens behandling savnede så mange oplysninger, at man ville foreslå, at sagen blev gjort til genstand for en omhyggelig sammensat kommissions overvejelse.

Som bilag til betænkningen fandtes et af Oscar Hansen udarbejdet *udkast til lov om en sådan regnskabsret.* Ifølge § 1 i dette forslag skulle retten »… hvis Virksomhed ikke paa noget Punkt er underlagt Ministeriet …« bestå af en formand og seks dommere, alle udnævnt af rigsdagen. Ingen måtte ved deres udnævnelse være medlemmer af det ting, der udnævnte dem, og de skulle til enhver tid kunne afskediges ved rigsdagsbeslutning. En række udførlige habilitetsbestemmelser skulle sikre deres uafhængighed.

Det var rettens opgave at undersøge og afgøre regnskaber fra statsforvaltningen og alle, der har regnskabspligt over for statskassen. For at tilvejebringe grundlag for denne virksomhed skulle regnskabsretten efter dens nedsættelse stille forslag til en lov om ordning af statens regnskabsvæsen. Rettens kendelser kunne af den regnskabspligtige appelleres til højesteret med hensyn til formelle fejl eller forhold til gældende lovgivning, men skete appel ikke, fuldbyrdedes kendelserne som domme. Egentlige misligheder skulle anmeldes til finansministeriet og justitsministeriet og omtales i rettens beretning til rigsdagen.

Foruden regnskabskontrollen påhvilede det retten at foretage en forudgående bevillingskontrol ved påtegning af anvisninger på finanshovedkassen. Uden påtegning måtte intet beløb udbetales af statskassen (bortset fra visse stående ydelser). Nægtedes påtegning, skulle sagen gå til undersøgelse i ministerrådet, og hvis dette fandt, at udgiften kunne afholdes, skulle påtegning ske med forbehold. Indberetning om sådanne tilfælde skulle ske i rettens årlige beretning til rigsdagen, så den kunne danne grundlag for folketingets beslutning om ansvarsspørgsmålet.

Retten skulle afgive årlig beretning til rigsdagen samtidig med statsregnskabets forelæggelse. Behandlingen skulle ske efter de for statsrevisorernes betænkning fastsatte regler. Alle af tingene trufne beslutninger vedrørende statsregnskabet og rettens beretning skulle meddeles retten til efterretning.

Da den af folketingsudvalget foreslåede kommission ikke blev nedsat, skete der ikke videre i sagen. Lovforslaget har enkelte gange været nævnt under rigsdagsforhandlinger, senest i folketinget i 1962 (Aage Fogh).

29. Mens overvejelserne i 1900-1901 og de senere faldne udtalelser på rigsdagen belyste spørgsmålet om regnskabsretten fra den politiske side, tog *statsregnskabskommissionen af 1921* sagen op i forbindelse med en nyordning af den administrative revision.

Kommissionen omtalte i sin betænkning regnskabsretten som den første løsning, man havde undersøgt, blandt andet ved indhentelse af oplysninger fra udlandet og besøg ved den belgiske regnskabsret, hvis indretning beskrives nærmere. Kommissionen udtaler om denne løsning, at den selvfølgelig ville være egnet til at sikre revisionen både selvstændighed og ensartethed, men at man på den anden side hurtig blev klar over, at denne vej ikke var farbar, dels på grund af dens kostbarhed, dels fordi oprettelsen af en sådan særdomstol ville falde dårlig i tråd med landets øvrige retsforfatning. I bemærkningerne til det på rigsdagen forelagte forslag til regnskabsloven nævnes regnskabsrets-ordningen på linie med en række andre udenlandske ordninger, idet det anføres, at man blandt andet på grund af de dermed forbundne omkostninger ikke havde ment at kunne lægge nogen af disse ordninger til grund for forslaget. Under rigsdagens forhandlinger om forslaget blev spørgsmålet om regnskabsretten ikke berørt.

KAPITEL II

Den nuværende ordning af statens revision.

A. Statens revisionsorganer.

1. Revisionen af statens regnskaber er efter de gældende bestemmelser henlagt til to instanser, statsrevisorerne og finansministeriets revisionsdepartementer. De to instanser udøver revisionen i et nærmere fastsat samarbejde, og deres virksomhed dækker tilsammen revisionen af alle inden for staten aflagte regnskaber. Dele af revisionen er dog henlagt til revisionsmyndigheder, der er etableret af vedkommende centralstyrelse, men disses virksomhed er underkastet revisionsdepartementernes kontrol gennem bestemmelser om tilsyn og adgang til efterrevision.

Statsrevisorerne.

2. Forfatningens bestemmelser om den statslige revision findes i grundlovens § 47, stk. 2. Det fastsættes heri, at folketinget vælger et antal revisorer, der gennemgår det årlige statsregnskab og påser, at samtlige statens indtægter er opført heri, og at ingen udgifter er afholdt uden hjemmel i finansloven eller anden bevillingslov. De nærmere regler for revisorernes antal og virksomhed fastsættes ved lov.

De pågældende lovbestemmelser indeholdes i lov nr. 95 af 4. april 1928 om revisionen af statsregnskabet (med en ændring af 1953), i det følgende betegnet statsrevisorloven, og lov nr. 77 af 31. marts 1926 om statens regnskabsvæsen og revision (med ændringer af 1937 og 1942, optrykt ved lovbekendtgørelse nr. 178 af 21. maj 1937), i det følgende betegnet regnskabsloven. Yderligere bestemmelser er fastsat ved rigsdagsbeslutning af 4. april 1928 om valget af statsrevisorer og disses virksomhed (ændret ved beslutninger af 1947, 1959 og 1962).

Statsrevisionen er herefter organiseret på følgende måde: Folketinget vælger fire lønnede revisorer og fire stedfortrædere for disse. Valget sker efter forholdstal og finder sted for fire regnskabsår ad gangen. Der gælder ingen bestemmelser om, hvem der kan vælges til statsrevisor, men i praksis er hvervet altid blevet besat med medlemmer eller forhenværende medlemmer af folketinget (rigsdagen).

Statsrevisorerne vederlægges og pensioneres efter regler, der er indeholdt i ovennævnte folketingsbeslutninger. For at sikre statsrevisionens uafhængighed blev det ved ændring af rigsdagsbeslutningen i 1962 bestemt, at en statsrevisor ikke uden tilladelse af folketingets udvalg for forretningsordenen må beklæde nogen stilling eller varetage noget lønnet hverv af varigere karakter, dersom retten til antagelse til eller afskedigelse fra stillingen eller hvervet er henlagt til en statslig eller kommunal administrativ myndighed eller til en koncessioneret eller statsunderstøttet virksomhed.

Statsrevisorernes arbejde ledes af formanden, der vælges for hvert regnskabsår. Statsrevisorerne kan antage en sekretær og anden medhjælp ved arbejdets udførelse. For tiden fungerer chefen for folketingets bureau som statsrevisoratets sekretær. Statsrevisoratet har ikke derudover noget større kontorapparat. De samlede udgifter ved statsrevisoratet, der afholdes af folketinget, androg i 1963/64 162.000 kr. Udgifterne revideres sammen med folketingets regnskaber ved foranstaltning af tingets præsidium, der har udpeget to af revisionsdepartementernes tjenestemænd som revisorer, jfr. regnskabslovens § 16.

Revisionsdepartementerne.

3. Bestemmelserne om revisionsdepartementernes virksomhed er fastsat i statsregnskabsloven af 1926, jfr. bilag 1. Yderligere bestemmelser indeholdes i instruks for hovedrevisoraterne af 12. november 1936, i det følgende betegnet instruksen, jfr. bilag 2.

Ifølge disse bestemmelser udføres revisionen af statens regnskaber principielt af hovedrevi-

sorer, der udnævnes af kongen efter indstilling af finansministeren og står umiddelbart under finansministeren (regnskabslovens §§ 15 og 18). De af hovedrevisorerne ledede embedsområder blev oprindelig ved normeringslov betegnet som hovedrevisorater. I overensstemmelse med områdernes placering direkte under ministeren blev betegnelsen ved lov nr. 5 af 7. juni 1958 om normering og klassificering af statstjenestemandsstillinger ændret til revisionsdepartementer, og hovedrevisorerne blev i loven opført som departementschefer i finansministeriet. Antallet af departementschefer i revisionsdepartementerne er fastsat ved klassificeringsloven. Det var tidligere fire, men ved normeringslov for 1962/63 blev et embede nedlagt, og ledelsen af det pågældende revisionsdepartement henlagt til en af de øvrige departementschefer.

Cheferne for revisionsdepartementerne er indbyrdes ligestillede. De varetager hver for sig ledelsen af det under dem henlagte revisionsområde. Fordelingen af områderne foretages ved bestemmelse i den for revisionsdepartementerne gældende instruks, der udstedes af finansministeren efter samråd med pågældende fagminister og efter indhentet erklæring fra statsregnskabsrådet (regnskabslovens §§ 18 og 23).

4. Med hensyn til regnskabernes revision og den regnskabsmæssige kontrol står departementscheferne til vedkommende fagministers rådighed og har direkte referat til ministeren (regnskabslovens § 18). Deres kompetence omfatter også de af ministeren trufne afgørelser, idet det udtrykkelig er bestemt, at det ikke ophæver en hovedrevisors pligt til at gøre udsættelse til regnskabet, at der over for ham påberåbes en ordre fra pågældende minister (regnskabslovens § 18, stk. 6).

Ifølge instruksen varetager cheferne for revisionsdepartementerne personale- og budgetadministrationen hver på sit område.

Arbejdsfordelingen mellem revisionsdepartementerne er i store træk således, at 1. revisionsdepartement varetager revisionen af kontohaverregnskaber og underregnskaber under statsministeriet, udenrigsministeriet og finansministeriet, 4. revisionsdepartement revisionen af kontohaverregnskaber og underregnskaber under kirkeministeriet, undervisningsministeriet, ministeriet for kulturelle anliggender og forsvarsministeriet, medens 2. og 3. revisionsdepartement, der nu udgør ét departement, varetager revisionen af regnskaberne under de øvrige ministerier.

Inden for de tre departementer er arbejdet organiseret i fjorten kontorer, deraf tre kontorer under 1. revisionsdepartement, syv kontorer under 2. og 3. revisionsdepartement og fire kontorer under 4. revisionsdepartement. Arbejdsfordelingen mellem kontorerne følger også i det væsentlige ministerie-inddelingen, men der er dog i nogle tilfælde i det enkelte departement gennemført en tværgående fordeling af sagsområderne. I hvert af departementerne fungerer et af kontorerne som sekretariatskontor, der behandler spørgsmål vedrørende departementets interne administration og spørgsmål af betydning for flere af kontorerne.

Revisionsdepartementernes personale er klassificeret i samme gruppe som personalet i den øvrige centraladministration. Dog har departementerne en særlig revisorgruppe, omfattende revisorer af 1. grad (22. lønningsklasse) og revisorer af 2. grad (17. lønningsklasse). Departementerne havde pr. 1. april 1964 et samlet personale på 324, deraf 105 i embedsklasserne og 219 i kontorklasserne. De samlede udgifter til revisionsdepartementerne (ekskl. lokaleudgifter for hovedparten af kontorerne samt pensionsudgifter) androg i 1963/64 7,8 mill. kr., hvoraf 7,6 mill. kr. medgik til lønninger. Revisionsdepartementernes regnskaber revideres af statsrevisorerne (regnskabslovens § 16).

Revisionsorganer under en centralstyrelse.

5. I henhold til regnskabslovens § 14 udføres revisionen af de af underordnede myndigheder og tjenestemænd aflagte regnskaber, hvor dette findes hensigtsmæssigt, af den pågældende centralstyrelse. Etablering af sådanne revisioner kan ifølge § 14 ske efter samråd mellem finansministeren og den pågældende fagminister.

Selv om revisionen er henlagt til en centralstyrelse, tilkommer det revisionsdepartementerne at udøve en kritisk kontrol med dispositioner, der er truffet af centralstyrelsen eller med dennes bemyndigelse, for så vidt dispositionerne giver sig udtryk i regnskaberne (regnskabslovens § 15, stk. 1). Revisionsdepartementerne kan endvidere lade regnskaber, der revideres af en centralstyrelse, underkaste en fuldstændig efterrevision for at forvisse sig om, at den første revision har været fyldestgørende, ligesom de kan forlange sig forelagt de til de pågældende regnskaber gjorte antegnelser med dertil

hørende besvarelser og afgørelser samt beretninger om kasseeftersyn (regnskabslovens § 15, stk. 3 og 4).

Siden regnskabslovens gennemførelse er flere § 14-ordninger blevet ophævet, og revisionen overtaget af revisionsdepartementerne. Af de tilbageværende ordninger skal nævnes følgende:

a. Generaldirektoratet for statsbanernes revision i forbindelse med den regnskabsmæssige behandling af de fra stationerne fremsendte indtægtsafregninger m.v.
b. Generaldirektoratet for post- og telegrafvæsenets revisionskontor, der foretager revision af samtlige regnskaber under postvæsenet med undtagelse af regnskaber vedrørende postanvisninger og girovirksomheden. Sidstnævnte regnskaber revideres af postgirokontorets revisionsafdeling.
c. Toldvæsenets revisionsafdeling, der omfatter tre kontorer og foretager revision af toldvæsenets indtægter og størstedelen af toldvæsenets lønnings- og administrationsudgifter.
d. Finansministeriets kontrolrevisions- og kuponskontor, der kontrollerer statsgældsforvaltningens beholdninger af værdipapirer m. v., låne- og kuponindfrielser m.m. samt reviderer de af statsgældskontorerne aflagte regnskaber.
e. Fyrdirektoratets revision af fyrstationernes regnskaber.
f. Revisionen af regnskaberne for Danmarks radio, der udføres af to af kulturministeriet ansatte revisorer, hvoraf den ene skal være statsautoriseret, medens den anden er en embedsmand i ministeriet.

Det skal endelig nævnes, at de fleste af de på statsregnskabet optagne fonde revideres af revisionsdepartementerne. Dog er der for enkeltes vedkommende truffet bestemmelse om særlig revision ved revisorer udpeget af vedkommende ministerium.

Forbindelsen mellem statsrevisorerne og revisionsdepartementerne.

6. *Statsregnskabsrådet* sammensættes af statsrevisorerne, cheferne for revisionsdepartementerne og chefen for finansministeriets regnskabsafdeling. Statsrevisoratets formand er formand for rådet, medens rådets næstformand udpeges af finansministeren blandt cheferne for revisionsdepartementerne (regnskabslovens § 25).

Det er rådets opgave at være koordinerende organ for arbejdet med statens regnskabs- og revisionsvæsen. I rådet kan behandles spørgsmål, der tilsigter at opnå en ensartet fremgangsmåde ved revisionen, eller som skønnes at være af fælles interesse for medlemmerne ved udøvelsen af deres hverv. For statsrevisorernes vedkommende er det særlig bestemt, at de i rådet kan foranledige behandlet ethvert spørgsmål, som efter deres skøn er af betydning for statens regnskabs- og revisionsvæsen eller dens økonomi. Rådet skal høres, forinden udstedelsen af den i regnskabsloven omhandlede almindelige instruks for statens regnskabsvæsen samt instruksen for revisionsdepartementerne (regnskabslovens § 26 og statsrevisorlovens § 5).

7. Foruden ved arbejdet inden for statsregnskabsrådets rammer er der gennem en række bestemmelser i regnskabsloven og statsrevisorloven knyttet forbindelse mellem de to statslige revisionsmyndigheder. Vigtigst er bestemmelserne om, at revisionsdepartementernes årlige *beretninger* afgives til statsrevisoratet, samt at sager, hvori revisionsdepartementerne har indhentet vedkommende ministers decision, kan *genoptages af statsrevisoratet* (regnskabslovens § 21, jfr. § 20). Videre gælder det, at revisionsdepartementerne er pligtige til efter opfordring fra statsrevisoratet at anstille *undersøgelser* og afgive betænkning om forhold vedrørende regnskaberne, hvorom statsrevisorerne måtte ønske oplysninger, ligesom statsrevisorerne kan indkalde departementscheferne til mundtlig forhandling om sådanne spørgsmål (regnskabslovens § 22, jfr. statsrevisorlovens § 6).

B. Revisionens område.

Statens regnskaber.

8. Den statslige revisions område er fastlagt generelt i regnskabslovens § 10, hvori det hedder: »Alle regnskaber bliver at underkaste revision«. Hvilke regnskaber, det drejer sig om, er fastslået i regnskabslovens afsnit II, hvorefter disse omfatter det af finansministeren årligt aflagte samlede statsregnskab og de af statens regnskabspligtige myndigheder aflagte regnskaber.

Regnskabspligtig er enhver, der har at oppebære eller udbetale penge på statskassens vegne eller er bemyndiget til ved anvisning at disponere over statskassens midler, eller som har statskassen tilhørende værdier i deres varetægt.

Revisionens område er således statens regn-

skaber, d.v.s. regnskaber over statskassens midler og ejendele. En vis udvidelse af revisionsområdet derudover er gennemført ved bestemmelsen i regnskabslovens § 17, hvorefter revisionen af de hidtil ved statens foranstaltning reviderede regnskaber, der ikke vedrører statsmidler, henlægges til revisionsdepartementerne. De regnskaber, der derved er blevet inddraget under statens revision, er navnlig stiftsmidlerne og en række offentlige stiftelser, legater og lignende.

Som nævnt revideres nogle af statens regnskaber i henhold til regnskabslovens § 14 af revisionsorganer under vedkommende centralstyrelse. I øvrigt revideres alle statens regnskaber af revisionsdepartementerne. Selve statsregnskabets revision foretages af statsrevisorerne, dog delvis på grundlag af erklæringer fra revisionsdepartementerne.

1 ilskudsregnskaberne.

9. Ca. 40 pct. af statens drifts- og anlægsudgifter vedrører tilskud til kommuner og andre ikke statslige institutioner. Revisionen inden for disse områder er efter regnskabslovens bestemmelser ikke umiddelbart underlagt de statslige revisionsmyndigheder, men udføres i første række af særligt etablerede revisionsorganer.

Således revideres den betydelige del af statsudgifter, der omfatter *tilskud til og refusion af amts-, købstad- og sognekommunernes udgifter* inden for det sociale område, hospitalsvæsenet, skolevæsenet, vejvæsenet m.v. af kommunernes egne revisorer. Amtskommunernes revisorer, der antages af amtsrådene, er som hovedregel statsautoriserede revisorer. Købstad- og sognekommunernes revision varetages af valgte revisorer, ofte suppleret med en teknisk revision. Endvidere gennemgås sognekommunernes regnskaber som led i amtsrådets tilsyn med kommunerne af særlige amtsrevisorer. For de sociale udgifters vedkommende foretager amtet tillige en kritisk revision på socialministeriets vegne.

Syge- og arbejdsløshedskasserne, der modtager statstilskud efter særlige beregningsregler, revideres af kassernes egne revisorer og af arbejds- og sygekassedirektoraternes revisionsafdelinger. En række institutioner inden for *børne- og ungdomsforsorgen* og *særforsorgen,* der modtager fuld statsrefusion af deres nettoudgifter, revideres af private revisorer, der udpeges af institutionerne, og som udfører deres revision i henhold til en af vedkommende centralstyrelse fastsat instruks.

På lignende måde er der ved lovbestemmelser og ministerielle cirkulærer m.v. etableret revisionsordninger for en lang række tilskudsmodtagende institutioner som eksempelvis *eksamensskoler og -kurser, handelsskoler, tekniske skoler, biblioteker m.m.* samt institutioner med erhvervs fremmende formål.

En række *private foreninger og institutioner* med opgaver af humanitær, kulturel og national karakter, der modtager statsstøtte gennem tilskud, lån og tilladelser til indsamlinger m.v., revideres af valgte, som regel statsautoriserede, revisorer.

Hvor de tilskudsmodtagende institutioners regnskaber danner grundlaget for tilskuddenes beregning, fremsendes de til og gennemgås af de respektive styrelser, der i flere tilfælde har henlagt denne virksomhed til særlige økonomiinspektører eller -afdelinger. Da regnskaberne i disse tilfælde er dokumentation for den pågældende tilskudsudgifts rigtige beregning, har revisionsdepartementerne i vidt omfang måttet lade deres revision omfatte en gennemgang af de omhandlede institutioners regnskaber.

Forskellige institutioner, der oppebærer statstilskud eller statsstøtte, revideres efter *sarlige aftaler* af revisionsdepartementet (f.eks. indkøbsforeningerne for mindre landbrugere, landbrugets dispositionsfond). Til at deltage i revisionen af nogle af de statsstøttede foreningers regnskaber har vedkommende ministerium i forbindelse med revisionsdepartementet udpeget en særlig kritisk revisor (Nationalforeningen til tuberkulosens bekæmpelse, Finseninstituttet, Hedeselskabet m.fl.).

Regnskaber for private erhvervsvirksomheder med koncessioner m.v. fra staten.

10. Staten deltager finansielt i en række private erhvervsvirksomheder, der drives i henhold til en af staten meddelt eneretsbevilling. De vigtigste eksempler herpå er de tre telefonselskaber, ca. 30 private jernbaneselskaber, Det danske luftfartsselskab, kryolitselskabet, Nordisk mineselskab, Dansk tipstjeneste, Dampskibsaktieselskabet Øresund, Grønlandsfly. Bortset fra et enkelt af telefonselskaberne, der er kommunalt, er alle disse selskaber organiseret som aktieselskaber. Staten deltager finansielt i enkelte andre aktieselskaber, hvor der har været en særlig baggrund for statsstøtte, f.eks. Byggeriets maskinstationer, Det danske stålvalseværk og Godthåbs fiskeindustri.

Privatbanernes regnskaber indsendes efter at være revideret af selskabernes revisorer til revisionsdepartementet til en nærmere kritisk gennemgang vedrørende overholdelsen af koncessionen og andre bestemmelser fra ministeriet. I øvrigt har staten samme adgang til kontrol med driften af de omhandlede virksomheder som den, der normalt tilkommer aktionærer. Staten vælger medlemmer til selskabernes bestyrelser i det forhold, hvori den har indskudt aktiekapital, og har på samme måde indflydelse på valget af selskabernes revisorer. Dampskibsaktieselskabet Øresund, hvis hele aktiekapital ejes af staten, revideres fuldt ud af revisionsdepartementet.

Fra flere af selskaberne modtager revisionsdepartementet direkte eller fra den af staten udpegede revisor selskabernes regnskaber og revisionsberetninger til gennemsyn.

Regnskaber for internationale institutioner.

11. De større internationale organisationer, hvortil Danmark yder bidrag, revideres normalt af revisionsråd, sammensat af repræsentanter for de nationale revisioner, og Danmark har haft sæde i flere af disse. For visse områders vedkommende er der etableret en løbende kontakt mellem revisionsdepartementet og den internationale revision i forbindelse med dennes gennemgang af her i landet afholdte udgifter. Revisionsdepartementet har på enkelte områder af særlig interesse truffet aftale med udenrigsministeriet om at få tilstillet årsregnskaberne og revisionsberetningerne til gennemsyn.

C. Revisionens opgaver.

12. Ligesom revisionsområdet er revisionsopgaverne fastlagt generelt i regnskabslovens § 10. Det hedder deri, at det ved revisionen navnlig bliver at påse:

1. at regnskabet er rigtigt aflagt i tal- og bogholderimæssig henseende, og at såvel indtægts- som udgiftsposter er behørigt dokumenterede,
2. at regnskabets enkelte poster er i overensstemmelse med de gældende love, anordninger og andre gyldige bestemmelser samt indgåede kontrakter,
3. at ingen udgift er afholdt uden hjemmel i finansloven eller anden bevillingslov, at bevillingerne er anvendt efter deres ord og forudsætninger, at enhver udgift og indtægt er posteret på rette måde, og at ingen post uhjemlet er overført fra et finansår til et andet,
4. at der ved forvaltningen af statens midler og driften af de i regnskaberne omhandlede virksomheder er taget skyldige økonomiske hensyn.

Revisionen omfatter således fire elementer: Tal- og bogholderimæssig kontrol, formel-retlig kontrol, bevillingsmæssig kontrol og økonomisk-kritisk kontrol. § 10 omhandler udelukkende en efterfølgende kontrol af de regnskabsmæssige og økonomiske dispositioner. De opgaver med hensyn til en forudgående eller samtidig kontrol, som i visse lande er henlagt til revisionsmyndigheden, er her i landet hidtil betragtet som interne kontrolopgaver, der må løses inden for administrationens rammer.

Eftersyn af kasse- og aktivbeholdninger, der må betragtes som en del af den tal- og bogholderimæssige revision, foretages efter nærmere regler i regnskabsloven, instruksen og særlige af finansministeriet udstedte bestemmelser. Eftersyn af inventar- og varebeholdninger, der efter omstændighederne kan være et led i den tal- og bogholderimæssige revision eller i den økonomisk-kritiske revision, gøres ikke direkte til genstand for omtale i regnskabsloven, men det forudsættes, at sådanne eftersyn finder sted, og det følger af de almindelige opgaver i § 10, at det påhviler revisionsmyndighederne at overvåge, at sådanne beholdninger er underkastet betryggende kontrol.

13. *Revisionsopgavernes fordeling* mellem de forskellige revisionsinstanser er ordnet på følgende måde:

Statsrevisorernes opgave er i grundloven formelt angivet som bevillingskontrollen, men i statsrevisorlovens § 3, stk. 2, bestemmes det, at de skal forvisse sig om, at statsregnskabets indtægter og udgifter er i overensstemmelse med de af ministerier og andre institutioner og myndigheder aflagte regnskaber, og at statsregnskabets status er rigtig opført efter regnskaberne. I stk. 3 er det endvidere bestemt, at de tillige bør have opmærksomheden henvendt på, at der ved forvaltningen af statens midler og driften af de i statsregnskabet omhandlede virksomheder er taget skyldige økonomiske hensyn.

I princippet varetager statsrevisorerne derfor inden for deres område også de opgaver, som revisionsdepartementerne har ved revisionen af de enkelte statsmyndigheders regnskaber. Ved

kontrollen med statsregnskabets rigtighed og gennemførelsen af den kritisk-økonomiske kontrol bygger statsrevisorerne dog hovedsagelig på erklæringer og beretninger fra revisionsdepartementerne. Tyngdepunktet i statsrevisionens virksomhed må derfor i praksis siges at ligge i dens bevillingskontrollerende virksomhed.

Den revision, der udføres af *centralstyrelser*, er ifølge sagens natur begrænset til en tal- og bogholderimæssig revision samt en kritisk kontrol af de dispositioner, der er foretaget af den underordnede myndighed uden forud indhentet eller meddelt godkendelse fra centralstyrelsen. Med hensyn til den kritiske kontrol vil denne i almindelighed omfatte opgaven under punkt 2 i regnskabslovens § 10, medens en væsentlig del af opgaverne under punkt 3 og 4 ikke kan dækkes af revisionen. Derfor er det også udtrykkelig fastsat i lovens § 15, at revisionsdepartementerne foretager en selvstændig kontrol på disse punkter, jfr. foran.

Revisionsdepartementernes revision dækker - bortset fra områder med centralstyrelsesrevision - alle fire opgaver. Som følge af deres umiddelbare adgang til bilagsmaterialet har departementerne i forhold til statsrevisorerne ikke alene det fulde ansvar for den i § 10 under punkt 1 og 2 nævnte revision, men også ansvaret for den del af bevillingskontrollen og den økonomisk-kritiske kontrol, som er knyttet til de enkelte dispositioner.

Hvad specielt angår fordelingen af de opgaver, der knytter sig til *kasse- og aktiveftersyn*, er det bestemt, at kasseeftersyn hos kontohaverne foretages af revisionsdepartementet, medens eftersyn hos underordnede myndigheder normalt afholdes af den myndighed, der foretager den i § 14 omhandlede revision. Revisionsdepartementet har i alle tilfælde, hvor det ikke selv udfører eftersynene, ret til at lade sig repræsentere ved disse, ligesom det kan kræve afholdt overordentlige eftersyn under revisionsdepartementets medvirken, jfr. regnskabslovens § 24 og instruksens § 3.

Vedrørende fordelingen af opgaverne ved eftersyn af vare- og materielbeholdninger savnes der som nævnt almindelige bestemmelser herom, men de ordninger, der er truffet inden for de enkelte regnskabsområder, går som regel ud på, at eftersynene påhviler administrationen, medens revisionsdepartementet fører et almindeligt tilsyn med, at kontrollen med beholdningerne er betryggende tilrettelagt.

D. Revisionsproceduren.

Revisionsmaterialet.

14. Udgangspunktet for revisionsproceduren er de regnskaber og den regnskabsdokumentation, som det i henhold til statsrevisorloven, regnskabsloven samt de i medfør af sidstnævnte udstedte regnskabsinstrukser påhviler styrelserne at indsende. Revisionen har derudover ret til at forlange sig meddelt alle sådanne oplysninger og forelagt alle sådanne aktstykker, som efter revisionens skøn er af betydning for regnskabernes prøvelse, ligesom de til enhver tid skal have adgang til regnskabsbøger og andet på stedet beroende regnskabsmateriale (regnskabslovens § 12). Specielt for statsrevisorerne gælder det, at de enten i forbindelse med en undersøgelse på stedet eller ved indkaldelse til møde kan afæske enhver statstjenestemand mundtlige eller skriftlige oplysninger og kan forlange sig forelagt ethvert aktstykke, som de anser for fornødent for udførelse af deres hverv (grundlovens § 47, stk. 2, 3. punktum og statsrevisorlovens § 6).

Revisionsstedet.

15. Inden for revisionsdepartementernes arbejdsområde foretages revisionen som hovedregel centralt ved en gennemgang i departementernes kontorer af de hertil som regel månedsvis fremsendte regnskaber. Imidlertid er det i regnskabslovens § 11 bestemt, at revisionen, hvor omstændighederne taler derfor, skal foregå på stedet, hvor regnskaberne føres, hvilket i de senere år har fundet sted i et vist omfang for så vidt angår den tal- og bogholderimæssige revision.

Revisionens omfang.

16. Regnskabsloven forudsætter i princippet, at alle regnskaber underkastes revision, men revisionsdepartementerne - og centralstyrelsernes revisionsorganer i samråd med chefen for vedkommende revisionsdepartement - kan bestemme, at revisionen helt eller delvis kan foregå ved prøver, ligesom revisorerne kan undlade at påtale sådanne fejl, hvis berigtigelse skønnes at ville volde uforholdsmæssig bekostning eller besvær (regnskabslovens § 13). Denne bestemmelse tager sigte på den tal- og bogholderimæssige revision. For så vidt angår revisionsdepartementernes kritiske kontrol, der efter sagens natur ikke kan gennemføres fuldstændigt, er det bestemt, at kontrollen udøves i det omfang, re-

visionsdepartementerne selv bestemmer, jfr. regnskabslovens § 15, stk. 1. Stikprøverevision har under den voldsomme vækst, som statsudgifterne og statsindtægterne gennem en lang årrække har udvist, måttet anvendes i stærkt stigende omfang, også inden for den tal- og bogholderimæssige revision.

Udsættelser og decision i forhold til underordnede myndigheder.

17. Udsættelser, som den tal- og bogholderimæssige revision af underordnede myndigheders regnskaber giver anledning til, forelægges pågældende regnskabsfører til udtalelse - for så vidt vedkommende centralstyrelse måtte ønske det gennem denne. De af revisionen herefter trufne afgørelser kan af regnskabsføreren indankes for fagministeren (inden for etaternes revision for generaldirektøren), der træffer endelig decision i sagen, jfr. regnskabslovens § 19. Med hensyn til besvarelsen af revisionens udsættelser er det fastsat, at der kan forelægges regnskabsførere en passende frist til besvarelse af de gjorte udsættelser. Besvarelsen fra regnskabsførere, der ikke er tjenestemænd og derfor ikke omfattet af tjenestemandslovens disciplinærregler, kan i henhold til regnskabslovens § 40 fremtvinges ved pålæg af dagbøder på indtil 20 kr. pr. dag, der ikendes regnskabsføreren af den minister, hvorunder han henhører, efter indstilling af vedkommende revisionsmyndighed.

Udsættelse og decision i forhold til centralstyrelserne.

18. Revisionens antegnelser og bemærkninger til centralstyrelsernes regnskaber forelægges vedkommende styrelse. I de fleste tilfælde vil der være tale om fejl, der erkendes af styrelsen, eller om manglende oplysninger, der herefter bliver tilvejebragt. Hvis styrelsen og revisionen ikke er eller bliver enige, afgives decision i sagen af vedkommende fagminister, for hvem sagen forelægges af hovedrevisor i overværelse af en repræsentant fra styrelsen, jfr. regnskabslovens § 20.

Ministerens afgørelse er endelig i forhold til revisionsdepartementet, men statsrevisoratet kan forlange sagen genoptaget (§ 20, 2. stk.). Det er i denne forbindelse bestemt i regnskabslovens § 21, at revisionsdepartementernes indberetning til statsrevisoratet skal indeholde redegørelse for de forhold, med hensyn til hvilke en ministers afgørelse har været indhentet.

Revisionsdepartementernes indberetninger.

19. Ifølge regnskabslovens § 21 skal revisionsdepartementerne afgive periodisk indberetning om deres revision. Indberetningen skal afgives til statsrevisoratet, finansministeren og vedkommende fagminister og skal omfatte

1. oplysning om den behandling, de pågældende regnskaber har været underkastet,
2. redegørelse for de forhold, med hensyn til hvilke vedkommende ministers afgørelse har været indhentet, og
3. bemærkning om andre i regnskaberne omhandlede forhold, som chefen for revisionsdepartementet måtte finde anledning til at fremdrage, idet dog styrelsen forud skal være gjort bekendt dermed og have haft lejlighed til at udtale sig i sagen.

Terminerne for indberetningen og dennes nærmere form er fastsat i instruksen, hvori det er bestemt, at indberetningen afgives i form af *en årlig hovedberetning,* omfattende de foran under punkterne 1-3 omhandlede forhold (instruksens § 9, stk. 1—3). Oplysningerne om den revisionsmæssige behandling, regnskaberne har været underkastet, skal foruden revisionsdepartementets egen revision også omfatte eventuelle særlige (d.v.s. § 14) revisioner; vedrørende eventuelle restancer skal anføres de særlige grunde, der har medført deres opståen. Om de under punkt 3 nævnte bemærkninger gælder det, at hvis forholdet ikke forud har været genstand for udsættelse, skal udkast til de bemærkninger, revisionsdepartementet agter at gøre i beretningen, tilstilles styrelsen senest fire uger før beretningens afgivelse. Bemærkninger af mere almindelig eller omfattende karakter kan fremsættes i særlige beretninger, og i tilslutning til hovedberetningen kan der afgives supplerende beretninger om revisionen af de regnskaber, der vedrører det pågældende finansår (instruksens § 10).

Afgivelsen af hovedberetningen er ved en i 1936 foretaget ændring af instruksen tillagt den virkning, at revisionen af de pågældende regnskaber dermed i almindelighed skal betragtes som afsluttet og kun genoptages, såfremt særlige omstændigheder taler derfor (instruksens § 9, stk. 4).

Instruksen fastsætter, at hovedberetningen afgives inden udgangen af hvert års juni måned vedrørende revisionen af det næstforegående finansårs regnskaber. Fristen for afgivelsen er

afpasset efter den i rigsdagsbeslutningen af 1928 fastsatte termin for afgivelsen af statsrevisorernes betænkning til rigsdagen, hvorefter denne skulle foreligge trykt inden 1. oktober i det kalenderår, der følger nærmest efter regnskabsårets slutning. Ved folketingsbeslutning af 3. maj 1962 er sidstnævnte termin blevet rykket frem til 1. marts. Som følge heraf har finansministeren under henvisning til sammenhængen mellem statsrevisorernes og rivisionsdepartementernes revision anmodet revisionsdepartementerne om - som en forsøgsmæssig ordning - at afgive deres årlige beretninger i to tempi: en første del omfattende de i regnskabslovens § 21, punkt 1, omhandlede almindelige forhold senest 1. februar og en anden del, omfattende de i punkt 2 og 3 omhandlede enkelte sager senest 15. marts. Fremrykningen får i praksis den betydning, at revisionen nu i almindelighed må være afsluttet inden 1. februar, og at sager, der direkte vedrører det pågældende finansår, må søges færdigbehandlet inden 15. marts.

Statsrevisorernes betænkning over statsregnskabet.

20. I henhold til grundlovens § 47, stk. 2, jfr. statsrevisorlovens § 7, skal statsregnskabet med statsrevisorernes betænkning forelægges folketinget til beslutning.

Regler om proceduren ved statsrevisorernes revision af statsregnskabet er fastsat i rigsdagsbeslutningen af 1928. I henhold til beslutningens § 4 skal betænkningen over statsregnskabet indeholde de bemærkninger, hvortil statsrevisorernes gennemgang af statsregnskabet giver dem anledning, samt indstilling om sådanne punkter, som efter nogen af statsrevisorernes formening bør foranledige beslutning af folketinget. Hver statsrevisor affatter sit udkast til betænkning over det af ham bearbejdede afsnit af statsregnskabet og har — som eventuelt mindretal — ret til at få det uforandret optaget i betænkningen og til at få sin anskuelse om et til regnskabet henhørende spørgsmål optaget og begrundet i betænkningen, jfr. beslutningens § 7. I betænkningen optages så meget af brevvekslingen med andre statsmyndigheder, som anses for nødvendigt til de pågældende sagers oplysning, tillige med statsrevisoratets skøn derover. Hvis dette går vedkommende myndighed imod, bør brevvekslingen meddeles fuldstændigt, jfr. beslutningens § 6.

Med hensyn til revisionsdepartementernes indberetninger indeholdt beslutningen oprindelig den bestemmelse, at der i betænkningen optages så meget af revisionsdepartementernes erklæringer og indberetninger, som skønnes hensigtsmæssigt. Ved den i maj 1962 stedfundne ændring af beslutningen udgik dette stykke, og der indsattes i stedet for bestemmelse om, at de nærmere regler for, i hvilket omfang og i hvilken form revisionsdepartementernes beretninger skal overgives folketinget, fastsættes af statsrevisorerne og finansministeren i forening.

Statsrevisorernes betænkning indeholder de fra revisionsdepartementerne indhentede formelle erklæringer om rigtigheden af statens status og om statsregnskabets overensstemmelse med særregnskaberne. Endvidere optages revisionsdepartementernes redegørelser for omfanget af den foretagne revision samt redegørelser for den af statsrevisorerne udførte revision af særregnskaber og foretagne besigtigelser af statsanlæg. Derefter indeholder betænkningen gennemgang af bevilling og forbrug på alle vigtigere konti i statsregnskabet med oplysning om årsagerne til større uoverensstemmelser. I tilfælde, hvor bevilling efter statsrevisorernes skøn burde være søgt, gøres bemærkning herom, og i særlige tilfælde knyttes yderligere bemærkninger til afvigelserne.

Betænkningen afsluttes med indstilling vedrørende statsregnskabets godkendelse.

Folketingets behandling aj statsrevisorernes betænkning.

21. Til behandling af statsrevisorernes betænkning nedsætter folketinget et udvalg på 17 medlemmer, der underkaster betænkningen en gennemgang med særlig henblik på de sager, om hvilke statsrevisorerne har fremsat bemærkning. Udvalgets betænkning munder ud i en indstilling vedrørende statsregnskabets godkendelse. Denne indstilling underkastes to behandlinger i folketinget, der afsluttes med, at tinget træffer beslutning med hensyn til udvalgets indstilling. Nogen særskilt beslutning vedrørende de spørgsmål, som statsrevisorerne eller folketingsudvalget har henledt folketingets opmærksomhed på, træffes ikke, ligesom disse spørgsmål kun undtagelsesvis gøres til genstand for debat i forbindelse med vedtagelsen.

KAPITEL III

Principperne i udenlandske revisionsordninger.

A. Revisionens organisation i forskellige lande.

1. I *Norge* udføres den statslige revision af *Riksrevisjonen,* hvis ledelse udgøres af de 5 i henhold til den under grundlovens § 75 k af Stortinget for 4 år valgte riksrevisorer. Riksrevisorernes formand er chef for riksrevisjonen, der er opbygget stort set på samme måde som de danske revisionsdepartementer. Riksrevisjonens personale, der for de øverste tjenestemænds vedkommende udnævnes af Stortingets præsidium, har samme løn- og pensionsforhold som de norske statstjenestemænd, men henhører som tjenestemænd under Stortinget og ikke under regeringen.

Revisionen, der omfatter alle statens regnskaber, foretages efterfølgende dels ved gennemgang af de til revisionen fremsendte regnskaber, dels ved stedlig revision. Riksrevisjonen træffer selv afgørelser med hensyn til godkendelsen af de underordnede myndigheders regnskaber, medens Odelstinget skal godkende det egentlige statsregnskab. Til brug herfor fremsender riksrevisjonen for hvert regnskabsår en trykt redegørelse til tinget, hvori der vedrørende de forskellige budgetafsnit i regnskabet afgives indstilling om, hvorvidt og eventuelt med hvilke bemærkninger regnskabet bør godkendes. Odelstingets protokolkomité gennemgår redegørelsen og giver indstilling til Odelstinget, som herefter afgiver endelig decision vedrørende regnskabet. Formelt kan tinget i forbindelse med decisionen gøre ansvar gældende over for enkelte ministre for de af revisionen påpegede fejl og forsømmelser, men selv om dette ikke sker, antages det i praksis, at Odelstingets godkendelse af statsregnskabet også indeholder en godkendelse af riksrevis jonens antegnelser, som administrationen fremover må tage hensyn til.

Det norske revisionssystem er nærmere beskrevet i bilag 3.

2. I *Sverige* blev det i 1920 oprettede riksräkenskapsverk pr. 1. juli 1961 afløst af *Riksrevisionsverket,* der ledes af et kollegium bestående af en generaldirektør og mindst 7 medlemmer alle udnævnt af kongen. Selv om det ikke er fastsat i den instruktion, der er grundlaget for revisionsverkets oprettelse og virke, forudsættes det i praksis, at kollegiet sammensættes af højere embedsmænd og repræsentanter for de politiske organisationer, herunder riksdagsmedlemmer.

Riksrevisionsverket indtager inden for svensk statsforvaltning samme stilling som de øvrige centrale ämbetsverker, hvilket vil sige, at det vel sorterer administrativt under finansministeren, men at det inden for sit embedsområde træffer sine afgørelser under eget ansvar og ikke handler på ministerens vegne. Verket er opdelt i 6 afdelinger og et kanseli. Dets personale inkl. generaldirektøren, der leder det daglige arbejde, er statstjenestemænd.

Som en arv fra riksräkenskapsverket påhviler der revisionsverket de administrative opgaver at foretage riksbokf ør ingen og at udarbejde statistikker om statens finanser, men det er endvidere centralmyndighed for kontrollen med statens indtægter og udgifter og forvaltningen af statsformuen og skal i dette øjemed bl.a. påse, at administrationens virksomhed er tilrettelagt på en hensigtsmæssig måde, og at statens forretningsvirksomhed drives ud fra forretningsmæssige synspunkter.

Revisionen foretages dels i forbindelse med riksbokföringen og dels ved efterfølgende gennemgang af regnskaber i et vist omfang på stikprøvebasis. Bemærkninger og antegnelser til regnskaberne udfærdiges normalt af vedkommende revisionsafdeling, men principielt træffer verket sine afgørelser i møder, hvor formanden (generaldirektøren) og mindst 4 med-

lemmer skal være til stede. Verkets afgørelser kan af administrationen indbringes for kammarrätten til fornyet prøvelse.

Riksrevisionsverket afgiver hvert år til regeringen en række rapporter af mere eller mindre statistisk karakter samt en for riksdagens revisorer bestemt rapport om revisionsvirksomheden. Denne rapport, der stiles til kongen, gennemgås af riksdagens revisorer, men forelægges ikke riksdagen og bliver ikke trykt.

Der findes fremdeles i Sverige en række *specialrevisioner* eksempelvis ved statsbanerne og post- og telegrafvæsenet. Til at varetage den konstitutionelle revision udpeger riksdagen i henhold til den svenske riksdagsordnings § 72 hvert år 12 *statsrevisorer*, 6 fra hvert kammer. Statsrevisorernes virksomhed omfatter dels en mere formel kontrol med statsregnskabets overensstemmelse med de givne bevillinger, og dels en kritisk-økonomisk bedømmelse på stikprøvebasis af administrationens dispositioner af samme karakter som riksrevisionsverkets kritisk-økonomiske kontrol.

Statsrevisorernes årlige beretning vedrørende statsregnskabet indeholder dels revisorernes bemærkninger, 1. del, og dels administrationens forklaringer, 2. del. Den forelægges riksdagens finansudvalg (statsutskottet), som afgiver betænkning herom til riksdagen.

Riksdagens beslutning om godkendelse af statsrevisorernes betænkning indeholder ikke nogen decharge. En sådan afgives derimod af riksdagen på et mere formelt grundlag efter en gennemgang - foretaget af konstitutionsutskottet — af statsrådsprotokollen og tilhørende akter m.v. Decharge gives normalt for budgetforvaltningen i det foregående kalenderår.

Det svenske revisionssystem er nærmere beskrevet i bilag 3.

3. Ifølge den *finske* forfatnings § 71 og loven om revision af statshusholdningen påhviler det *Statens Revisionsverk* at kontrollere lovligheden og hensigtsmæssigheden af administrationens varetagelse af statshusholdningen. Revisionsverket er underlagt finansministeren.

Verkets daglige ledelse forestås af en generaldirektør, men verkets endelige afgørelser træffes af revisionsrådet, der består af generaldirektøren som formand samt verkets 3 afdelingschefer. Disse 4 øverste tjenestemænd udnævnes af præsidenten efter indstilling fra regeringen (statsrådet). Kontorchefer og overrevisorer udnævnes af regeringen, medens verkets øvrige tjenestemænd udnævnes af revisionsrådet.

Alle statens regnskaber er undergivet revision af verket, der også kan kontrollere anvendelsen af og regnskabsaflæggelsen for midler, der tilhører institutioner af enhver art, der får statstilskud. Endvidere er det i en særlig lov bestemt, at revisionsverket også er beføjet til at revidere regnskaberne i aktieselskaber, hvori staten ejer aktiemajoriteten.

Ved revisionen skal verket påse, at regnskaberne er i overensstemmelse med bevillingslovene og andre bestemmelser, at alle indtægter oppebæres, og at administrationen er tilrettelagt på en hensigtsmæssig og økonomisk måde. Verket skal endvidere ligesom det svenske riksrevisionsverk påse, at statens forretningsvirksomhed drives ud fra sædvanlige forretningsmæssige synspunkter.

Revisionen foretages som hovedregel lokalt, men regnskaberne for statsadministrationen skal fremsendes kvartalsvis til revisionsverket fra statens räkenskapsverk. Regnskaber fra institutioner m.v., der modtager statstilskud, skal fremsendes til revision efter nærmere bestemmelser. Ved revision på stedet foretages også kasseeftersyn og kontrol af beholdninger m.v.

Revisionens antegnelser og bemærkninger forelægges vedkommende myndighed til udtalelse, forinden de eventuelt gøres til genstand for afgørelse i revisionsrådet, hvis endelige beslutning skal meddeles den interesserede myndighed. Revisionsrådet kan idømme en regnskabsfører mindre bøder og pålægge ham at tilsvare statskassen det tab, hans fejlagtige dispositioner har medført. Rådets afgørelser kan indankes for forvaltningsdomstolen.

Revisionsverket skal hvert kvartal afgive en redegørelse til statsrevisorerne og finansministeriet om de i det foregående kvartal ved revisionen konstaterede budgetoverskridelser og tjenestefejl m.v., afgjorte bemærkningssager og iværksatte vigtigere undersøgelser. Endvidere afgiver verket hvert år en beretning til regeringen og statsrevisorerne om sin virksomhed i det foregående finansår.

Revisionsverket har ligesom det svenske riksrevisionsverk den administrative opgave at foretage opstillingen af statsregnskabet og at udarbejde forskellige rapporter, oversigter og statistikker vedrørende statens finanser.

Den finske rigsdag udpeger hvert år i henhold til forfatningens § 71 5 *statsrevisorer*, som reviderer det egentlige statsregnskab. Det er be-

stemt i instruksen for statsrevisorerne, at de skal samarbejde med revisionsverket, og deres revision, der omfatter både en bevillingskontrol og en kritisk revision, støtter sig på revisionsverkets virksomhed.

Statsrevisorerne afgiver rapport til rigsdagen vedrørende revisionen af hvert finansårs regnskab.

4. Den *engelske Comptroller and Auditor General* udnævnes af regeringen efter reglerne for udnævnelse af dommere og kan kun afskediges efter en adresse fra begge parlamentets kamre (overhuset og underhuset). Hans embede er uafhængigt både af administrationen og af parlamentet, men det fremgår af revisionsloven af 1866, at han i første række udøver sin virksomhed på parlamentets vegne.

The Comptroller and Auditor General er chef for the *Exchequer and Audit Department,* der er opdelt i en række afdelinger med et personale, der tæller ca. 500 ansatte. Revisionen, der omfatter alle statsregnskaber, foretages som hovedregel ved gennemgang af bøger og bilag på stedet, og departementet har derfor en række lokale kontorer i Englands større byer.

Om revisionen afgiver the Comptroller and Auditor General dels erklæring ved påtegning på regnskaberne og dels beretninger til underhuset. Både regnskaberne og beretningerne fremsendes af revisionen til behandling i den af underhuset for hvert finansår nedsatte *Public Accounts Committee,* hvis 15 medlemmer gennemgår det fremsendte materiale og herunder indkalder embedsmænd til »afhøring« navnlig om de sager, der er omtalt i revisionens beretninger. Komiteen afgiver en betænkning, der bilagt stenografiske referater af komiteens møder, herunder afhøringerne, trykkes og offentliggøres. Betænkningen sendes af underhuset til finansministeriet, der senere i en redegørelse til Public Accounts Committee meddeler, hvilke foranstaltninger betænkningen har givet anledning til.

En nærmere beskrivelse af det engelske revisionssystem er givet i bilag 3.

5. Den *vesttyske Bundesrechnungshof* er statens revisionsorgan for så vidt angår forbundsrepublikkens økonomiske anliggender, men helt uafhængig heraf har hvert medlemsland sit revisionsorgan, der varetager de revisionsmæssige opgaver inden for vedkommende enkeltstats eget område.

Bundesrechnungshof betegnes i lovgivningen som hørende til de højeste forbundsautoriteter for derved at fastslå regnskabsrettens uafhængighed af såvel parlamentet som administrationen. Retten ledes af en præsident og en vicepræsident, der begge udnævnes af forbundspræsidenten efter indstilling fra regeringen. Rettens øvrige personale, der tæller ca. 500, udnævnes efter indstilling af rettens præsident. Retten er opdelt i 6 afdelinger, der hver har et kammer eller råd på 6 medlemmer, som under præsidentens forsæde træffer afgørelser i vigtigere sager.

Sager af generel og principiel betydning behandles i et øverste kammer, der har 13 medlemmer. De af regnskabsrettens embedsmænd, der er medlemmer af kamrene, har status som dommere. Bundesrechnungshof har dog ingen dømmende myndighed.

Det påhviler retten at revidere og kontrollere alle regnskaber, hvori indgår statsmidler, herunder også fonde, institutioner og erhvervsvirksomheder, der arbejder helt eller delvis med statsmidler. Revisionen foretages efterfølgende og finder dels sted ved gennemgang af regnskaber, som begæres fremsendt til regnskabsretten, dels og i overvejende grad ved revision på stedet. Der benyttes i vidt omfang stikprøverevision, således at en institutions regnskaber og beholdninger, samt dens administrative system inden for det økonomiske område gennemgås på stedet med passende mellemrum. Revisionen foretager også tværgående undersøgelser af særlige spørgsmål, navnlig i forbindelse med rationaliseringsundersøgelser, der udføres af rettens præsident i hans egenskab af »forbundskommissær for sparsommelighed og effektivitet inden for administrationen«.

Revisionens antegnelser og rapporter over revisions- og rationaliseringsundersøgelser tilsendes vedkommende administrative myndighed, der ikke har nogen pligt til at følge revisionens henstillinger, men som i så fald må være rede til at forsvare sit standpunkt over for parlamentet, hvis revisionen fastholder sit standpunkt i sin årlige rapport.

Denne rapport, der af finansministeren forelægges parlamentet, er opdelt i 3 afsnit. 1. afsnit indeholder revisionens bemærkninger til statsregnskabet og danner grundlag for parlamentets endelige godkendelse af statsregnskabet. 2. del indeholder revisionens bemærkninger og antegnelser til de enkelte regnskaber, og 3. del er retspræsidentens sammenfattende bemærknin-

ger vedrørende revisionens virksomhed og mest betydelige resultater.

Rapporten gennemgås sammen med statsregnskabet i parlamentets regnskabsprøvelsesudvalg, der til sine møder indkalder repræsentanter fra administration og revision for at få nærmere forklaring vedrørende de i rapporten rejste spørgsmål. Tilsvarende procedure følges herefter i parlamentets budgetudvalg, hvor de vigtigste sager på ny diskuteres og belyses, inden udvalgets forslag til beslutning om statsregnskabets godkendelse forelægges parlamentet. Under rapportens behandling i udvalgene giver disse på grundlag af revisionsbemærkningerne henstillinger til administrationen, og lignende henstilling indeholdes undertiden i parlamentets beslutning om regnskabets godkendelse.

De enkelte lande inden for forbundsrepublikken har et revisionssystem, der ret nøje svarer til forbundsordningen, idet revisionen varetages af en *Landesrechnungshof.*

6. Det *hollandske Algemeene Rekenkamer* er et kollegium med 3 medlemmer, der udnævnes af dronningen, idet parlamentet (generalstaternes 2. kammer) ved ledighed bringer 3 kandidater i forslag, hvoraf dronningen udpeger 1. Medlemmerne er i princippet uafsættelige, men kan dog afskediges ved beslutning af højesteret. Rekenkamers administration og ledelse varetages af en generalsekretær, der udnævnes af dronningen blandt 3 af kammeret foreslåede kandidater. Det samlede personale andrager ca. 200.

Revisionen foretages efterfølgende dels centralt for de mindre regnskabers vedkommende og dels på stedet, når det drejer sig om større institutioners regnskaber. Det er imidlertid bestemt i loven, at udgifter først må endeligt bogføres i statsregnskabet, når de er godkendt af revisionen. Såfremt sådan godkendelse efter nærmere forhandling mellem administrationen og revisionen nægtes, må vedkommende minister forelægge sagen i et lovforslag for parlamentet, der træffer den endelige afgørelse. Revisionens godkendelse af en udgift kan også indhentes af vedkommende minister forinden dens afholdelse.

Revisionen kan pålægge regnskabsførerne visse bøder for forsømmelser, men disse afgørelser kan indbringes for domstolene.

Algemeene Rekenkamer afgiver årligt en beretning om sin virksomhed. Beretningen afgives til regeringen, som videresender den til parlamentet, hvor den behandles i et stående udvalg vedrørende statsudgifterne.

Det hollandske revisionssystem er nærmere beskrevet i bilag 3.

7. Det *belgiske* revisionsorgan, *La Cour des Comptes,* der er oprettet i henhold til forfatningens artikel 116, er en regnskabsret opdelt i et fransksproget og et flamsksproget kammer. Hvert kammer ledes af en præsident, der har 4 meddommere (conseillers) og en justitssekretær (greffier). Disse embedsmænd (les magistrats) vælges og udnævnes for en seksårig periode af parlamentet. Normalt vælges et nyt medlem af regnskabsretten inden for rettens personale, men parlamentet er helt frit stillet og vælger rettens medlemmer ud fra politiske synspunkter, således at regnskabsrettens sammensætning svarer til parlamentets. Den i anciennitet ældste præsident er rettens førstepræsident og administrative leder.

Den egentlige kontrolvirksomhed, der dels omfatter en forudgående godkendelse (visering) af visse statsudgifter, og dels en efterfølgende revision af statsregnskaberne, udføres af rettens revisionspersonale, der fordelt på 10 afdelinger tæller ca. 300 ansatte. Personalets ansættelse og forfremmelse foretages af regnskabsretten in pleno.

Rettens forudgående kontrolvirksomhed, meddelelse af visa, omfatter ikke visse faste udgifter som lønninger o.lign. Rettens nægtelse af visum medfører, at vedkommende minister må forelægge sagen i et ministerråd, der kan pålægge retten at meddele visum, med reservation, men sagen skal da af regnskabsretten indberettes for parlamentet.

Revisionens foretagelse sker på grundlag af de til retten fremsendte regnskaber, der gennemgås af revisionspersonalet, og derefter forelægges vedkommende kammer til afgørelse af, hvorvidt og med hvilke antegnelser det enkelte regnskab kan godkendes. Disse afgørelser træffes i retsmøder inden for hvert kammer, der holder 2 møder ugentlig. Vigtigere sager behandles af den samlede ret under ledelse af førstepræsidenten.

Retten har dømmende myndighed i forhold til regnskabsførerne, som for forsømmelser kan idømmes bøder på indtil et halvt års gage og tilpligtes at udrede erstatningsbeløb for kassemangler o.lign. Om sin virksomhed afgiver retten årligt en rapport til parlamentets 2 kamre.

Den belgiske regnskabsrets organisation og virksomhed er nærmere beskrevet i bilag 3.

8. Den *franske* regnskabsret, der danner forbillede for regnskabsretterne i en række lande, blev oprettet af Napoleon i 1807. *La C our des Comptes* er i princippet organiseret som en fransk domstol med en førstepræsident som øverste leder og 5 kamre, der hver ledes af en præsident, som har 6 meddommere (conseillers maitres). Til retten er endvidere knyttet en anklagemyndighed (le parquet) samt et antal revisorer. Rettens samlede personale (les magistrats) bortset fra et mindre kontorpersonale har alle dommerstatus og er uafsættelige. De udgør i alt ca. 200. Udnævnelser foretages af den franske præsident efter indstilling fra finansministeren. Det overvejende antal af avancementsstillingerne er imidlertid forbeholdt rettens personale og besættes som hovedregel efter anciennitet.

Ifølge den franske forfatning af 1958 påhviler det Cour des Comptes at assistere parlamentet i dets kontrol med finanslovenes forvaltning, og dette sker dels ved en gennemgang af finanslovforslagene og dels gennem den egentlige revision af regnskaberne. Revisionen sker i princippet ved retten i Paris, hvortil regnskaberne fremsendes, men der foretages også i vidt omfang revision på stedet ud fra et stikprøveprincip. Vedrørende revisionen udarbejdes der rapporter, som forelægges til endelig prøvelse i rettens forskellige kamre, der i procedureform (som regel skriftlig) behandler rapportens indhold og afsiger en kendelse om, hvorvidt og med hvilke antegnelser et regnskab kan godkendes.

Cour des Comptes dømmende myndighed udøves i forhold til alle statens og lokaladministrationernes (kommunernes) regnskabsførere. Sanktionerne omfatter kun irettesættelser, bøder og tilsvar af underskud.

Retten afgiver for hvert regnskabsår dels en konformitetserklæring vedrørende selve statsregnskabet og dels en rapport til republikkens præsident om de af revisionen gjorte antegnelser og bemærkninger. Rapporten, der også indeholder administrationens svar på regnskabsrettens kritik offentliggøres i statstidende og giver eventuelt herefter anledning til nærmere behandling af de rejste spørgsmål i nationalforsamlingen.

I bilag 3 er det franske revisionssystem nærmere beskrevet.

9. Den *østrigske Rechnungshof* kan føre sin historie tilbage til 1761, da Maria Theresia oprettede det første Hofrechenkammer. Siden da har der i Østrig været en statsrevision, der under forskellige navne til stadighed har udgjort et vigtigt led i statsadministrationen.

Den nuværende regnskabsret er ifølge den østrigske forfatning parlamentets (nationalrådets) kontrolorgan, men det påhviler også Rechnungshof at udøve sin kontrol inden for den østrigske forbundsstats enkelte medlemsstater, hvilket sker på de respektive landdages (lokalparlamenters) vegne. Rettens præsident, der har rang som minister, og vicepræsident vælges af nationalrådet, der også til enhver tid kan afskedige dem. De må ikke være medlemmer af politiske forsamlinger og ikke de sidste 4 år have været ministre i forbundsregeringen eller nogen af enkeltstaternes regeringer. Regnskabsretten står til rådighed for parlamentet, som den er pligtig at holde underrettet om sin virksomhed. Den er uafhængig af regeringen og administrationen, men den har ingen dømmende myndighed.

Rettens personale, der udgør ca. 100 ansatte, udnævnes for så vidt angår de 3 øverste grader af den østrigske præsident efter forslag fra retten. Det øvrige personale er rettens præsident bemyndiget til selv at ansætte. I disciplinær henseende er personalet alene undergivet retspræsidentens myndighed, men i øvrigt gælder der for rettens embedsmænd de samme love og bestemmelser som for andre statstjenestemænd. Retten er ud over en sekretariats- og en personaleafdeling opdelt i 15 afdelinger, der hver reviderer sit område af forvaltningen, herunder også de større kommuners regnskaber.

Revisionen, der er efterfølgende, foretages som hovedregel på stedet. Den omfatter ifølge den østrigske forfatning en kontrol med, at regnskabet er talmæssigt rigtigt og i overensstemmelse med gældende love og bestemmelser, at der er udvist sparsommelighed og god økonomi, og at dispositionerne har været hensigtsmæssige. Revisionen foretages i et vist omfang ved stikprøver, således at de forskellige forvaltningsområder bliver gennemgået med større eller mindre mellemrum. Revisionens antegnelser stiles til vedkommende regnskabsmyndighed, der får lejlighed til at udtale sig, hvorefter bemærkninger med kommentarer forelægges vedkommende centraladministration til endelig afgørelse. I særlige tilfælde kan uenighed mellem

centraladministrationen og revisionen indbringes for forfatningsdomstolen.

Om sin virksomhed afgiver retten årlig rapport til parlamentet. Genpart af denne rapport tilsendes også regeringen, ligesom den efter forelæggelsen for nationalrådet bliver offentliggjort.

Ud over den egentlige revision påhviler det ligesom i Sverige den østrigske Rechnungshof at foretage afslutning og opstilling af statsregnskabet og i forbindelse hermed udøves der også kontrol med de til grundlag for statsregnskabets opstilling fremsendte underregnskabers rigtighed.

Endelig påhviler det regnskabsrettens præsident at kontrasignere alle statens gældserklæringer, hvorved han skal påse disses lovlighed og kontrollere, at gældsforpligtelsen er rigtigt bogført i statsbogholderiet.

10. Ifølge loven om den *israelske* statsrevision, der blev vedtaget i 1949 i tilknytning til den israelske stats oprettelse udnævnes den israelske *State Comptroller* for en femårig periode af præsidenten efter indstilling fra parlamentets forretningsudvalg. State Comptroller står alene til ansvar over for parlamentet og skal udføre sit hverv i nær kontakt med parlamentets finanskomite. Han kan kun afskediges, hvis $^2/_3$ af parlamentet stemmer herfor.

Han udøver sin virksomhed gennem en organisation, der ledet af en generaldirektør tæller ca. 400 ansatte. Personalet har i princippet samme status som statstjenestemænd, men de er alene underlagt Comptrollers myndighed.

State Comptrollers revisions- og kontrolvirksomhed omfatter både stats- og kommunale institutioner samt virksomheder, hvori det offentlige har interesser. Ved sin virksomhed skal Comptroller ud over den egentlige revision, der som hovedregel foretages på stedet, også kontrollere, at administrationen udøves på en effektiv (rationel) og i moralsk henseende korrekt måde. Den sidstnævnte beføjelse har i praksis medført, at Comptroller også påtager sig opgaver, der kan sidestilles med dem, der varetages af den danske ombudsmand.

Om revisionen og sin virksomhed i øvrigt afgiver Comptroller for hvert finansår en rapport, der først forelægges finansministeren til kommentering og derefter fremsendes til parlamentet. Rapporten behandles af parlamentets finanskomité, der forelægger et forslag til rapportens godkendelse af parlamentet. Det påhviler herefter finansministeren over for finanskomiteen at redegøre for, i hvilket omfang Comptrollers kritik og henstillinger har givet anledning til administrative foranstaltninger.

I bilag 3 er givet en nærmere beskrivelse af det israelske revisionssystem.

11. I *U.S.A.* udføres revisionen af federalregeringens regnskaber af the *United States General Accounting Office* under ledelse af *the Comptroller General,* der udnævnes for en periode af 15 år af præsidenten efter indstilling fra senatet. General Accounting Office defineres som en uafhængig upolitisk institution, der er oprettet af kongressen for på dennes vegne at undersøge, på hvilken måde administrationen afvikler sine økonomiske forpligtelser i forbindelse med de midler, kongressen har stillet til rådighed for regeringen. Revisionen skal endvidere fremsætte forslag til fremme af sparsommelighed og effektivitet i den økonomiske forvaltning, og den skal stå til rådighed for kongressens 2 kamre og de af disse nedsatte komiteer og udvalg ved udførelse af undersøgelse og fremskaffelse af oplysninger m.v. The Comptroller General udøver også formelt en forudgående kontrol med forbruget af statsmidler, idet han skal kontrasignere alle regeringens anvisninger på statskassen og overførsler af midler mellem statsregnskabets konti og fonde m.v.

General Accounting Office, hvis medarbejderstab tæller ca. 5000 ansatte, er opdelt i en række afdelinger, hvis virksomhed spænder over hele Amerika, idet revisionen i vidt omfang udføres lokalt fra kontorer i de større amerikanske byer. Revisionen har også afdelingskontorer i Europa og i Osten. Revisionen foretages dels på grundlag af aflagte regnskaber og dels på grundlag af en gennemgang på stedet af vedkommende administrationsenheds regnskabsvæsen og organisation i øvrigt, hvori indgår en bedømmelse af administrationens effektivitet.

Comptroller General afgiver hvert år en samlet rapport til kongressens 2 kamre over revisionens virksomhed i det forløbne finansår, men herudover udarbejdes der rapporter om de foretagne revisioner og undersøgelser, og disse rapporter tilsendes kongressen med kopi til vedkommende institution, efterhånden som revisionen og undersøgelserne afsluttes. På grundlag af de løbende rapporter tager kongressen og dens komiteer og udvalg en række af de af revisionen rejste spørgsmål op til nærmere undersøgelse og eventuel debat i kongressens kamre. Kopier af rapporterne sendes også til præsiden-

tens budgetkontor, der påser, at revisionens forslag om ændringer i de reviderede og undersøgte institutioners forretningsgang m.v. bliver fulgt op af administrationen. I finansåret $^{1}/_{7}$ 1960 til ^{3}% 1961 afgav General Accounting Office 194 revisions- og undersøgelsesrapporter til kongressen og dens udvalg m.fl.

B. Sammenfatning og principper.

Revisionens organisatoriske struktur og placering i statsskabet

12. Et nærmere studium af revisionsorganernes struktur i en række lande viser, at hvert land har en revisionsordning, der afspejler landets parlamentariske og forvaltningsmæssige udvikling. Der er næppe to lande, der har ganske samme ordning, men efter visse karakteristiske træk synes man at kunne opdele de forskellige ordninger i 4 hovedgrupper: regnskabsretter, »Comptroller«-ordninger, revisionsorganer med administrativ status og politiske revisionsorganer.

13. *Regnskabsretter.* Denne betegnelse for statens revisionsorgan finder man i Frankrig, Italien, Tyskland, Belgien, Østrig og en række andre lande, hvis statsapparat som hovedregel har sit udspring i de romanske lande. Fælles for disse ordninger er, at de er opbygget som en domstol med en præsident, eventuelt førstepræsident, som øverste leder og et antal retsafdelinger eller kamre med én eller flere dommere, som træffer afgørelser i de ved revisionen opståede spørgsmål under former, der i princippet svarer til andre domstolsafgørelser. Egentlig dømmende myndighed er der dog som hovedregel ikke tillagt regnskabsretterne, og hvis dette er tilfældet som f.eks. i Belgien og Frankrig, kan retten som hovedregel kun afsige egentlige domme i sager om idømmelse af bøder ved for sen regnskabsaflæggelse o.lign. eller tilsvar af tab påført statskassen af tjenestemænd m.fl.

Den historiske udvikling af regnskabsretterne viser i øvrigt, at valget af denne organisationsform for statens regnskabsmæssige kontrolorgan i første række er sket for at give revisionens udøvere dommerstatus, d.v.s. uafsættelighed og dermed uafhængighed af administrationen.

14. *Comptroller-ordninger.* Disse systemer har deres udspring i den engelske Comptroller and Auditor General-ordning og deres karakteristiske træk er, at man enten ved en bestemmelse i forfatningen eller ved en særlig revisionslov skaber en institution, der har en administrativ opbygning, men indtager en plads i statssystemet uden for administrationen. Man opnår herved at sikre revisionen uafhængighed uden samtidig at være bundet af den retslige procedureform, som ofte gør regnskabsretterne til tungt arbejdende organer.

15 *Revisionsorganer med administrativ status.* Til denne gruppe hører en række forskellige revisionssystemer fra det svenske kollegialt organiserede revisionsverk til de egentlige administrative revisionsmyndigheder, der udgør en afdeling under finansministeriet eller andre fagministerier som eksempelvis i Svejts. Sådanne revisionsorganer kan naturligvis som de danske revisionsdepartementer gennem særlige lovbestemmelser være sikret uafhængighed i udøvelsen af deres virksomhed, men den omstændighed, at deres personaleforhold i lighed med den øvrige administration er underlagt en minister, gør dem i hvert fald formelt afhængig af administrationen.

16. *Parlamentariske organer.* Rent parlamentariske revisionsorganer er de i Sverige, Finland og Danmark af parlamentet valgte statsrevisorer, der som et selvstændigt revisionsorgan foretager revision af statsregnskabet på parlamentets vegne. Den parlamentariske revision er dog i alle tilfælde suppleret med en anden revisionsordning af embedsmæssig karakter. I Norge er den samlede statslige revision organiseret som en institution under stortinget, hvis ledelse udgøres af de parlamentarisk valgte riksrevisorer.

17. Ved beskrivelsen af et lands statslige revisionssystem besvares spørgsmålet om revisionens placering i statsapparatet ofte gennem en henføring til en af de fire ovennævnte grupper, idet man herved lægger vægt på uafhængigheden i forhold til administrationen og politiske instanser.

Ved beskrivelsen kan dog også lægges vægt på, i hvilket omfang og på hvilken måde revisionsorganerne har tilknytning til landenes parlamentariske forsamlinger, idet kun disse forsamlingers støtte i hvert fald inden for et demokratisk statsstyre helt kan sikre revisionen den for udførelsen af sine kontrolmæssige opgaver fornødne position og uafhængighed.

Den stærkeste tilknytning til parlamentet finder man utvivlsomt i Norge og Belgien, hvor

det er parlamentet, der suverænt vælger revisionens ledere, som derefter uden medvirken fra administrationens side ansætter fornødent personale inden for den gældende lovgivnings rammer. Også i Østrig vælges revisionsrettens præsident og vicepræsident af parlamentet, mens det øvrige personale i princippet udnævnes af regeringen. I USA, Holland og Israel udnævnes revisionens leder af regeringen men efter indstilling af parlamentet, og i England udnævnes lederen af regeringen, men kan kun afsættes efter en adresse fra parlamentets 2 kamre. I Sverige har man i praksis skabt forbindelse mellem det administrative riksrevisionsverk og riksdagen ved at udpege rigsdagsmænd til medlemmer af verkets styrelse.

Tilknytningen til parlamentet kan også manifestere sig gennem de i gældende love og bestemmelser fastsatte regler for revisionens samarbejde med parlamentet. Ved sådanne bestemmelser er det navnlig i USA, England og Israel fastslået, at revisionen er parlamentets kontrolorgan, men i øvrigt synes der i alle lande at være bestemmelser af mere eller mindre detaljeret karakter om revisionens forpligtelser i forhold til parlamentet og dettes interesse i kontrol med administrationens forvaltning af statens midler.

For så vidt angår personalets status finder man en klar uafhængighed af administrationen i Frankrig, hvor hele revisionspersonalet har dommerstatus. Tilsvarende uafhængighed opnås i lande som USA og Israel, hvor revisionens ledelse selv ansætter og afskediger personalet, medens afhængighed af administrationen i personalemæssig henseende i princippet gælder bl.a. i Sverige og Finland, hvor revisionens embedsmænd ligesom i Danmark udnævnes ved administrationens foranstaltning.

Revisionens mere eller mindre uafhængige stilling i udøvelsen af sin virksomhed er endelig bestemt af, i hvilket omfang der fra administrationens side kan fastsættes bestemmelser for revisionens udøvelse og omfang. Hovedreglen er formentlig den, at de revisionsorganer, som direkte eller indirekte betragtes som parlamentets revisionsorgan, eller som har status som domstol, ikke er undergivet administrative bestemmelser i udøvelsen af deres virksomhed, som normalt fastsættes og ændres ved love eller andre parlamentsbeslutninger, medens de i tilknytning til administrationen placerede revisionsorganer inden for rammen af den gældende revisionslov er undergivet de bestemmelser for deres virksomhed, som vedkommende fagminister fastsætter. Det skal dog i denne forbindelse bemærkes, at det svenske riksrevisionsverk i lighed med andre svenske ämbetsverker har en særdeles selvstændig stilling i forhold til administrationen og til de politiske instanser.

Revisionsproceduren.

18. Det vil fremgå af de givne beskrivelser af de udenlandske ordninger, at den egentlige revision af det regnskabsmateriale, der indgår i de forskellige statsregnskaber, uanset revisionsorganernes struktur stort set foretages på samme måde, selv om der er mange variationer med hensyn til, om revisionen udføres forudgående eller efterfølgende, centralt eller lokalt, fuldstændigt eller ved stikprøver, og om den begrænser sig til en formel kontrol eller også dækker en kritisk-økonomisk bedømmelse i videre eller videste forstand. Imidlertid kan det fastslås, at i hvert fald inden for den vestlige verden går tendensen i retning af en revisionsmyndighed, der er beføjet til at udøve kontrol med administrationens økonomiske dispositioner i videste forstand og i alle faser fra den rent formelle overensstemmelse med bevillinger og andre bestemmelser til en kritisk-økonomisk bedømmelse af, hvorvidt dispositionerne er foretaget på den for staten i enhver henseende mest økonomiske måde, jfr. herved den israelske ordning af 1949, og den nyeste svenske ordning af 1961.

19. Inden for de beskrevne systemer synes det almindeligt, at revisionens *bemærkninger* til de reviderede regnskaber i første fase fremsættes over for vedkommende regnskabspligtige myndighed, der enten tager eventuelle henstillinger til efterretning eller fremkommer med supplerende oplysninger og synspunkter. Såfremt sagen ikke kan afsluttes på dette grundlag, er det inden for regnskabsretterne almindeligt, at der i judicielle former træffes en afgørelse, der meddeles vedkommende myndighed, uden at der dog normalt tillægges afgørelsen nogen bindende virkning for administrationen. Ved de administrativt opbyggede revisionsorganer træffes lignende afgørelser formelt af institutionens leder eller øverste kollegiale forsamling.

Hvis afgørelsen undtagelsesvis har bindende virkning, vil den ofte kunne indbringes til prøvelse for en forvaltningsdomstol eller et lignende organ. Andre decisioner, der altså blot er udtryk for revisionsorganets endelige opfattelse i sagen, vil administrationen normalt kun behøve at følge, hvis de gennem revisionens nedenfor

omtalte rapportvirksomhed bringes til parlamentets eller andre højere myndigheders kundskab og bliver godtaget af disse.

20. I visse lande sker der en formel *godkendelse* fra revisionens side af de af de enkelte regnskabsførere o.a. aflagte regnskaber. I Frankrig og Belgien afsiger regnskabsretten således en kendelse vedrørende hvert enkelt regnskab indeholdende en godkendelse med eller uden bemærkninger, og i Norge afgiver riksrevisjonen til vedkommende regnskabsfører en såkaldt »kvittering«, der indeholder en godkendelse med eller uden forbehold afhængig af, hvorvidt revisionen har gjort antegnelser til regnskabet. I de fleste lande finder der dog ingen formel godkendelse sted af de enkelte regnskaber, men normalt anses samtlige regnskaber for færdigrevideret, når vedkommende statsregnskab bliver godkendt af parlamentet.

En særlig form for godkendelse af regnskabet findes i Holland, hvor en udgift først kan endeligt bogføres, når den er godkendt af revisionen, hvis nægtelse af godkendelse medfører, at sagen må forelægges parlamentet i et lovforslag.

For de fleste landes vedkommende er det *i* forfatningen eller på anden måde bestemt, at det afsluttede *statsregnskab* på et givet tidspunkt skal forelægges parlamentet til godkendelse, og ved denne godkendelse gives der direkte eller indirekte decharge for det af regeringen aflagte regnskab. Det synes i denne forbindelse at være almindeligt, at parlamentet sammen med det endelige regnskab får forelagt det statslige revisionsorgans rapport vedrørende revisionen af det pågældende regnskab, men som hovedregel giver revisionen ikke regnskabet nogen egentlig påtegning eller træffer nogen beslutning om regnskabets godkendelse som sådan. I Frankrig afgiver Cour des Comptes dog en erklæring om særregnskabernes overensstemmelse med statsregnskabet, og i Norge afgiver riksrevisjonen til Odelstingets protokolkomité en indstilling vedrørende hvert ministeriums afsnit i statsregnskabet. I England afgiver revisionen påtegning på hvert regnskab om resultatet af revisionen, og disse påtegninger danner grundlag for Public Accounts Committee's rapport til parlamentet om regnskaberne.

21. Det påhviler samtlige de i foranstående beskrivelse nævnte revisionsorganer at afgive nærmere bestemte *beretninger eller rapporter* om deres virksomhed. Rapporterne afgives normalt én gang årligt omfattende revisionen af ét finansårs regnskab. I Sverige og Finland afgives beretningerne til parlamentets revisorer (i Sverige gennem Kungl. Maj. t:), der afgiver deres egen rapport til riksdagen, men i de fleste lande afgives revisionens rapporter til vedkommende parlament. I Frankrig offentliggøres revisionens rapport i statstidende, men som hovedregel sker offentliggørelsen ved parlamentets foranstaltning, enten således at den trykte rapport stilles direkte til rådighed for offentligheden, eller ved at offentligheden gennem parlamentets behandling af rapporten bliver gjort helt eller delvis bekendt med dens indhold.

Anden del

Redegørelse for arbejdsgruppens overvejelser og forslag

KAPITEL IV

Principielle træk i det statslige revisionssystem.

1. Skønt ordningen af statens revisionsvæsen i de fleste lande er præget af udviklingen i det enkelte lands forfatningsforhold og administrative system, rummer de forskellige ordninger dog en række ensartede træk, der viser hen til samme principielle forudsætninger. Også den danske ordning er et produkt, dels af særlige historiske forhold, dels af elementer af principiel karakter. Forinden der redegøres for arbejdsgruppens overvejelser om den nuværende danske ordning, skal man kort fremdrage de principielle træk, der karakteriserer revisionens stilling indenfor det moderne statssystem.

2. Revisionsvirksomheden indenfor staten kan kort beskrives som en *offentlig-retlig funktion, der omfatter en efterprøvning af dispositionerne over statens midler*. Formålet med efterprøvningen er at påse, at regnskaberne, hvori dispositionerne registreres, er rigtigt aflagt, og at de enkelte dispositioner er i overensstemmelse med de forudsætninger, lovgivningsmagt og centralstyrelser har tilkendegivet, eller som følger af almindelige grundsætninger for en forsvarlig økonomisk forvaltning.

Efterprøvningen kan dels rettes imod forhold indenfor den økonomiske forvaltning, for hvilke en minister er ansvarlig, dels imod dispositioner, for hvilke en embedsmand under ministeren bærer et selvstændigt ansvar. I det første tilfælde virker efterprøvningen som et led i *folkerepræsentationens kontrol med ministrenes forvaltning*, i det sidste tillige som led i *den enkelte ministers kontrol med underliggende myndigheder*. Også dispositioner foretaget af underordnede myndigheder vil ofte omfattes af en ministers ansvar, enten fordi ministeren er ansvarlig for udstedelse af almindelige instrukser for den økonomiske forvaltning indenfor ministeriets område, eller fordi den pågældende disposition er beordret eller godkendt af ministeriets centralstyrelse. Området for den kontrol, der virker på folkerepræsentationens vegne, og den kontrol, der udføres på ministerens vegne, er derfor i væsentlig grad sammenfaldende, hvilket taler for, at ansvaret for den samlede efterprøvningsvirksomhed henlægges til ét centralt revisionsinstitut.

3. *Efterprøvningens grundlag* er i første række de regnskaber og bilag, hvori de økonomiske dispositioner registreres. Her kommer ikke alene *statens regnskaber* på tale. I det omfang administrationen af statsmidler gennem tilskudsordninger o. lign. er overdraget til *ikke-statslige organer*, må disses regnskaber kunne inddrages i efterprøvningen med det formål at påse, at midlerne er anvendt i overensstemmelse med de i tilskudsordningen opstillede forudsætninger. En revision indenfor tilskudsområdet har fået stigende betydning i nutiden, hvor meget væsentlige statsmidler administreres af institutioner udenfor den egentlige statsforvaltning.

Foruden i regnskaberne kan efterprøvningen tage sit udgangspunkt i *andet materiale*, der belyser dispositionernes forberedelse og gennemførelse. Revisionsgrundlaget kan således være aktstykker såsom tilbud, kontrakter etc. vedrørende den enkelte disposition, undersøgelser af styrelsens forretningsgang og interne kontrol, stedlige inspektioner af forvaltning og beholdninger etc. Under statsvirksomhedens voldsomme vækst i nutiden har det egentlige regnskabsmateriale antaget så store dimensioner, at traditionelle metoder ved efterprøvningen som gennemgang af bilag, af konferering etc. i stigende grad må forlades til fordel for undersøgelser af den sidstnævnte karakter.

4. De *opgaver*, der skal løses ved efterprøvningen, svarer til dens foran angivne formål. De må for det første omfatte en kontrol med dispositionernes *formelle korrekthed og rigtige registrering* i bogføringen, hvorigennem det sikres, at denne viser det faktiske forløb af ad-

ministrationen. For det andet må det ved efterprøvningen kontrolleres, at dispositionerne ligger indenfor de *forudsætninger*, der er angivet *i bevillingerne og i andre love og bestemmelser*, der er gældende for det pågældende område. Endelig må det påses, at dispositionerne er gennemført under *iagttagelse af en forsvarlig økonomi*. Den sidstnævnte kontrol må ses i sammenhæng med, at det indenfor de fleste områder af statshusholdningen ikke er muligt at opgøre et driftsresultat i forretningsmæssig forstand, der kan tjene som målestok for, om virksomheden er drevet økonomisk, og at det indenfor de fleste tjenesteområder ikke er muligt at give den, der har ansvaret for dispositionerne, direkte økonomisk udbytte af at gennemføre dem på den for staten mest fordelagtige måde.

Efterprøvningen behøver ikke nødvendigvis at være *efterfølgende* (d. v. s. en egentlig revision), men kan også tilrettelægges som en *forudgående* kontrol med dispositionsgrundlaget. Herved tænkes almindeligvis på en prøvning af anvisningerne på statens centrale eller lokale kasser med hensyn til bevilling, kontraktgrundlag etc., forinden de udbetales (visering). Kontrollen kan dog også lægges på et endnu tidligere stadium ved krav om godkendelse og regnskabsmæssig registrering af økonomiske forpligtelser allerede ved disses indgåelse til sikring af, at der rådes over fornøden bevilling til opfyldelse af forpligtelserne.

Der kan anføres begrundelser for, at den myndighed, der varetager efterprøvningen, samtidig løser *andre opgaver* med tilknytning til denne funktion. Fra udenlandske ordninger kan som eksempler på sådanne opgaver nævnes afslutning af statsbogholderiet og opstilling af statsregnskabet, administrationen af gældende reglementer om kasse- og regnskabsvæsen, oplysnings- og fortolkningsvirksomhed med hensyn til finansielle bestemmelser samt udførelse af rationaliseringsundersøgelser. Disse opgaver rummer imidlertid alle et vist element af aktiv forvaltning, som falder udenfor revisionens funktion som efterprøvningsorgan.

5. Som et offentlig-retligt kontrolorgan bør den statslige revision have en organisationsmæssig status, der sikrer den *uafhængighed både af administrative og politiske instanser*. Da den på folkerepræsentationens vegne skal udøve indseende med ministrenes økonomiske dispositioner, må den stå til rådighed for den lovgivende forsamling og afgive beretning til denne om sin virksomhed. Som regeringens kontrolorgan overfor underordnede myndigheder må den holde de centrale regeringsorganer underrettet om revisionens omfang og resultater og indhente deres afgørelse i sager vedrørende underordnede myndigheders administration. løvrigt må revisionen i kraft af sin uafhængige status selv træffe bestemmelse om, hvorledes dens virksomhed skal tilrettelægges.

Af forudsætningen om revisionens uafhængige stilling kan der ikke drages slutninger om organisationens nærmere form, idet uafhængigheden kan sikres på forskellig måde, og uanset om revisionens ledelse udpeges af den lovgivende forsamling eller af statschefen efter regeringens indstilling. Som følge af kontrolfunktionens betydning indenfor statssystemet vil det være rimeligt, at en central revisionsmyndighed kan aflede sin organisation og beføjelse af en bestemmelse i selve forfatningen.

6. For at kunne udøve sin virksomhed må revisionen være udstyret med den fornødne *myndighed*. Udover adgang til alt regnskabsmateriale må den have adgang til alle aktstykker og oplysninger, som den anser for nødvendige for sine undersøgelser. Den må endvidere kunne indhente erklæring fra enhver, der medvirker ved administrationen af statsmidler, og foretage undersøgelse og inspektion på stedet, hvor administrationen foregår. Som led i revisionsordningen må der være fastsat *frister* for indsendelse af regnskabsmateriale og besvarelse af revisionens henvendelser.

Indeholder revisionens bemærkninger til underordnede myndigheder *afgørelser eller pålæg*, må disse kunne indankes for ministeren. Angår sagen et økonomisk tilsvar for regnskabsføreren eller andre, må den efter almindelige retsprincipper kunne prøves ved en domstol. For så vidt sagen angår et forhold, for hvilket ministeren har ansvaret, må en af revisionen rejst kritik, som ministeren ikke har taget til efterretning, kunne bringes til folkerepræsentationens kendskab gennem indberetning fra revisionen.

På områder, hvor det findes hensigtsmæssigt, at der efter afslutning af revisionen afgives *decharge eller kvittance* til den regnskabsaflæggende myndighed, må en sådan meddeles af revisionen eller - efter dennes indstilling - af den myndighed, der skal godkende regnskabet.

KAPITEL V

Hovedrevisionens område

1. *Før 1926* var området for den statslige revision her i landet fastsat i forskellige lovbestemmelser, der dog langt fra dækkede alle statens indtægter og udgifter. Udenfor revision lå blandt andet store dele af administrationen og de centrale styrelser, der anviste deres udgifter til udbetaling i finanshovedkassen og selv kun aflagde summariske regnskaber uden bilag. Dette ændredes ved *statsregnskabslovens bestemmelser* om, at *alle statsmyndigheder med kasseforvaltning eller anvisningsret* skulle aflægge egentlig regnskab, og at alle regnskaber skulle underkastes revision af de i loven omhandlede revisionsmyndigheder. Enkelte ikke-statslige myndigheder, nemlig de, der hidtil var blevet revideret ved statens foranstaltning, inddroges under de nye revisionsbestemmelser, jfr. lovens § 17. Derudover var der ikke i loven indeholdt regler om revision af ikke-statslige regnskaber, hvilket heller ikke var så aktuelt, da den overvejende del af statsbudgettet på daværende tidspunkt blev administreret af statens egne centrale og lokale myndigheder.

Den efterfølgende periodes omfattende lovgivning om statsstøtte indenfor sociale, undervisningsmæssige, erhvervsøkonomiske m. fl. områder har som tidligere omtalt medført, at der nu må regnes med, at ca. 40 pct. af drifts- og anlægsbudgettet eller i 1963/64 ca. 4,5 milliarder kroner udredes som *tilskud til foranstaltninger, der administreres af ikke-statslige organer*. Det stod derfor tidligt klart, at den statslige revision måtte have mulighed for at foretage efterprøvning indenfor disse institutioners regnskaber, uanset at de formelt falder udenfor statsregnskabslovens bestemmelser.

Statsregnskabsrådet fremdrog i midten af 1930erne spørgsmålet overfor finansministeriet, der i 1935 udsendte nogle almindelige retningslinier. Heri fastsattes blandt andet, at hovedrevisionen skal have adgang til at foretage efterrevision af regnskaber fra institutioner, der modtager tilskud i form af underskudsdækning, og at det på andre områder, hvor tilskud ydes i forhold til regnskabsmæssige oplysninger, skal påses, at regnskaberne er underkastet betryggende revision.

Som led i bestræbelserne for en decentralisering og forenkling af tilskudsadministrationen foretog *forvaltningskommissionen af 1946* en gennemgang af kontrol- og revisionsforholdene indenfor alle vigtigere tilskudsområder og afgav betænkninger herom, jfr. kommissionens 7. og 8. betænkning. I en række udtalelser og forslag vedrørende de forskellige revisions- og kontrolorganers indbyrdes forhold gav kommissionen udtryk for, at hovedrevisionen måtte have ret og pligt til at føre et almindeligt overtilsyn med regnskaberne og revisionsforholdene indenfor alle de områder, hvor staten yder økonomisk støtte i form af tilskud, lån, garantier etc. Kommissionen gik endvidere ind for, at de tilskudsmodtagende institutioners egen revision så vidt mulig burde udbygges, så den opfyldte de almindelige krav til offentlig revision, hvorved en efterfølgende revision i centralstyrelse og hovedrevision kunne indskrænkes. Kommissionens synspunkter var blandt andet retningsgivende for en i 1952 gennemført nyordning af revisionsforholdene indenfor det vigtigste tilskudsområde, kommunernes sociale udgifter.

2. Udviklingen i de forløbne år har indenfor de fleste tilskudsområder ført til anerkendelse af hovedrevisionens adgang til at indkalde de pågældende institutioners regnskaber til kritisk gennemgang med det formål at påse, at de modtagne statsmidler er administreret i overensstemmelse med forudsætningerne. Det er ligeledes anerkendt, at revisionsdepartementet må have indflydelse på tilrettelæggelsen af revisionen indenfor institutioner, der modtager stats-

støtte af væsentligere omfang. Der har dog også på forskellige områder været rejst *tvivl om udstrækningen af hovedrevisionens kompetence* med hensyn til indkaldelse og revision af statsstøttede institutioners regnskaber.

Blandt sager af denne art, som i de sidste år har været indberettet til statsrevisorerne og omtalt i disses betænkning, skal nævnes spørgsmålet om revisionsdepartementets overtagelse af resionen af *statens åndssvageforsorgs* regnskaber (senest omtalt i statsrevisorernes betænkning 1962/63, side XXI), revisionsdepartementets overtagelse af revisionen af *Samfundet og hjemmet for vanføres* regnskaber (statsrevisorernes tillægsbetænkning 1962/63 side 41), revisionsdepartementets adgang til at indkalde de *private eksamensskolers* regnskaber til gennemgang (statsrevisorernes tillægsbetænkning 1961/62, side 50, og 1962/63, side 62), revisionsdepartementets adgang til at foretage revision af regnskaberne for *landbrugets eksportfonde* og landbrugets afsætningsråd (statsrevisorernes tillægsbetænkning 1961/62, side 15) spørgsmålet om statens kontrol med anvendelsen af de fra EFTA-lande modtagne *refusioner af importafgifter* (statsrevisorernes tillægsbetænkning 1961/62, side 29.

I sagen om Samfundet og hjemmet for vanføre udtalte statsrevisorerne, at man må lægge vægt på, at institutioner, der modtager støtte fra det offentlige som den foran omhandlede, underkastes statens almindelige revision (statsrevisorernes tillægsbetænkning 1962/63, side 42), hvilken udtalelse blev tiltrådt af folketingets udvalg angående statsrevisorernes betænkning. Til sagen om de private eksamensskoler knyttede statsrevisorerne den bemærkning, at det er statsrevisorernes opfattelse, at det må være en almindelig principiel forudsætning for statens bevillinger, at regnskabet for disses afholdelse omfattes af den såvel ved grundloven som ved den almindelige lovgivning lovfæstede revision. (Statsrevisorernes tillægsbetænkning 1961/62, side 54). I tilslutning dertil har folketingets udvalg angående den af statsrevisorerne afgivne betænkning over statsregnskabet for finansåret 1961/62 i sin betænkning af 4. marts 1964 erklæret sig enig med statsrevisorerne i den hovedopfattelse, at revisionen må have et omfang, der altid sikrer fornøden kontrol med midlernes anvendelse til det formål, hvortil de af statslige myndigheder er blevet bevilget. Udvalget har endvidere givet udtryk for, at fortsatte overvejelser i sagen må ske under hensyn til fastholdelse af det ufravigelige princip, at folketinget til enhver tid må forbeholde sig ret til at undersøge, om bevilgede midler over finansloven er blevet anvendt til de formål, hvortil bevilling er givet.

3. *Arbejdsgruppen* skal bemærke, at væksten i tilskudsbevillingerne siden regnskabslovens gennemførelse har medført en væsentlig ændring i statsbudgettets struktur, som igen har påvirket området for revisionen. Hvor det før var muligt at efterprøve anvendelsen af størstedelen af statens bevillinger ved en gennemgang af statens egne regnskaber, kan undersøgelsen for en lang række af de mest betydningsfulde bevillinger nu kun ske ved gennemgang af regnskaber for institutioner udenfor statsforvaltningen. Regnskabslovens nuværende bestemmelser indeholder ingen klar hjemmel for revisionens virksomhed på dette store og vigtige område, hvorfor arbejdsgruppen anser det for nødvendigt, at der i revisionsloven søges tilvejebragt *nærmere regler om den statslige revisions adgang til at gennemgå regnskaber for institutioner udenfor statsforvaltningen.*

Ved fastlæggelse af en ny bestemmelses indhold må der tages hensyn til, at bevillinger, der vedrører overførsel af midler til administration af institutioner udenfor statsforvaltningen, langtfra er en ensartet gruppe, men rummer væsentlige forskelle med hensyn til bevillingernes baggrund, kredsen af institutioner, der administrerer bevillingerne, formen hvori bevillingerne ydes, og principperne for deres beregning. Arbejdsgruppen skal i det følgende fremsætte bemærkninger om den statslige revisions stilling med hensyn til nogle vigtigere grupper af de omhandlede bevillinger.

4. Ved lovgivning er der oprettet en række *institutioner og fonde,* der formelt er selvejende og underlagt en selvstændig bestyrelse, men *hvis driftsbudget er optaget på bevillingslovene* under hensyn til, at udgifterne afholdes af staten eller dækkes gennem afgifter, der er hjemlet i den pågældende lovgivning. Eksempler herpå er Danmarks radio og radiospredningsfonden, forskellige andre fonde under statsbudgettets § 25, og endvidere Statens åndssvageforsorg, mødrehjælpsinstitutionerne og de nye teknika. Enkelte private institutioner indenfor særforsorgen har en tilsvarende stilling.

Efter arbejdsgruppens opfattelse må sådanne institutioners regnskaber falde ind under begre-

bet statens regnskaber. Deres budget er optaget på statsbudgettet, og det må indebære, at de er undergivet statens normale budgetprocedure, og revision efter grundlovens og statsregnskabslovens regler.

5. Beslægtet med de ovennævnte institutioner er en række fonde og institutioner, hvis drift afholdes af midler, der er tilvejebragt af staten eller ved afgifter, der opkræves i henhold til lov, men hvis *budget og regnskab ikke er optaget på bevillingslovene og statsregnskabet.* (Som eksempel herpå kan bl. a. nævnes en række fonde m. v. der er oprettet ved de senere års lovgivning til fremme af landbrugseksporten). Bestyres sådanne fonde eller institutioner af statsmyndigheder eller organer, hvis medlemmer for flertallets vedkommende udpeges af statsmyndigheder, bør deres regnskaber efter arbejdsgruppens opfattelse revideres på samme måde som statens regnskaber.

6. Den overvejende del af statens tilskudsbevillinger vedrører ordninger, hvorefter *staten dækker en vis del af udgifterne ved løsning af offentlige opgaver, der er henlagt til administation af lokale forvaltningsorganer eller anerkendte private institutioner.* Herunder falder blandt andet de sociale tilskudsordninger, tilskud til sygekasser, arbejdsløshedskasser, særforsorgs- og børneforsorgsinstitutioner, private skoler, biblioteker m. fl. I nogle tilfælde drejer det sig om egentlige statsopgaver, der finansieres . fuldt ud af staten, men af administrative grunde er udlagt til lokalforvaltningen. I andre tilfælde er det opgaver af lokal karakter, i hvis finansiering staten deltager efter nærmere i lovgivningen fastsatte regler. Statsfinansieringen kan bestå i dækning af en vis del af udgifterne ifølge institutionens regnskab, refusion af bestemte udgifter, tilskud efter faste takster eller en kombination af flere af disse principper. Der kan yderligere være tale om lån, garantier for lån, sikring af indtægter gennem lovbestemte afgifter m. m. For alle de omhandlede ordninger er det karakteristisk, at administrativt og økonomisk ansvar er adskilt, idet det administrative ansvar er henlagt til organer udenfor statsforvaltningen, mens udgiftsdækningen helt eller delvis ydes af staten.

For tilskudsordninger af den heromhandlede art må der efter arbejdsgruppens opfattelse være adgang for den statslige revision til at gennemgå regnskaberne for de pågældende institutioner eller foranstaltninger i det omfang, den anser det for nødvendigt for at kontrollere, *at* tilskuddene er rigtigt beregnet, *at* midlerne er anvendt til de formål, hvortil de er bevilget, *at* andre forudsætninger i bevillingen er overholdt, og *at* den regnskabsmæssige og økonomiske forvaltning er forsvarlig tilrettelagt. Det må i denne forbindelse tages i betragtning, at staten indenfor de heromhandlede tilskudsordninger ofte bærer den overvejende del af det økonomiske ansvar for driften, samt at denne forestås af offentlige og halvoffentlige organer, til hvilke der kan stilles samme krav om en forskriftsmæssig og økonomisk forsvarlig administration som til statens egne institutioner. På den anden side kan den statslige revisions virksomhed i praksis tilrettelægges under hensyn til, at institutionerne har deres egen revision, der ofte er undergivet regler i lovgivningen eller instrukser fra vedkommende centralstyrelse. Ligeledes må det tages i betragtning, at centralstyrelsen ifølge tilskudsordningernes karakter normalt fører administrativt og økonomisk tilsyn med den lokale forvaltning.

7. Inden for de mange områder, hvor staten yder *tilskud* — oftest med et fikseret beløb — *til private institutioner og foreninger til fremme af deres almindelige virksomhed eller til støtte af bestemte foranstaltninger,* vil det efter arbejdsgruppens opfattelse først og fremmest være en administrativ opgave at følge anvendelsen af de ydede tilskud, idet den rette anvendelse har betydning for den fortsatte ydelse af tilskud. Administrationen kan endvidere have interesse i at kontrollere en institutions eller forenings almindelige forvaltning, fordi dens virksomhed medfører henvendelser til offentligheden eller på anden måde har offentlig karakter (f. eks. ved indsamlinger). Den statslige revision vil i disse tilfælde kunne yde centralstyrelsen bistand ved gennemgang af regnskaber, men under hensyn til tilskuddenes begrænsede størrelse og friere anvendelsesforudsætninger til en tilskyndelse for revisionen til af egen drift at tage regnskaberne op til prøvelse, sjældnere være til stede. Efter arbejdsgruppens opfattelse bør statens revision dog have en i revisionsloven hjemlet adgang til gennem centralstyrelsen at indkalde regnskaber til gennemgang, hvor forholdene taler derfor.

Tilsvarende synspunkter må efter arbejdsgruppens mening anlægges inden for de områder, hvor statens støtte til private institutioner

udelukkende har form af lån eller økonomiske garantier og koncessioner, der ikke involverer direkte overførsel af statsmidler.

8. For så vidt angår *virksomheder, der oppebærer statsstøtte i form af indskud af aktiekapital, interessentskabskapital o. lign,* vil staten have adgang til administrativ og regnskabsmæssig kontrol ad de veje, der normalt står til rådighed for aktionærer og interessenter. Er staten eneaktionær (som i dampskibsselskabet »Øresund»), må virksomheden sidestilles med egentlige statsinstitutioner, og revisionen derfor ske efter statens regler. Giver kapitalindskuddet basis for, at staten kan udpege et medlem af revisionen, bør vedkommende udføre sin revision indenfor rammen af statens almindelige revisionssystem, hvorfor han bør udpeges af den centrale revisionsmyndighed eller i samråd med denne. Den statslige revision må iøvrigt have adgang til gennem vedkommende centralstyrelse af få forelagt de regnskaber og andre oplysninger om virksomhedens økonomi, der står til rådighed for styrelsen som repræsentant for statens kapitalinteresser. For at klargøre den centrale revisionsmyndigheds kompetence på dette område bør der i revisionsloven optages bestemmelse om, at statens revisionsmæssige interesse overfor virksomheder, hvor staten deltager økonomisk ved kapitalindskud, skal varetages af hovedrevisionen eller i samråd med denne.

KAPITEL VI

Hovedrevisionens opgaver

A. De almindelige revisionsopgaver.

1. Bortset fra told- og trafiketaternes regnskaber, der var underkastet en videregående revision gennem de daværende hovedrevisorater, havde revisionen *før 1926* — hvis en sådan overhovedet fandt sted - kun omfattet talmæssig og eventuelt juridisk revision. Det var derfor af stor betydning, at det i *1926-lovens § 10* blev fastsat, at al statslig revision - uanset af hvilken myndighed den foretages - i princippet skal omfatte både *talmæssig, juridisk, bevillingsmæssig og økonomisk-kritisk revision.* Denne udvidelse af revisionsopgaverne medførte i de første år en betydelig aktivisering af revisionen, men fremkaldte også i en række tilfælde uoverensstemmelser mellem denne og administrationen, der var ganske uvant med at skulle underkastes sådanne dispositionskritiske undersøgelser. Senere er regnskabslovens formulering af revisionens opgaver blevet generelt accepteret fra alle sider, og den har ikke i praksis givet anledning til væsentlige tvivlsspørgsmål.

Efter *arbejdsgruppens* opfattelse må reglen i § 10 i det hele anses for klar og udtømmende, og da det endvidere må tillægges værdi i sig selv, at den centrale bestemmelse om revisionens opgaver kan stå uændret gennem længere tid, har man ikke fundet anledning til ved den foreslåede lovrevision at søge denne bestemmelse ændret.

B. Tilskudsrevisionen.

2. En udvidelse af bestemmelsen om revisionsområdet til også at omfatte tilskudsregnskaber gør det i og for sig ikke nødvendigt at indføre særlige bestemmelser om revisionens opgaver inden for dette område. I princippet må den statslige revision have adgang til at lade sine undersøgelser indenfor tilskudsregnskaberne omfatte de samme forhold som indenfor de egentlige statsregnskaber.

Arbejdsgruppen finder det dog naturligt, at der i forbindelse med en lovbestemmelse om revisionen af tilskudsregnskaber gives udtryk for den praktiske forskel i opgaver, der må gøre sig gældende mellem gennemførelsen af revisionen af de statslige regnskaber og revisionens undersøgelser indenfor tilskudsområdet, hvor de pågældende regnskaber i forvejen har været genstand for revision. Ved de sidstnævnte undersøgelser må hovedvægten lægges på at kontrollere, at de modtagne statstilskud og forvaltede statsmidler er beregnet og anvendt i overensstemmelse med gældende forudsætninger for tilskuddenes ydelse, ligesom det må påses, at den anordnede revision er betryggende. Udgør statens støtte en væsentlig forudsætning for institutionens virksomhed, må det kunne kræves, at revisionen sker under ansvar overfor staten og omfatter en til bestemmelserne i § 10 svarende kontrol, hvilket i så fald bør fremgå af den om revisionen trufne aftale eller fastsatte instruks.

C. Opgaver udenfor den egentlige revision.

3. *Kasseeftersyn* betragtes i regnskabsloven som en funktion udenfor de i § 10 nævnte revisionsopgaver. Generelle regler om hvem der skal afholde eftersyn og hvorledes de skal foretages, indeholdes i selve loven, mens de nærmere regler fastsættes af finansministeriet, for trafiketaternes vedkommende af pågældende centralstyrelse. I finansministeriet varetages den løbende administration af det heromhandlede område af hovedbogholderiet. Et almindeligt eftersyn med, at kasse- og regnskabsvæsenet indenfor staten er betryggende, påhviler også hovedrevisionen i henhold til bestemmelse i instruksen for hovedrevisoraterne.

Efter *arbejdsgruppens* mening er tilsynet med kasse- og regnskabsvæsenet og foretagelsen af periodiske, uanmeldte eftersyn af kasse- og

aktivbeholdninger hos statens kassebetjente sammenhængende funktioner, der er et integrerende led i revisionen. Ansvaret for deres varetagelse indenfor det samlede regnskabsområde bør derfor efter arbejdsgruppens opfattelse hvile hos den centrale revisionsmyndighed. Det tilkommer derefter denne i forbindelse med vedkommende minister at bestemme, om eftersyn i det enkelte tilfælde skal foretages af revisionsmyndigheden selv, et administrativt revisionsorgan, en særlig kasseinspektør eller efter omstændighederne helt kan undlades, ligesom det bør være revisionsmyndigheden, der fastsætter, hvilke fælles regler der skal gælde for eftersynenes afholdelse. For at henlægge ansvaret for disse opgaver til revisionen taler iøvrigt, at reglerne på dette område i væsentlig grad må bygge på kendskab til de lokale kassers organisation og regnskabsaflæggelse, der i højere grad må formodes at være til rådighed i revisionen end i finansministeriets administrative departement. Arbejdsgruppen foreslår derfor, at reglerne om tilsyn med kassevæsenet og afholdelse af kasseeftersyn i revisionsloven udformes i overensstemmelse med disse synspunkter.

Da der ikke i den nuværende regnskabslov og instruks er givet retningslinjer for *eftersyn af vare- og materielbeholdninger*, foreslås det fastsat i revisionsloven, at den centrale revisionsmyndighed påser, at sådanne beholdninger er underkastet betryggende kontrol af den administrative myndighed, der har ansvaret for beholdningerne, hvilket svarer til den praksis, der i øjeblikket følges indenfor de fleste større beholdningsforvaltninger.

4. Siden adskillelsen af administrativt og revisionsmæssigt arbejde blev gennemført i de finansielle kollegier i 1840, har det været det almindelige synspunkt her i landet, at administrative og revisionsmæssige opgaver bør holdes adskilt.

Efter *arbejdsgruppens* mening er det et rigtigt princip, at revisionen ikke deltager i løsningen af opgaver, der indebærer aktive forvaltningsmæssige skridt, hvorved den ville fraskrive sig muligheden for en senere kritik af de udgifter, der har været forbundet med de pågældende foranstaltninger. En undtagelse fra dette princip må dog gælde for *administrative foranstaltninger indenfor det bogholderi- og regnskabsmæssige område*, hvor det efter arbejdsgruppens opfattelse både af kontrolmæssige og økonomiske grunde må tillægges betydning, at revisionen deltager i overvejelserne og er medvirkende ved gennemførelsen af reformer, hvilket også nu er den almindelige praksis. En bestemmelse om revisionens adgang til at afgive erklæring forud for gennemførelsen af ændringer i den regnskabsmæssige forretningsgang er optaget i den nuværende instruks for hovedrevisoraterne. Under hensyn til den betydning, sådanne ændringer har fået under den stærke udvikling indenfor det kontor- og regnskabstekniske område i de senere år finder arbejdsgruppen det dog rigtigt, at revisionens virksomhed på dette område kommer til at hvile på en bestemmelse i selve revisionsloven.

KAPITEL VII

Revisionens fordeling mellem hovedrevisionen og revisionsorganer under vedkommende centralstyrelse

A. Almindelige bemærkninger.

1. Den kontrolvirksomhed, der udføres af en centralstyrelse i forbindelse med den økonomiske forvaltning, har forskellige former og betegnes på forskellig måde. Begreberne § 14-revision, intern revision og intern kontrol dækker over forskellige former for kontrol, men benyttes ofte lidt i flæng, hvorfor de tre begreber indledningsvis skal placeres i forhold til hinanden.

Ved § *14-revision* forstås ifølge regnskabsloven en af centralstyrelsen udført revision af underordnede myndigheders og tjenestemænds regnskaber. Den er begrebsmæssigt en ekstern revision, fordi den myndighed, der foretager den, er uafhængig af de institutioner og tjenestemænd, der er underkastet revisionen.

En *intern revision* er en funktion indenfor den regnskabsaflæggende institutions egen organisation. Det personale, der udfører revisionen, er underordnet institutionens ledelse, der selv træffer bestemmelse om revisionens omfang og tilrettelæggelse.

Intern kontrol omfatter de mange forskellige foranstaltninger, der kan etableres indenfor en styrelses økonomiske og regnskabsmæssige forretningsgang for at sikre, at dispositionerne gennemføres korrekt. Intern revision er en enkelt af disse foranstaltninger, men adskiller sig fra de fleste andre ved, at den normalt er henlagt direkte under ledelsen og derfor kan fungere uafhængig af alle andre led i forretningsgangen.

Hvor der er tale om en centralstyrelses forhold til underordnede myndigheder, kan der normalt ikke drages nogen skarp grænse mellem ekstern og intern revision. Dispositioner, der registreres i en underordnet myndigheds regnskab, kan være foretaget eller godkendt af den centrale styrelse, og i så fald får dennes revision delvis karakter af intern revision. Forholdet er kommet til udtryk i regnskabslovens § 15, der præciserer, at den eksterne revisionsmyndighed i disse tilfælde ligger hos hovedrevisionen.

2. De nuværende *revisionsordninger inden for centralstyrelser* er som ovenfor beskrevet af en noget forskellig struktur.

Statsbanernes revision omfatter stort set kun indtægterne fra person- og godstrafik og indgår som et led i regnskabsafdelingens kontrol med stationernes afregninger. Den må således delvis betegnes som intern kontrol.

Toldvæsenets revision er organiseret som en selvstændig revision af toldstedernes og inspektoraternes regnskaber. Den omfatter hovedsagelig indtægter, men dog samtidig de af lokalmyndighederne afholdte administrative udgifter til lønninger, bygningsudgifter m. v.

Postvæsenet har inden for sine revisionskontorer både en vis revision af centralstyrelsen, d. v. s. en intern revision, og revision af postkontorerne, d. v. s. § 14-revision. Postkontorernes regnskaber omfatter i betydelig udstrækning udgifter, idet den tekniske distriktsforvaltning anviser sine udgifter til udbetaling over postkontorerne.

Kontrolrevisionen i finansministeriet må nærmest betragtes som en intern revision af dispositioner inden for statsgældsforvaltningen.

Fyrdirektoratets revision af fyrstationer er af meget beskedent omfang og udføres som led i den løbende administration.

Der findes andre interne revisionsorganer, hvoriblandt kan nævnes afdelingerne for intern kontrol og revision i forsvarets materielforvaltninger, der tillige foretager kontrol med materielbeholdningerne, og afdelingen for teknisk

revision inden for forsvarets bygningstjeneste. Som helhed er intern revision dog en sjælden benyttet foranstaltning indenfor staten.

Intern kontrol findes naturligvis i mange forskellige former inden for enhver regnskabspligtig myndighed. Nogle almindelige bestemmelser om interne kontrolforanstaltninger er fastsat i regnskabsinstruksen og regnskabsvejledningen samt i forskellige ministerielle cirkulærer om budgetkontrol; hovedsagelig bygger den interne kontrol dog på regler eller praksis indenfor de enkelte regnskabsområder. I etaterne og de etatsprægede styrelser (forsvaret, den grønlandske administration m. fl.) er de interne kontrolforanstaltninger udbygget stærkt gennem de af styrelserne udgivne regnskabsbestemmelser, forretningsgange m. m. for de underordnede myndigheder.

Den meget uensartede struktur af de eksisterende revisionsordninger i centralstyrelserne skyldes først og fremmest historiske grunde, men er dog også udtryk for, at hovedrevisionen kun i ringe grad har grebet regulerende ind overfor virksomheden i de administrative revisionsorganer og at der ikke siden 1926 er udviklet generelle regler om regnskabs- og kasseforvaltningen.

3. De foran omtalte *udenlandske* ordninger omfatter både lande, hvor praktisk talt al revision er samlet i det overordnede revisionsorgan (f. eks. Norge), og lande, hvor det overordnede revisionsorgan i udstrakt grad bygger på forudgående revision indenfor de administrative styrelser (f. eks. Holland og Sverige). Nogle lande har ikke megen administrativ revision, men til gengæld en stærkt udbygget finanskontrol i de enkelte styrelser og i finansministeriet, hvilket er forudsætningen for, at den overordnede revision kan bestrides af et forholdsvis lille revisionsorgan (f.eks. England og Frankrig).

B. Området for § 14-revision.

4. *Statsregnskabsloven* indeholder ikke kriterier for, om en underordnet myndighed skal revideres ved en § 14-ordning, eller af hovedrevisionen sammen med revisionen af centralstyrelsens eget regnskab. Den udtaler kun, at § 14-revision kan etableres, hvor dettes findes hensigtsmæssigt.

Spørgsmålet om § 14-revisionens område blev drøftet både i *administrationskommissionen af 1923* og i *regnskabskommissionen af 1921*. Begge kommissioner var indstillet på, at centralstyrelserne i vidt omfang selv burde foretage revisionen af underordnede myndigheders regnskaber. Administrationskommissionen opstillede en omfattende argumentation for dette princip, hvor man blandt andet henviste til, at revisionen var et nødvendigt led i den administrative kontrol med underordnede myndigheder, og at den kunne udføres mere effektivt af centralstyrelsen end af de nye hovedrevisorater.

Ved lovens gennemførelse valgte man imidlertid at lægge størstedelen af de underordnede myndigheder ind under hovedrevisoraterne. § 14-ordningen blev i det store og hele kun etableret på områder, hvor der i forvejen havde været ordninger af denne karakter, nemlig trafik- og toldetaterne, de grønlandske regnskaber, udenrigsministeriets lokale repræsentationer samt nogle enkeltstående institutioner, der fra tidligere tid havde haft deres egen revision.

I tiden efter 1926 er § 14-området forøget med radiofonien og fyrvæsenet. Samtidig er området imidlertid blevet væsentlig reduceret ved, at hovedrevisionen efter aftale med vedkommende centralstyrelse har overtaget revisionen af de grønlandske institutioner. udenrigstjenestens lokale regnskaber samt regnskaberne for assistenshuset, Den kgl. mønt og seruminstituttet. Udviklingen er således gået i retning af yderligere centralisering af revisionen under hovedrevisionen, hvilken tendens i det store og hele synes fremkaldt af praktiske overvejelser om revisionens tilrettelæggelse i det enkelte tilfælde.

5. *Arbejdsgruppen* skal bemærke, at tendensen til her i landet at begrænse centralstyrelsens revision til de store etatsområder og indenfor disse igen til indtægterne næppe på længere sigt er rigtig. Under den stadige vækst i statshusholdningens omfang er det efter arbejdsgruppens opfattelse påkrævet, at hovedrevisionen i højere grad koncentrerer sin indsats omkring den kritiske revision af administrationens økonomiske dispositioner; en udvikling i denne retning vil kunne fremmes ved, at revisionen aflastes for en del af den tal- og bogholderimæssige revision, som i øjeblikket beslaglægger en væsentlig del af revisionsapparatet. Fra et administrativt synspunkt kan der henvises til, at stigningen i budgetterne og udviklingen af en mere decentraliseret forvaltning har skabt behov for en styrkelse af centralstyrelsens kon-

trol med den underliggende forvaltning, hvilket i nogle henseender bedst og mest rationelt kan ske i forbindelse med en efterfølgende revision af regnskaberne.

Arbejdsgruppen mener derfor, at man ved overvejelser om organisation og arbejdsplanlægning *såvel indenfor hovedrevisionen som i centraladministrationen bør have opmærksomheden henvendt på, om § 14-revision med fordel kan etableres på andre områder end de nuværende,* derunder navnlig områder, hvor administrationen foregår gennem et stort antal underordnede myndigheder, der har samme organisation og regnskabsmæssige forretningsgang, og hvis adgang til at disponere i væsentlig grad er reguleret gennem bestemmelser fra centralstyrelsen.

Forinden det kan afgøres, om revisionen i konkrete tilfælde bør overflyttes fra hovedrevisionen til nyoprettede § 14-revisionsorganer, må *forskellige hensyn* dog afvejes overfor hinanden.

Det må således overvejes, hvilken betydning det har for overblik og enhed i de revisionsmæssige afgørelser, at et område fjernes fra den centrale revision, og i hvilken udstrækning henlæggelse til administrationen kan medføre dobbeltrevision eller andre ulemper, når hovedrevisionen fortsat skal varetage en kritisk revision af dispositioner, som centralstyrelsen har ansvaret for.

Det må ligeledes overvejes, om den pågældende centralstyrelse er i stand til at opbygge og opretholde et revisionsapparat, der forener revisionsteknisk indsigt med den juridisk-økonoske sagkundskab. Navnlig dette forhold vil kunne sætte relativt snævre grænser for, hvor langt man kan nå med hensyn til etablering af § 14-ordninger i et land af Danmarks størrelse. Det kan dog tænkes, at udviklingen i den kommende tid vil gå i retning af en videre udbygning af regnskabsfunktionen inden for en række centralstyrelser, hvorved der også bliver bedre mulighed for centralstyrelsen til at løse revisionsmæssige opgaver.

C. Intern kontrol og revision.

6. En nærmere behandling af de forskellige former for intern kontrol og deres anvendelse i statsforvaltningen falder uden for rammerne af arbejdsgruppens overvejelser, men man skal fremhæve, at anvendelsen af henholdsvis revision og intern kontrol inden for de forskellige områder af statsforvaltningen må afbalanceres nøje i forhold til hinanden. Revisionen bør ikke påtage sig funktioner, der mere rationelt kan løses ved interne kontrolforanstaltninger, og revisionens omfang og tilrettelæggelse bør afpasses efter de eksisterende interne kontrolforanstaltninger.

Det er *arbejdsgruppens* umiddelbare indtryk, at de her nævnte forhold ikke hidtil er blevet viet tilstrækkelig opmærksomhed, hverken inden for hovedrevisionen eller centraladministrationen. Der synes at være behov for *en væsentlig udbygning af de almindelige og specielle regler om intern budget- og regnskabskontrol inden for administrationen.* Endvidere synes det påkrævet, at revisionen tilrettelægger sin indsats med større vægt end hidtil på en *gennemgang af de enkelte regnskabsområders interne kontrol* og mindre vægt på den traditionelle bilagsrevision. En udvikling i sidstnævnte retning er påbegyndt, men kræver en betydelig omstilling af arbejdet i revisionsdepartementerne.

Arbejdsgruppen skal i forbindelse med de her nævnte synspunkter bemærke, at det må forekomme usikkert, i hvilken udstrækning der overhovedet bør indrettes specielle revisionsafdelinger i staten med den hovedopgave at foretage detailleret *indtægtskontrol.* Den nødvendige detailkontrol med indtægters rigtige beregning og indbetaling vil ofte kunne gennemføres mere rationelt ved at inkorporeres i styrelsens interne forretningsgang ved indtægternes regnskabsmæssige behandling. Sådan er ordningen for tiden inden for statsbanerne, til dels også inden for post- og telegrafvæsenet, hvorimod man for toldindtægternes vedkommende i højere grad synes at have baseret kontrollen på en centraliseret revision, der kontor- og personalemæssigt er af ganske betydeligt omfang. Om en indskrænkning af toldrevisionen vil være mulig, hvis der samtidig foretages en omlægning af den interne kontrol på de enkelte toldsteder, kan arbejdsgruppen ikke afgøre, men man skal henstille, at spørgsmålet tages op til undersøgelse i forbindelse med den igangværende rationalisering af toldstedernes forretningsgang-

D. Adgangen til at etablere § 14-revision og intern revision.

7. § 14-revision etableres ifølge regnskabsloven efter samråd mellem finansministeren og vedkommende minister. Der har tidligere været

rejst det spørgsmål, om reglen i bestemte situationer kunne tænkes benyttet til at svække revisionsdepartementernes indflydelse på visse regnskabsområder, hvilket igen ville betyde en svækkelse af folketingets kontrol med den økonomiske administration. Til imødegåelse heraf foreslog *statsregnskabsrådet* i sin ovennævnte henvendelse til *forvaltnings/kommissionen af 1946,* at etablering af § 14-revisionsordninger skulle kræve samtykke fra statsrevisoratet. Kommissionen fandt det ikke rigtigt at inddrage statsrevisorerne i en afgørelse, som man betragtede som værende af administrativ karakter, men erklærede sig enig med statsregnskabsrådet i, at bestemmelsen i § 14 ikke bør kunne benyttes til i strid med regnskabslovens almindelige forudsætninger at etablere interne revisionsordninger med det formål at undgå, at visse regnskabsområder underkastes en uafhængig kritisk revision. En særlig intern revision måtte ses som et led i hele revisionsordningen, og det ville derfor efter kommissionens opfattelse være naturligt, at etablering af særlige revisionsordninger altid sker efter forhandling med vedkommende hovedrevisor.

Der er sikret hovedrevisionen indflydelse på tilrettelæggelsen af § 14-revisionen ved bestemmelserne i regnskabslovens § 13 (om stikprøverevision m. v.) og § 15 (om fuldstændig efterrevision og indsendelse af revisionsbemærkninger og rapporter om kasseeftersyn). Bestemmelserne har ikke i praksis givet anledning til særlig tvivl eller ulempe.

Med hensyn til etablering af intern revision i snævrere forstand indeholder regnskabsloven ikke særlige betingelser.

8. Henlæggelse af egentlige revisionsopgaver til en centralstyrelse, derunder såvel § 14-revision som intern revision, må efter arbejdsgruppens opfattelse betragtes som en *delegation af revisionspligten fra den overordnede revisionsmyndighed.* En sådan forståelse af ordningen synes at være forudsætningen for, at der kan tales om enhed i den samlede revisionsordning, og for at dobbeltrevision og kompetencestrid kan undgås.

I det store og hele er det også dette princip, der ligger til grund for den nuværende affattelse af §§ 14 og 15. Den omstændighed, at finansministeren efter § 14 er medbestemmende for etablering af interne revisionsordninger, må normalt betyde, at også hovedrevisor som ministerens nærmeste rådgiver i spørgsmål om revisionsordningen får indflydelse på afgørelsen, ligesom det i § 15 er fastslået, at hovedrevisor har et almindeligt indseende og tilsyn med de interne revisioner.

I forbindelse med en ny formulering af den overordnede revisions område mener arbejdsgruppen dog, at delegationssynspunktet bør finde et klarere og enklere udtryk end i de nuværende bestemmelser. Dette foreslås opnået ved at fastsætte, *at udførelsen af den i § 10 omhandlede revision påhviler den centrale revisionsmyndighed,* samt *at* en minister med den centrale revisions tilslutning kan bestemme, at nærmere afgrænsede revisionsopgaver henlægges til en under ministeren hørende revisionsinstans, hvis organisation og instruks skal godkendes af den centrale revisionsmyndighed. Der bør iøvrigt gælde tilsvarende bestemmelser som efter regnskabslovens nuværende § 15 med hensyn til adgang for den centrale revision til at efterprøve, om den lokale revision fungerer tilfredsstillende samt pligt for den centrale revision til selv at foretage fornøden kritisk revision af de dispositioner i regnskabet, der er truffet eller godkendt af vedkommende centralstyrelse.

Begrænsningen af § 14-revision til at omfatte underordnede myndigheder og tjenestemænd bør fremtidig bortfalde, så at også interne revisionsorganer i de enkelte styrelser falder ind under bestemmelsen.

Selv om afgørelsen om etablering af en § 14-revision efter forslaget vil blive truffet af fagministeren med tilslutning af den centrale revisionsmyndigheds chef, vil finansministeren i de tilfælde, hvor oprettelsen involverer budget- eller normeringsspørgsmål - hvilket formentlig normalt vil være tilfældet - ad denne vej få indflydelse på afgørelsen.

KAPITEL VIII

Revisionsproceduren.

A. Regnskabsmaterialets indsendelse.

1. Regnskabsloven indeholder ingen bestemmelser om *tidsfrister* for regnskabsmaterialets indsendelse til revisionen, men i »Almindelig instruks angående statsforvaltningens regnskabsaflæggelse« er det bestemt, at kontohavernes regnskabsoversigt med tilhørende bilag m. v. for den foregående måned skal tilstilles revisionen inden udgangen af hver måned, for årsregnskabets vedkommende inden udgangen af juni måned.

Disse frister overholdes i praksis kun af ganske få af kontohaverne. I de senere år har kun enkelte af de ialt 42 kontohavere regelmæssigt indsendt deres oversigter rettidigt eller nogenlunde rettidigt til finansministeriet, mens de øvrige kontohavere indsender oversigterne med væsentlig forsinkelse, i mange tilfælde over én måned efter fristens udløb. Til revisionen indkommer regnskabsmaterialet ofte endnu senere, fordi der medgår tid til ordning af bilag m.v. Specielt gælder dette de afsluttende regnskabsoversigter med tilhørende status, da en række af statusposterne skal vedlægges specifikationer og afstemninger, som først udarbejdes efter regnskabets afslutning.

Arbejdsgruppen skal bemærke, at overholdelsen af bestemte frister for indsendelse af regnskabsmaterialet er af væsentlig betydning for revisionsarbejdets planlægning og å jourholdelse. Dette gælder især for årsregnskabets vedkommende, da revisionsdepartementet først når dette regnskab med alle nødvendige bilag og specifikationer er indkommet, kan påbegynde gennemgangen af driftsregnskab og status, der for en række af de større kontohavere, specielt de erhvervsdrivende virksomheder, udgør en vigtig og tidskrævende del af revisionen.

Såfremt en kontohavers årsregnskab med alt tilhørende materiale først er revisionen i hænde omkring 1. september eller senere - hvilket ikke forekommer sjældent - og indberetning til statsrevisorerne om revisionen skal ske inden 15. december, jfr. bemærkningerne i pkt. 11, finder arbejdsgruppen, at der ikke er levnet tilstrækkelig tid til en forsvarlig revisionsprocedure: talmæssig og kritisk revision; fremsættelse af forespørgsler og bemærkninger til styrelsen; dennes behandling deraf og svar samt revisionens afsluttende gennemgang af de rejste spørgsmål. Arbejdsgruppen anser det derfor ikke alene for vigtigt, at aflæggelsen af årsregnskaberne fremskyndes mest muligt, men mener, at den fremrykkede frist for afgivelsen af statsrevisorernes betænkning gør det nødvendigt, at det tidsrum, der er til rådighed for kontohaverbogholderierne til at foretage deres afsluttende posteringer, søges *indskrænket fra de nuværende ca. 2¹f2 måned til ikke over 1 måned.* Selv om bestemmelser om tidsfrister for regnskabsindsendelsen til finansministeriet har deres naturlige plads i forbindelse med andre bestemmelser om regnskabsaflæggelsen, finder arbejdsgruppen det ønskeligt, at de tilsvarende bestemmelser om indsendelse af regnskabsoversigter og bilag til revisionen optages **i** revisionsloven.

B. Adgang til oplysninger og aktstykker.

2. Revisionens myndighed til at indkræve de oplysninger, den anser for nødvendige for at løse sin opgave, er fastslået i regnskabslovens § 12. Skønt udtrykket »oplysninger og aktstykker« i loven ikke rummer nogen begrænsning, og det yderligere af bemærkningerne til lovforslaget fremgår, at ordet »aktstykker« er benyttet synonymt med skriftligt materiale, er der i enkelte tilfælde blevet rejst tvivl om bestemmel-

sens rækkevidde. Det er således blevet hævdet, at der med aktstykker kun tænkes på officielle skrivelser med bilag, hvorimod udtrykket ikke skulle dække *referater og andre interne sags*akter.

Arbejdsgruppen finder, at der i lovbestemmelsen ikke er holdepunkt for en sådan indskrænkende fortolkning. Det ville også være et spild af statens arbejdskraft, såfremt de af en statsmyndighed tilvejebragte oplysninger ikke i deres helhed kunne stilles til rådighed for den statslige revision med adgang til at anvende dem i samme udstrækning som vedkommende styrelse. Da spørgsmålet imidlertil kun har givet anledning til diskussion i enkelte tilfælde, mener arbejdsgruppen ikke, at der er trang til nogen uddybning af forholdet ved ændring af lovbestemmelsen.

3. Spørgsmålet om revisionens adgang til *klassificerede oplysninger* har været drøftet ved forskellige lejligheder. Det er derunder anerkendt, at klassificerede oplysninger skal stilles til rådighed på forlangende, når de derfor gældende sikkerhedsbestemmelser iagttages, idet der eventuelt kan træffes særlig aftale om formen for udleveringen, f. eks. at de kun kan stilles til rådighed for på forhånd udpegede repræsentanter for revisionen.

4. Som resultat af drøftelserne i det i 1935 nedsatte udvalg om forholdet mellem administrationen og revisionen blev der i instruksen for hovedrevisoraterne blandt andet optaget bestemmelse om *administrationens og revisionens pligt til gensidigt at holde hinanden underrettet* om vigtigere forhold i forbindelse med den revisionsmæssige virksomhed.

Bestemmelserne, der i praksis har vist sig særdeles nyttige, foreslås i hovedtræk optaget i loven, da det næppe er rigtigt, at direktiver af betydning for administrationen er indeholdt i instruksen for hovedrevisionen.

C. Revisionsarbejdets tilrettelæggelse.

5. Bestemmelserne i regnskabslovens § 11 om *stedlig revision* og i § 13 om *revision ved stikprøver* er begge affattet således, at de i det store og hele overlader den praktiske tilrettelæggelse af revisionen til at afgøres efter erfaringerne og omstændighederne i det enkelte tilfælde.

Både under forarbejdet til regnskabsloven og ved forhandlingerne i udvalget af 1935 var spørgsmålet om revision på stedet genstand for overvejelse. Fra administrationens side var man interesseret i en udvidet stedlig revision, der rummede praktiske fordele for administrationen, mens man fra revisionens side indtog en tilbageholdende stilling under hensyn til forskellige ulemper, der skønnedes forbundet med at lade revisionen udføre udenfor hovedrevisionens lokaler.

Anmodning fra vedkommende styrelse om gennemførelse af stedlig revision er imidlertid i praksis kun fremsat i nogle få tilfælde, medens omvendt hovedrevisionen selv har taget initiativ til oprettelse af stedlig revision på adskillige områder, hvor man fandt det hensigtsmæssigt af arbejdsmæssige grunde, blandt andet i ministeriet for Grønland og Den kgl. grønlandske Handel. Det samlede resultat af udviklingen siden 1926 er blevet, at revision på stedet kun sker i begrænset omfang sammenlignet med, hvad der er tilfældet f. eks. i Norge, men at der dog i de senere år spores en tendens i retning af udvidet stedlig revision, for så vidt angår den tal- og bogholderimæssige del af revisionen.

Revision ved prøver er under den stærke vækst i statsvirksomheden i de senere år blevet taget i brug i langt større udstrækning, end det forudsattes ved regnskabslovens tilblivelse, ikke alene i den kritiske revision, men også ved den tal- og bogholderimæssige revision. En vis tilbageholdenhed med hensyn til overgang til konsekvent stikprøverevision har dog gjort sig gældende overfor de mange mindre regnskaber, der tilgår revisionsdepartementerne uden at have været underkastet forudgående intern revision eller anden intern kontrol.

Arbejdsgruppen skal bemærke, at revisionsmetoderne i staten ligesom i private virksomheder til stadighed må udvikles og tilpasses under hensyn til væksten i regnskabsmaterialets omfang og de hastige fremskridt inden for regnskabsteknik og kontororganisation. De revisionsformer, der var gængse ved regnskabslovens tilblivelse, må nu i det store og hele betragtes som forældede og er eller vil blive afløst af andre former, der ikke har fundet udtryk i regnskabslovens bestemmelser.

Efter arbejdsgruppens opfattelse vil det ikke være muligt - bortset fra rene almindeligheder - at fastsætte bestemmelser om revisionsarbejdets tilrettelæggelse, der kan bevare deres gyldighed gennem en længere periode. Man anser

det derfor for rigtigst, at *hovedrevisionen selv ved sine interne instrukser træffer bestemmelse om, hvordan revisionen skal tilrettelægges.* Under hensyn til den stærkt centraliserede form, hvori revisionen for tiden foregår, finder arbejdsgruppen det dog hensigtsmæssigt at *bevare den nuværende regel i § 11 om revision på stedet,* der peger henimod, at denne form for revision bør have en rimelig plads inden for det samlede revisionssystem.

D. Antegnelsers behandling. Decision overfor underordnede myndigheder.

6. *Indtil 1926* gjaldt for store dele af revisionsområdet bestemmelserne i *kasseforordningen af 1840* om regnskabernes revision og decision. Det var karakteristisk for disse bestemmelser, at proceduren var stærkt formbunden med nøje fastlæggelse af de enkelte trin; antegnelser, vedtegninger, decision, endelig afgørelse, kvittance. Allerede ved de nye *hovedrevisoratsordninger for etaterne af 1915–16* forlod man i nogen grad kasseforordningens formforskrifter, men bevarede en bestemmelse om fremgangsmåden ved indhentelse af ministerens decision, hvor en særlig decisionsprotokol skulle danne grundlag for proceduren.

I *regnskabsloven* opretholdt man i § 19 en vis formel ramme for behandlingen af udsættelser til underordnede myndigheders regnskaber, mens man for centralstyrelsernes vedkommende gik yderligere et skridt i retning af formløshed i proceduren ved at afskaffe decisionsprotokollen og nøjes med at foreskrive en mundtlig forhandling hos ministeren forud for afsigelse af decisionen.

Ifølge § 19 træffes afgørelse i de af revisionen rejste sager overfor underordnede myndigheder af revisionen selv, men kan indankes af regnskabsføreren til endelig afgørelse af pågældende fagminister, respektive generaldirektør. I praksis har bestemmelsen kun haft selvstændig betydning inden for de områder, hvor centralstyrelsen har egen revision. For så vidt angår hovedrevisionens revision, har man fulgt den samme fremgangsmåde ved behandling af udsættelser, hvad enten det har drejet sig om underordnede myndigheders regnskaber eller centralstyrelsens egne regnskaber.

En af vedkommende ministerium eller generaldirektorat truffet afgørelse vedrørende en underordnet myndigheds regnskab har således ikke været betragtet som hindring for, at hovedrevisionen kunne videreføre sagen i henhold til § 20. Adskillige sager af denne art har da også været indbragt til formel decision i henhold til § 20.

Arbejdsgruppen anser det for en selvfølge, at udsættelser fra centralstyrelsens egne revisionsorganer kan påankes til og er underkastet endelig afgørelse af centralstyrelsens chef. Den nuværende særlige decisionsbestemmelse i § 19 vedrørende underordnede myndigheders regnskaber synes derfor at være overflødig og foreslås ophævet.

E. Decision ifølge regnskabslovens § 20.

7. *Decisionsinstituttet i § 20* har i praksis kun været meget lidt benyttet. I hele perioden 1925/26 - 1962/63 har antallet af decisionssager kun været 50. 28 af disse sager hidrører fra de første fire år efter nyordningen, hvor den tidligere decisionspraksis fra etaternes hovedrevisorater tilsyneladende er forsøgt videreført. I de sidste ti år har der til gengæld kun foreligget to decisionssager, der endda er rejst i sammenhæng inden for et enkelt regnskabsområde.

Når decisionsinstituttet er blevet så lidt benyttet, synes forklaringen delvis at måtte søges i historiske forudsætninger, som ikke længere eksisterer. Endvidere er selve den anviste procedure ikke så anvendelig, når *udsættelsen gælder en af ministeren personlig truffet eller godkendt disposition.* En del af revisionens vigtigste sager falder inden for denne gruppe. Fra revisionens synspunkt kan det forekomme tvivlsomt, hvad der i realiteten opnås ved at forelægge en sag til decision, såfremt det af akterne fremgår, at sagen på et tidligere stadium har været forelagt ministeren, der har godkendt administrationens standpunkt i sagen.

Allerede i 1936 gjorde *statsrevisorerne* på baggrund af regeringens behandling af en række revisionssager inden for marineministeriets område (nedsættelse af et særligt undersøgelsesudvalg og offentliggørelse af dets resultater uden om reglen i § 20) i en skrivelse til folketingsudvalget om statsrevisorernes betænkning opmærksom på spørgsmålet. Man fremhævede betydningen af, at den i regnskabsloven givne regel med hensyn til sagernes forelæggelse af hovedrevisorerne for vedkommende minister til decision, inden ministeren træffer afgørelse, følges, så at hovedrevisorerne til oplysning for statsrevisorerne får lejlighed til at fremsætte de-

res afsluttende bemærkninger til de skete antegnelser.

Senere har *forvaltningskommissionen af 1946* udtalt, at det må være en forudsætning, at svar på de af revisionen fremsatte antegnelser ikke udgår med ministerunderskrift, idet alle ministerafgørelser vedrørende de af revisionen rejste spørgsmål af antegnelsesmæssig karakter bør træffes under iagttagelse af den i § 20 foreskrevne fremgangsmåde. Derimod afviste kommissionen et af statsregnskabsrådet stillet forslag om, at decisionsreglen ændres derhen, at decision afgives af ministeren, efter at sagen har været genstand for mundtlig forhandling mellem ministeren og statsrevisoratet.

Decisionsbestemmelsen i § 20 har efter *arbejdsgruppens* mening den betydning, at den foreskriver en bestemt fremgangsmåde til at opnå ministerens endelige afgørelse i en sag, hvorom der ikke har kunnet opnås enighed under den forudgående brevveksling.. Imidlertid benyttes reglen som tidligere nævnt sjældent i praksis. Den allerede stedfundne udvikling i retning af at frigøre revisionsproceduren for bestemte formforskrifter gør det endvidere mindre rimeligt at ministerens afgørelse bindes til en bestemt form. Imod den faste decisionsform taler ligeledes den omstændighed, at revisionsproblemerne er blevet mere differentierede og komplicerede som følge af væksten i statens økonomiske aktivitet, samt at overgangen til nye revisionsmetoder kan medføre, at revisionens resultater fremlægges på en anden måde, end de i regnskabsloven forudsatte udsættelser.

Arbejdsgruppen foreslår, at der i stedet for den mundtlige procedure i § 20 indføres en bestemmelse om, at revisionens chef i tilfælde, hvor han finder ikke at kunne lade det bero ved den af styrelsen tagne stilling, forelægger en fremstilling af sagen for vedkommende minister med anmodning om dennes endelige stillingtagen. Finder han ikke at kunne lade det bero ved ministerens således trufne afgørelse, forelægger han sagen med ministerens afgørelse for statsrevisorerne til beslutning om dens eventuelle videreførelse. Uden at binde decisionen til en bestemt form (såvel ministeren som hovedrevisionens chef kan således foranledige, at der føres mundtlig forhandling om sagen inden afgørelsen) opnås der i realiteten det samme som ved den nuværende procedure, samtidig med at den foreslåede fremgangsmåde rummer væsentlige fordele ved sagens eventuelle videreførelse i statsrevisoratet, jfr. nedenfor.

F. Statsrevisoratets behandling af decisionssager.

8. Ifølge § 20 er en sag, hvori ministerens decision er indhentet, afgjort ved denne, medmindre *statsrevisoratet forlanger sagen genoptaget.* Grundlaget for genoptagelse er den redegørelse, som ifølge § 21 skal gives i hovedrevisoraternes beretninger med hensyn til enhver sag, hvori ministerens afgørelse er indhentet.

Under *etaternes hovedrevisionsordning var* det praksis, at statsrevisorerne fremkom med en udtalelse i forbindelse med decisionen, hvorved sagen kunne anses for indbragt til politisk afgørelse i rigsdagen. Efter *nyordningen i 1926* blev denne praksis forladt, og de senere decisionssager er som hovedregel fremkommet i statsrevisorernes betænkninger uden ledsagende bemærkninger.

Som følge af den yderst sjældne anvendelse af decisionsproceduren i de senere år, forekommer det nu kun undtagelsesvist, at en sag forelægges statsrevisorerne i den her forudsatte form. Derimod er det meget almindeligt, at sager, der iøvrigt refereres i beretningerne, afsluttes med bemærkning om, at »revisionsdepartementet ikke har ment at kunne foretage videre i sagen«, eller med en udtalelse om, at revisionsdepartementet fastholder sit principielle standpunkt i sagen, men »efter omstændighederne har ment at måtte tage ministeriets standpunkt til efterretning«. I mange af disse sager synes der ikke at være skabt en sådan klarhed over henholdsvis revisionens og ministeriets endelige stilling til sagen, at der er grundlag for, at statsrevisoratet kan træffe beslutning om en eventuel videreførsel af sagen.

Det er efter *arbejdsgruppens* mening en mangel ved den nuværende procedure- og indberetningsform, at der ikke skelnes klart mellem sager, der forelægges statsrevisionen, fordi hovedrevisionen ikke har ment at kunne lade det bero ved administrationens stillingtagen til sagen, og sager, der forelægges statsrevisionen til underretning. Den ovenfor foreslåede bestemmelse synes at råde bod herpå. Den rummer endvidere den fordel, at førstnævnte sager foruden med hovedrevisionens sagsfremstilling forelægges statsrevisorerne med en tilkendegivelse af vedkommende ministers endelige stillingtagen, hvorved *vurderingen af sagen i statsrevisoratet og folketingets udvalg om statsrevisorernes betænkning* lettes. Den i de senere år fulgte praksis, hvorefter folketingsudvalget i

nogle sager indhenter yderligere erklæringer fra administrationen, synes blandt andet derved at kunne indskrænkes. Endelig synes den foreslåede procedureform at muliggøre, at *en række vigtige enkeltsager,* der af hovedrevisionen er forelagt ministeriet på den nævnte måde, *kan indberettes til statsrevisionen straks efter modtagelsen af ministeriets svar,* hvilket formentlig vil være af betydning under den nuværende fremskudte termin for afgivelsen af statsrevisorernes betænkning.

G. Revisionen af statsregnskabet.

9. / *1917-loven* om revision af statsregnskabet blev det for første gang bestemt, at der ved revisionen skulle foretages en *sammenholdelse af statsregnskabet med de underliggende særregnskaber;* bestemmelsen blev med en mindre redaktionel ændring opretholdt i *1928-loven.* Sammenholdelsen påhviler statsrevisorerne, men de er berettigede til at anse erklæringer fra hovedrevisorerne som fyldestgørende bevis for forholdet.

Som bestemmelsen nu praktiseres, afgiver revisionsdepartementerne hvert år i januar måned erklæringer til statsrevisorerne om, at statsregnskabets indtægter og udgifter er i overensstemmelse med særregnskaberne, og at statens status er rigtigt opført efter regnskaberne. Erklæringerne bygger på en afkonferering post for post af det trykte statsregnskab med kontohavernes årsregnskaber og indeholder kun bekræftelse af den formelle overensstemmelse mellem hovedregnskab og underregnskaber, (som regel påvises nogle trykfejl og lignende afvigelser af uvæsentlig betydning). Derimod indeholder erklæringerne ikke omtale af fejl, som eventuelt måtte have vist sig ved revisionen af underregnskaberne, selvom disse påvirker tallene i driftsregnskab eller status. Oplysning herom fremkommer først i revisionsdepartementernes hovedberetning. I en årrække blev erklæringen om status indhentet fra *finanshovedbogholderiet,* der i sit svar gav forskellige oplysninger om principperne for udarbejdelsen af status. Da denne fremgangsmåde imidlertid afveg fra den i loven forudsatte, gik statsrevisorerne fra 1961/62 over til også at indhente statuserklæringen fra revisionsdepartementerne.

10. *Statsrevisorernes egen gennemgang af statsregnskabet* indledes straks efter regnskabets modtagelse omkring 1. oktober. Den omfatter hovedsagelig en *vurdering af afvigelserne mellem bevilling og forbrug* på de enkelte konti i statsregnskabet, idet der til grund for bedømmelsen lægges de af styrelserne afgivne forklaringer om årsagen til afvigelserne og de oplysninger, statsrevisorerne indhenter i tilslutning dertil. Statsrevisorerne bistås ved gennemgangen af medhjælp blandt folketingets tjenestemænd.

Hovedrevisionen står ved revisionen af de afsluttende regnskaber overfor det samme spørgsmål om overholdelse af bevillingerne og har gennem den direkte adgang til bilagsmaterialet bedre mulighed end statsrevisorerne for at bedømme, om styrelsernes forklaringer er fyldestgørende. Der er dog ikke tillagt hovedrevisionen bestemte opgaver at løse til støtte for statsrevisionens bevillingskontrol, og spørgsmålet om hovedrevisionens stilling ved kontrollen med overskridelser har derfor givet anledning til tvivl og har flere gange været rejst i statsregnskabsrådet af hovedrevisorerne.

Indtil 1944 fulgtes den praksis, at hovedrevisorerne ikke gjorde bemærkning til ministerierne om afvigelser mellem bevilling og forbrug, da spørgsmålet ansås for at henhøre under statsrevisionen. Kun hvis en statsrevisor rettede forespørgsel til hovedrevisionen, skulle sådanne spørgsmål tages op.

Efter en *drøftelse i statsregnskabsrådet i 1944* ændredes denne praksis derhen, at hovedrevisionen kunne gøre bemærkning overfor styrelserne om større afvigelser mellem bevilling og forbrug uanset den af statsrevisorerne - til dels ud fra andre forudsætninger — foretagne gennemgang. Hovedrevisorerne ville endvidere få tilstillet genparter af statsrevisorernes korrespondance med styrelserne, så de ud fra kendskabet til regnskaberne kunne påse, at besvarelserne ikke var ufyldestgørende eller misvisende.

Under en *fornyet drøftelse i rådet i 1949* (på baggrund af folketingets debat om overskridelser ved lufthavnsbyggeriet) var man inde på ønskeligheden af at få fastlagt en bestemt forretningsgang for hovedrevisionens kontrol med og indberetning om overskridelser, hvorved det kunne sikres, at overskridelser blev fremdraget og ansvaret placeret så tidligt som muligt. Det blev aftalt, at *hovedrevisionen* til brug for bevillingskontrollen *skulle have tilstillet finansudvalgets aktstykker* fra folketingets bureau, men derudover skete ikke ændring i den hidtidige ordning.

Uanset den interesse for at inddrage hovedrevisionen i behandlingen af overskridelser, som

kunne spores ved forhandlingerne i 1944 og 1949, er stillingen på nuværende tidspunkt reelt ikke meget anderledes end før 1944. I princippet anses revisionsdepartementerne ikke for afskåret fra at tage spørgsmål om afvigelser mellem bevilling og forbrug op overfor styrelserne, men da disse spørgsmål i almindelighed forudsættes behandlet af statsrevisorerne selv ved deres gennemgang af statsregnskabet, og da overskridelserne som regel først kan konstateres i årsregnskaberne, d.v.s. på et tidspunkt, hvor styrelserne allerede er ved at udarbejde deres forklaringer til statsrevisorerne, er departementerne i praksis meget tilbageholdende med at indlede undersøgelser på dette område.

11. Efter *arbejdsgruppens* mening er det en mangel ved den nuværende revisionsprocedure, at den ikke foreskriver en egentlig revisionsmæssig behandling af det afsluttede statsregnskab på linje med den behandling, hovedrevisionen foretager af særregnskaberne.

Navnlig synes det uhensigtsmæssigt, at *bevillingskontrollen* på det sidste stadium af regnskabsaflæggelsen, hvor det skal efterprøves, om bevillingerne er overskredet, og hvorledes eventuelle overskridelser er fremkommet, ikke foretages i tilslutning til den løbende revision året igennem, men hovedsagelig udføres af statsrevisorerne selv med særlig bistand. Bevillingsoverskridelser adskiller sig jo i princippet ikke fra andre kategorier af udgiftsafholdelse uden bevillingshjemmel (afholdelse på urigtig konto, i urigtigt finansår, på konti udenfor bevillingsregnskabet etc.), og kan ligesom disse kun gøres til genstand for virkelig undersøgelse i forbindelse med revisionen af bilagsmaterialet og de specificerede kontooversigter.

Det synes endvidere at være en mangel ved det nuværende system, at der ikke foretages nogen samlet *revision af statsregnskabets status* med analyse af de underliggende beholdnings- og mellemregnskabskonti m. v., idet hovedrevisionens revision af de tilsvarende konti i de enkelte styrelsers supplementsregnskaber næppe giver fuld sikkerhed for en sammenhængende, ensartet bedømmelse af afslutningsposteringerne og de enkelte aktiv- og passivposter.

Indenfor hovedrevisionens nuværende rammer vil det dog næppe være muligt at etablere en tilfredsstillende ordning vedrørende revision af det afsluttede statsregnskab med påfølgende indberetning til statsrevisorerne til brug for disses gennemgang af regnskabet. Under forudsætning af, at hovedrevisionen som foreslået nedenfor samles under én chef, må arbejdsgruppen imidlertid anse det for et naturligt led i revisionsproceduren, at hovedrevisionen som led i sin almindelige revision og som bistand for statsrevisorerne foretager en normal, revisionsmæssig behandling af det af finansministeren aflagte statsregnskab. Ved denne påses statsregnskabets overensstemmelse med særregnskaberne som hidtil; endvidere foretages en undersøgelse af den endelige stilling på bevillingskontiene med vurdering af, om styrelsernes forklaring til afvigelserne mellem bevilling og regnskab er korrekt og fyldestgørende; endelig foretages den ovennævnte sammenhængende analyse af status med inddragelse af de ved revisionen af årsregnskaberne m.v. fremkomne oplysninger.

Arbejdsgruppen foreslår derfor, at det i revisionsloven fastsættes, at statsregnskabet med bilag og styrelsernes forklaringer om afvigelser mellem bevilling og regnskab foruden til statsrevisorerne også afgives til hovedrevisionen, der inden en fastsat frist, formentlig ikke senere end 15. december, afgiver beretning til statsrevisorerne om den foretagne revision med erklæring om regnskabets overensstemmelse med særregnskaberne og de bemærkninger, hvortil sammenholdelsen mellem bevilling og regnskab og andre ved revisionen gjorte iagttagelser måtte give anledning. Det vil næppe inden for den korte frist, der er til rådighed, være muligt for hovedrevisionen at indhente administrationens udtalelser til de rejste spørgsmål, hvorfor dette må ske ved statsrevisorernes foranstaltning. Dette må også forekomme mest hensigtsmæssigt, da den foretagne revision af statsregnskabet er sket som forberedelse til statsrevisorernes gennemgang af regnskabet, og det derfor må bero på disses afgørelse, i hvilket omfang de ved revisionen rejste spørgsmål skal videreføres og eventuelt omtales i statsrevisorernes betænkning pr. 1. marts.

H. Hovedrevisionens beretninger.

12. *Statsregnskab sloven* indeholder som tidligere nævnt i § 21 bestemte regler for, hvad hovedrevisionens indberetninger skal omfatte (oplysning om regnskabernes behandling, redegørelse for decisionssager og bemærkning om andre i regnskaberne omhandlede forhold, som hovedrevisor måtte finde anledning til at fremdrage), samt til hvem den skal afgives (statsrevisoratet, finansministeren og vedkommende

fagminister). Terminerne for afgivelsen er derimod fastsat *i instruksen* og senere ændret efter bestemmelse af finansministeren under hensyn til fremrykningen af datoen for afgivelsen af statsrevisorernes betænkning til folketinget, jfr. foran i kapitel II.

Reglerne om viderebehandlingen af hovedrevisionens indberetninger indskrænker sig til den i rigsdagsbeslutning om valget af statsrevisorer og disses virksomhed ved ændringen i 1962 fastsatte bestemmelse om, at de nærmere regler for, i hvilket omfang og i hvilken form beretningerne skal overgives til folketinget, fastsættes af statsrevisorerne og finansministeren i forening.

13. Efter den praksis, der har fæstnet sig siden 1926 med hensyn til *beretningernes nærmere form og indhold,* afgiver hvert revisionsdepartement en beretning i duplikeret form på 75-100 sider (Overgang til afgivelse af fællesberetninger har tidligere været drøftet i statsregnskabsrådet, men blev ikke fundet hensigtsmæssig). I indledningen redegøres for *den behandling, regnskaberne har været underkastet.* Dernæst følger *redegørelser for behandlede enkeltsager,* der er ordnet efter statsregnskabets inddeling, så at hver sag udgør et selvstændigt afsnit eller bilag. De sager, der medtages i beretningen, er alle af en vis almindelig eller principiel karakter og udvælges under hensyn til, om det må skønnes af betydning, at en eller flere af de tre myndigheder, der gives indberetning til, modtager underretning om sagens behandling og udfald. Der redegøres normalt ret udførligt, men dog i forkortet form, for den brevveksling, der har været ført om sagen, idet der lægges vægt på, at alle vigtigere synspunkter, der har været gjort gældende fra administrationens og revisionens side, gengives.

Foruden eventuelle *decisionssager,* der altid skal omtales, omfatter beretningen sager, der knytter sig direkte til det pågældende finansår, f. eks. *sager om bevillingshjemmel, fejlagtig postering, specifikationer og forklaringer til beløb i bevillingsre gnskab eller status;* endvidere sager, der ikke knytter sig til et bestemt finansår, fordi det drejer sig om *genkommende udgifter, analyser af flere års regnskabstal, tværgående undersøgelser af større budgetområder etc. Besvigelsessager* og lignende gøres normalt altid til genstand for omtale, medmindre det drejer sig om rene bagateller.

Forinden afgivelsen af statsrevisorernes betænkning drøftes beretningerne i et fællesmøde mellem statsrevisorerne og cheferne for revisionsdepartementerne. Der redegøres derunder af departementscheferne for de enkelte beretningssager, og det drøftes, hvilke af sagerne der skal optages i betænkningen. Den endelige *beslutning om optagelse træffes af statsrevisorerne.* Offentliggørelsen af sagerne finder sted i samme form som i revisionsdepartementernes beretninger, oftest uden kommentarer i enkelte tilfælde med en udtalelse om statsrevisorernes stilling til sagen.

Statsrevisorernes almindelige stilling til de optagne afsnit af revisionsdepartementernes beretninger er blevet præciseret i en udtalelse i betænkningen over statsregnskabet for 1959/60 (side XXI), hvori det siges, at statsrevisorerne ved at optage disse afsnit i betænkningen har ment, at der hertil knytter sig en sådan interesse, at offentliggørelse bør finde sted, men på den givne anledning ønsker statsrevisorerne at præcisere, at optagelsen i betænkningen ikke indbefatter statsrevisorernes stillingtagen til det af revisionsdepartementerne eller de pågældende regnskabsførende institutioner i de pågældende afsnit anførte.

14. Bestemmelserne om hovedrevisionens beretningsafgivelse er efter *arbejdsgruppens* mening det vigtigste led i den principielle del af revisionsproceduren, dels fordi beretningerne danner hovedgrundlaget for samarbejdet med statsrevisorerne, dels fordi de - i det omfang de optages i statsrevisorernes betænkning — gør det muligt at få sagerne optaget til behandling i folketinget og at give offentligheden underretning om kontrollen med statens regnskaber og økonomi.

Efter arbejdsgruppens opfattelse er det imidlertid ikke stemmende med hovedrevisionens stilling som et centralt, uafhængigt revisionsorgan, at der i de gældende bestemmelser er fastsat indskrænkninger med hensyn til beretningernes indhold og offentliggørelse.

Arbejdsgruppen skal derfor foreslå, at det i stedet for de nugældende bestemmelser fastsættes, at hovedrevisionens chef hvert år afgiver *en almindelig beretning* om sin virksomhed og om revisionen af det foregående finansårs regnskab. Da beretningen, jfr. nedenfor, formentlig bør afgives inden 1. februar, vil det være mest naturligt at lade den dække det foregående kalenderår. De sager, der omtaltes i beretningen, vil dog for hovedpartens vedkommende

være rejst vedrørende det foregående finansårs regnskaber, ligesom beretningen vil indeholde den formelle erklæring om afslutningen af revisionen af disse regnskaber. Udover den almindelige bestemmelse, der ophæver den nuværende begrænsning med hensyn til, hvad der kan omtales i beretningen, vil det være rimeligt at fastsætte, at der i beretningen redegøres for de sager, der er forelagt statsrevisorerne i medfør af den ændrede decisionsregel, og at der kan omtales andre enkeltsager, som hovedrevisionens chef under hensyn til deres almindelige eller principielle betydning finder anledning til at fremdrage, og som har været forelagt vedkommende myndighed til udtalelse.

Det foreslås endvidere fastsat, at beretningen afgives til statsrevisorerne, og at genpart tilstilles samtlige ministre, samt at *beretningen trykkes og offentliggøres.* Da det ikke bør være udelukket i beretningen at redegøre for sager, der af sikkerhedsmæssige grunde skal behandles fortroligt, foreslås indføjet en undtagelse fra reglen om trykning og offentliggørelse med hensyn til afsnit, som revisionens chef efter forhandling med vedkommende fagminister og statsrevisorerne finder af sikkerhedsmæssige grunde bør udelades.

Af hensyn til terminerne for statsregnskabets behandling i folketinget må der ligesom nu fastsættes en bestemt termin for afgivelsen af revisionens beretninger. Da den nuværende ordning med afgivelsen af beretningerne i to dele med halvanden måneds mellemrum ikke synes hensigtsmæssig og må anses for mindre påkrævet, såfremt der åbnes mulighed for at forelægge enkeltsager for statsrevisorerne, foreslås det, at den *årlige beretning afgives samlet inden 1. februar.* Tidligere vil beretningen ikke kunne afgives under hensyn til de førnævnte forhold vedrørende årsregnskabets afslutning, og når beretningen ikke skal indgå i statsrevisorernes betænkning, synes der at være levnet tilstrækkelig tid til, at den kan behandles af statsrevisorerne inden afgivelsen af disses betænkning pr. 1. marts. Terminen foreslås optaget i loven.

Det forudsættes, at *hovedrevisionen som hidtil har adgang til at afgive særberetninger,* for hvis behandling der bør gælde samme bestemmelser som for den årlige beretning. Bestemmelse om en særberetnings trykning og offentliggørelse bør dog træffes af statsrevisorerne eller det folketingsudvalg, til hvilket den er afgivet.

I. Underretning om administrationens skridt i anledning af bemærkninger fra statsrevisorerne og folketingets udvalg om statsrevisorernes betænkning.

15. I de fleste landes revisionsordninger indgår bestemmelser om, hvorledes parlamentet holdes underrettet om de administrative skridt, der er taget i anledning af bemærkninger fra de respektive parlamentariske organer til de af revisionen rejste sager. Tilsvarende bestemmelser findes ikke herhjemme. Hovedrevisionen skønner selv over, om sager af denne art skal gøres til genstand for omtale i det følgende års beretning, hvilket dog normalt finder sted, såfremt en af statsrevisorerne eller folketingsudvalget fremsat henstilling ikke er efterkommet.

Arbejdsgruppen anser det for et rimeligt krav til revisionsproceduren, at den sikrer folketinget underretning om, hvad der videre passerer i enhver sag, hvori statsrevisorerne eller folketingsudvalget har fremsat bemærkning. En fast praksis på dette område synes endvidere at kunne have betydning ved at fremme en afslutning på revisionssagerne i overensstemmelse med de ved folketingsbehandlingen fremkomne henstillinger. Man skal derfor foreslå, at der i revisionsloven optages bestemmelse om, at hovedrevisionen i sine årlige beretninger efter foretagne undersøgelser og indhentet udtalelse fra vedkommende fagminister skal give meddelelse om, hvilke skridt der af ministeren og de under ham sorterende myndigheder er taget i sager, hvorom statsrevisorerne eller folketingets udvalg om statsrevisorernes betænkning har fremsat bemærkning.

J. Tidsfrister for besvarelsen af revisionens henvendelser.

16. Det er i regnskabslovens § 19 fastsat, at der med hensyn til udsættelser til de underordnede myndigheder kan forelægges regnskabsføreren en bestemt frist til besvarelse af de gjorte udsættelser, ligesom der i regnskabslovens § 40 er indeholdt en dagbødebestemmelse (for ikke-tjenestemænd) til fremtvingelse af besvarelser.

Det har i praksis vist sig, at de administrative myndigheder ofte lader hengå uforholdsmæssig lang tid med besvarelser, hvorved revisionen forsinkes, og sagens endelige afgørelse besværliggøres til ulempe for både administrationen og revisionen. Hertil kommer, at antegnelsens og dermed revisionens øjemed ofte vil være

spildt, fordi rettelser og påtale af unøjagtigheder m. v. først kan finde sted længe efter, at vedkommende regnskab er afsluttet. Forholdet er omtalt i statsrevisorernes betænkning over statsregnskabet for 1960/61, (side XXV), hvor statsrevisorerne henleder opmærksomheden på nødvendigheden af, at ministeriers og de regnskabsaflæggende institutioners besvarelser finder sted, så hurtigt omstændighederne på nogen måde tillader det.

Arbejdsgruppen finder det rimeligt, at der i revisionsloven fastsættes en bestemmelse, der pålægger administrationen at besvare revisionens henvendelser inden en bestemt tidsfrist, der formentlig bør fastsættes til *seks uger*. En bestemt frist bør formentlig også gælde for besvarelsen af de foran omhandlede sager, der forelægges en minister til endelig stillingtagen. Da hensynet til at fremskynde revisionsproceduren også må tale for, at revisionen overholder bestemte frister i sager, der ønskes forelagt en minister og eventuelt senere statsrevisorerne, foreslås det, at en *tre ugers frist* normalt skal gælde for revisionens indbringelse af en sag for ministeren samt for en eventuel påfølgende indbringelse af sagen for statsrevisorerne.

KAPITEL IX

Hovedrevisionens interne organisation

A. Baggrunden for opdelingen i flere embeder.

1. Opdelingen af den centrale revisionsmyndighed mellem flere ligestillede embeder er et særegent træk ved den danske revisionsordning. En lignende organisation findes ikke i nogen af de lande, hvis revisionsordning er arbejdsgruppen bekendt.

Statsregnskabskommissionen var i sin betænkning inde på tanken om at samle revisionen i ét stort revisionsdepartement, men fandt dog, at der under den daværende finansielle situation næppe kunne stilles de fornødne midler til rådighed, både af personel og materiel, til en tilfredsstillende opbygning af et sådant departement. Man anså det under disse omstændigheder for mere hensigtsmæssigt at bygge videre på den allerede bestående ordning i civiletaterne, så at den overordnede revision blev henlagt til flere ligestillede hovedrevisorer. Disse hovedrevisorer - anførte kommissionen - måtte ganske vist arbejde uafhængigt af hinanden og hver for sig på eget ansvar antegne og eventuelt decidere de under deres revision henlagte regnskaber, men til at forhindre, at der herved udviklede sig en alt for divergerende praksis hos de forskellige hovedrevisorer, og for i det hele at skabe et centrum for revisionsarbejdet mente man, at det foreslåede nye organ, statsregnskabsrådet, ville være egnet.

2. Forslaget som at fastsætte antallet af embeder til *fire* begrundes ikke nærmere af kommissionen. I bemærkningerne til lovforslagets § 18 anføres det, at antallet af hovedrevisorer og den fornødne medhjælp er foreslået fastsat ved de årlige normeringslove, idet spørgsmålet til dels må afhænge af, i hvilket omfang der oprettes særrevisioner, ligesom normeringen fra tid til anden kunne ændres efter de gjorte erfaringer. Ved forelæggelsen af lovforslaget i landstinget udtalte finansministeren, at det foreslåede antal af fire hovedrevisorer ville være tilstrækkeligt og svarede nogenlunde til det daværende antal overordnede embedsmænd inden for revisionsvæsenet.

Den i 1926 fastsatte embedsopdeling forblev uændret indtil 1961, da der i anledning af ledighed i et af embederne blev optaget forhandlinger mellem finansministeren og de fire departementschefer om det fremtidige antal embeder. Forhandlingerne resulterede i, at *antallet ved normeringslov for 1962/63 nedsattes til tre.* Der indgik ikke i forhandlingerne forudsætninger om organisationen på længere sigt, men det anførtes i bemærkningerne til lovforslaget blot, at man efter den pågældende departementschefs fratræden på grund af alder havde fundet det hensigtsmæssigt at henlægge det under 2. revisionsdepartement hørende revisionsområde under chefen for 3. revisionsdepartement.

B. Udviklingen i den kontor- og personalemæssige organisation siden 1926.

3. Ved hovedrevisoraternes oprettelse blev revisionsopgaverne i henhold til bekendtgørelse nr. 260 af 28. oktober 1926 *fordelt på 11 kontorer,* deraf ét midlertidigt kontor. Sagfordelingen mellem kontorerne var på væsentlige punkter præget af den hidtidige organisation. Revisionen af statsbanernes regnskaber blev henlagt til ét kontor, revisionen af post- og telegrafvæsenet og ministeriet for offentlige arbejder i øvrigt til ét kontor, revisionen af krigs- og marineministeriet til hvert sit kontor, medens de øvrige ministerier med dertil hørende institutioner blev fordelt over de resterende kontorer. 1., 3. og 4. hovedrevisorat fik hver tillagt tre kontorer, medens 2. hovedrevisorat fik to kontorer. Der blev ikke oprettet fælles sekretariat eller lignende for de fire hovedrevisorater, da disse ifølge loven var selvstændige embeder.

Siden 1926 er antallet af kontorer *forøget til 14.* I 1933 blev det midlertidige kontor i 3. hovedrevisorat gjort permanent. Senere er der blevet oprettet tre nye kontorer, i 1939 et kontor 1 2. hovedrevisorat, i 1954 et kontor i 4. hovedrevisorat og i 1955 et kontor i 3. hovedrevisorat. Oprettelsen af kontorerne i 2. og 3. hovedrevisorat var foranlediget af, at nogle regnskabsområder, der tidligere havde været revideret i de

pågældende centralstyrelser (henholdsvis privatbanerne og de grønlandske regnskaber), overgik til hovedrevisoratet, mens oprettelsen af kontoret i 4. hovedrevisorat skyldtes den stærke vækst i de militære udgifter i begyndelsen af 1950-erne. Den aktuelle kontorfordeling er herefter tre kontorer i 1. revisionsdepartement, syv kontorer i 2. og 3. revisionsdepartement og fire kontor i 4. revisionsdepartement.

4. Størrelsen og sammensætningen af *hovedrevisionens personale* har i periodens løb udviklet sig, som det fremgår af nedenstående oversigt.

	Akademikere	Revisorer	Kontorklasserne	I alt
1929	72	–	60	132
1932	78	–	65	143
1936	89	5	66	160
1940	87	4	89	180
1944	91	3	126	220
1948	87	8	138	233
1952	94	10	152	256
1956	97	14	186	297
1960	95	13	207	315
1964	86	19	219	324

Det samlede personaletal er *steget fra 152 til 324* heldagsbeskæftigede eller til noget over det dobbelte (antallet af deltidsbeskæftigede har været nogenlunde konstant ca. 25). Stigningen er en følge af statsvirksomhedens vækst, men har været *forholdsvis langt mindre end* denne, idet det kan anslås, at *statsbudgettet* - i faste priser - i den tilsvarende periode er steget til omkring det seksdobbelte.

Sammensætningen af personalet er *ændret væsentligt.* Antallet af akademikere er omtrent konstant, der er tilkommet en ny gruppe af revisionsuddannet personale, og antallet i kontorklasserne er mere end tredoblet. Ændringen afspejler dels de bestræbelser, der i en lang årrække er udfoldet for at overføre tekniske og mere rutineprægede kritiske revisionsopgaver fra akademisk til revisions- og kontoruddannet personale, dels de vanskeligheder, der navnlig i de senere år har været forbundet med at rekruttere personale til hovedrevisionens akademiske stillinger. 16 stillinger af ialt 75 i 19-24. lønningsklasse stod således ubesat ved udgangen af 1964. Tilsvarende vanskeligheder har i øvrigt også gjort sig gældende ved rekrutteringen af personale med revisionsteknisk uddannelse, hvoraf det nuværende antal langtfra dækker behovet.

Indtil begyndelsen af 1950-erne lå størstedelen af *hovedrevisionens kontorer* samlet på Slotsholmen. Som følge af udvidelser inden for revisionen og i andre dele af centraladministrasionen er hele 1. revisionsdepartement og to af 4. revisionsdepartements kontorer blevet udflyttet til lokaler i betydelig afstand fra Slotsholmen. På nuværende tidspunkt er hovedrevisionens kontorer - bortset fra stedlige revisionsafdelinger — beliggende fem forskellige steder i København til betydelig gene for arbejdet.

C. Arbejdsgruppens bemærkninger til den nuværende organisation og forslag til fremtidig organisation.

5. Delingen af revisionsmyndigheden i fire sidestillede og i hvert fald i princippet af hinanden uafhængige embeder betød fra begyndelsen en svaghed. Da revisionsordningen imidlertid byggede på en fuldstændig revision af de pågældende regnskaber efter traditionelle revisionsmetoder (dog med adgang til stikprøverevision), kunne man i og for sig efter forholdene i 1926 dele revisionsmyndigheden i et vilkårligt antal embeder.

Udviklingen siden 1926 har medført, at de opgaver, revisionen nu står overfor, i omfang og art har undergået en så afgørende ændring, at den hidtidige organisationsform og de hidtidige revisionsmetoder ikke slår til, hvis revisionen skal udføres på en rationel måde og inden for relativt begrænsede personalemæssige rammer.

Nogle af de vigtigste *træk i udviklingen siden 1926* er:

a) den voldsomme vækst i statsaktivitetens omfang og dermed i statsbudgettet og revisionsmaterialets omfang,
b) den betydelige ændring, der er sket i opgavernes art, f.eks. som følge af den omfattende bygge- og anlægsvirksomhed, tilskudsadministrationen etc.,
c) de moderne tekniske metoder, der i vidt omfang har fundet anvendelse inden for administrationen og regnskabsvæsenet i form af automation etc.,
d) mangelen på tilgang af kvalificeret personale.

Det er arbejdsgruppens opfattelse, at der som følge af disse forhold må ske en *omlægning af organisationen og revisionsmetoderne,* dels inden for de enkelte kontorer, dels inden for revisionsmyndighedens samlede område.

6. *Inden for de enkelte kontorer* må der af

hensyn til en effektiv udnyttelse af personalet i højere grad end hidtil ske en *deling af arbejdet*, så at revisions- og bogholderimæssigt uddannet personale får overladt ansvaret for den tekniske revision af regnskaberne, medens det akademiske personale varetager de juridiske og økonomiske problemer, derunder kritiske undersøgelser, der foretages uafhængigt af den løbende revision. Denne deling af opgaverne forudsætter - som det allerede er tilfældet inden for visse af revisionsområderne - at kontorchef, akademiker og revisor opretholder et nært samarbejde ved planlægningen, så at man gruppevis udpeger de opgaver, der skal gøres til genstand for særlig undersøgelse. For at gennemføre en arbejdsorganisation af denne art inden for hele revisionsområdet, er det imidlertid nødvendigt, at den statslige revision bliver i stand til at opnå større tilgang af højt kvalificeret, revisoruddannet personale, end det hidtil har været muligt.

7. Under den stærke forøgelse af de statslige regnskabers antal og omfang lader revisionen sig ikke længere udføre som traditionel fuldstændig revision, men må gennemføres efter *stikprøvemetoder*. Disse må hvile på bestemte planer for udvælgelse af regnskabsmaterialet, så at det bliver passende repræsentativt, men ikke større end det i det enkelte tilfælde er nødvendigt. Planerne for stikprøverevisionen kan indrettes meget forskelligt alt efter forholdene inden for det enkelte regnskabsområde, ligesom de i nogen grad må bero på revisors kendskab til området, erfaringer fra tidligere revision m.m. Der er imidlertid i de senere år også udviklet rene statistiske metoder til stikprøverevision, der navnlig synes anvendelig ved revisionen af større ensartede regnskabsmaterialer.

Stikprøverevision i mere omfattende betydning kan dog også baseres på *periodisk gennemgang af den samlede økonomiske og regnskabsmæssige forretningsgang* inden for et bestemt område med særlig vægt på undersøgelse af de interne kontrolforanstaltninger. Anvendelse af denne revisionsform, der i de senere år har vundet stigende udbredelse, forudsætter blandt andet, at revisionen råder over systematiske beskrivelser af regnskabsområdernes organisation og forretningsgang og tilrettelægger planer for de undersøgelser, der skal foretages ved den periodiske inspektion.

8. Inden for *revisionsmyndigheden som helhed* bør der ske den ændring i organisationen, at *opgaver, der kræver en særlig sagkundskab, udtages af de enkelte kontorer* og løses under ét for hele embedet efter opgavens omfang og karakter, enten af et særligt kontor eller af en særlig kvalificeret konsulent med den fornødne medhjælp. Af sådanne opgaver kan nævnes:

Revisionsplanlægningen for den samlede revisionsmyndighed. Gennemførelse af stikprøverevision efter rationelle metoder i de enkelte kontorer forudsætter, at der for det samlede revisionsområde foretages undersøgelser af de mest hensigtsmæssige metoder for udvælgelse af materialet, opstilling af revisionsplaner etc. ligesom der bør føres et centralt tilsyn med tilrettelæggelse af revisionen i de enkelte kontorer.

Opgaver i forbindelse med elektronisk databehandling og anden automation. Den stigende anvendelse af hulkort og elektronisk databehandling i statens regnskabsvæsen stiller revisionen over for særlige problemer. Revisionsmetoderne må tilpasses til de nye former, hvorunder regnskabsmaterialet indgår til og behandles af datamaskinerne, hvilket forudsætter kendskab til den anvendte teknik og til den forretningsgang, der benyttes i datacentralerne. Af særlig betydning er det, at revisionen kan vurdere de kontrolmuligheder, der rummes i selve programmet for den elektroniske behandling, og gennem medvirken ved programmets udarbejdelse kan drage omsorg for den bedst mulige udnyttelse af disse muligheder. Ligeledes er det af betydning, at man fra revisionens side tager stilling til, i hvilken udstrækning elektronisk databehandling kan komme revisionen til nytte ved at muliggøre særlige kritiske analyser af regnskabsmaterialet. Det er nødvendigt, at den principielle side af disse problemer behandles samlet for hele revisionsområdet, idet man i modsat fald måtte knytte speciel sagkundskab til de enkelte kontorer eller departementer.

Kontrollen med bygge- og anlægsarbejder. Statens bygge- og anlægsudgifter har i de senere år været i stærk stigning, og en yderligere vækst kan forventes i de kommende år. En centralisering af revisionen inden for dette område frembyder væsentlige fordele, fordi den kritiske revision forudsætter indgående kendskab til forholdene på byggemarkedet, ligesom bistand af ingeniør- og arkitektmæssig sagkundskab ofte vil være nødvendig for at løse de kritiske opgaver. Den omstændighed, at anlægsarbejdernes planlægning og administration i stigende grad koordineres for større områder af staten, har i øvrigt fremkaldt behov for, at revisionen sker på en ensartet central basis.

Kontrollen med løn- og pensionsudgifter. En centraliseret behandling af løn- og pensionsudgifter inden for de forskellige regnskabsområder motiveres af, at revisionen må hvile på et indgående kendskab til lovgivning, overenskomstforhold og administrativ praksis. Endvidere må hensynet til en ensartet bedømmelse af opståede spørgsmål tillægges særlig betydning inden for dette område, hvor administrationen af principielle sager i væsentlig grad er centraliseret i finansministeriet.

Kontrollen med statens kasser. Revisionsdepartementerne foretager for tiden kasseeftersyn ved ca. 700 statslige kasser. Det er vigtigt, at denne omfattende og tidskrævende del af revisionens virksomhed tilrettelægges så effektivt som mulig. Dette kræver blandt andet, at virksomheden koordineres i passende omfang ved udarbejdelse af fælles regler for eftersynenes afholdelse, rapportering om deres resultat m.v. Endvidere er det nødvendigt, at de administrative sager vedrørende kasseeftersyn, der i henhold til arbejdsgruppens forslag overføres fra finansministeriet til revisionen, behandles af en central instans i revisionen.

Almindelige sekretariatsanliggender. Flere af de ovennævnte træk i udviklingen har forøget betydningen af, at revisionens personalepolitik tilrettelægges på central basis ud fra en afvejning af de opgaver, der skal løses, og de metoder, der skal bringes i anvendelse. Foruden spørgsmålet om en forøget tilgang af kvalificeret revisionspersonale skal nævnes, at overgangen til stikprøverevision og den stigende automation inden for regnskabsvæsenet har skabt behov for en særlig uddannelse af kontorpersonalet, ligesom det er påkrævet, at der sker en videreuddannelse af det akademiske personale med særlig henblik på de opgaver, det stilles overfor ved revisionen.

For at imødekomme disse krav må hovedrevisionen råde over en sekretariatsforvaltning, der kan varetage spørgsmål om personalets antagelse, uddannelse, fordeling etc. og tage skridt til rationalisering af kontororganisation og personaleadministration efter fælles retningslinjer.

9. Som forudsætning for gennemførelsen af ovennævnte synspunkter anser arbejdsgruppen det **for** nødvendigt, at *revisionsmyndigheden koncentreres i ét embede.* Dette foreslås organiseret som vist i nedenstående plan.

Under embedets chef henlægges en *sekretariatsafdeling,* der varetager sekretariatssager og de ovennævnte tværgående opgaver, samt *tre revisionsafdelinger,* der varetager den løbende revision. Sekretariatsafdelingens chef fungerer som rigsrevisors stedfortræder.

Sekretariatsafdelingen opdeles i et sekretariatskontor, et kontor for bygge- og anlægsrevision samt fire konsulentstillinger, der sorterer direkte under afdelingens chef. Kontorerne og konsulenterne får følgende opgaver:

Sekretariatskontoret. Personale- og budgetspørgsmål. Almindelige spørgsmål om embedets organisation og virksomhed. Planlægningen af kritiske revisionsundersøgelser i samarbejde med kontorerne og udarbejdelse af beretninger. Der kan endvidere blive tale om, at kontoret skal føre fælles journal og kartotek over revisionsafgørelser etc.

Kontoret for byggerevision. Varetager revisionen af samtlige bygge- og anlægsudgifter på tværs af den ministerielle opdeling. Til kontoret knyttes i fornødent omfang særlig byggeteknisk bistand.

Konsulenten for revisionsplanlægning. Udarbejder retningslinjer for revisionsplaner, beskrivelser af regnskabsområdernes forretningsgang og interne kontrol. Koordinerer den tal- og bogholderimæssige revision i samtlige kontorer. Medvirker ved regnskabsomlægninger etc. og følger udviklingen på dette område inden for erhvervslivet. Stillingen tænkes besat med en statsautoriseret revisor.

Konsulenten i elektroteknisk databehandling. Varetager alle fælles opgaver inden for dette område, der stiller særlige krav om teknisk sagkundskab. Fører forhandlinger med datacentralen og de enkelte styrelser om overgang til elektronisk behandling af regnskabsdata. Vejleder de enkelte kontorer om de særlige revisionsproblemer vedrørende databehandlede regnskaber og varetager tilrettelæggelsen af den særlige uddannelse af embedets medarbejdere i elektronisk databehandling.

Konsulenten i løn- og pensionssager. Tilrettelægger revisionen af samtlige lønnings- og pensionsudgifter og behandler de særlige juridiske og administrative problemer, der knytter sig til dette udgiftsområde. Virksomheden må i væsentlig grad baseres på repræsentative undersøgelser.

Kasseinspektøren. Udarbejder almindelige regler for afholdelse af kasseeftersyn og eftersyn af beholdninger. Foretager registreringen af statens kasser og eftersynene ved disse. Varetager koordineringen af kontorernes kasseefter-

synsvirksomhed, som han i fornødent omfang tager del i.

1. revisionsafdeling omfatter fem kontorer, hvoraf de to varetager revisionen af skatter og afgifter, medens tre reviderer regnskaberne for en række ministerier, hvis virksomhed i det væsentligste omfatter mere administrativt prægede opgaver.

2. revisionsafdeling omfatter fem kontorer, til hvilke er henlagt revisionen af ministerier, hvis virksomhed i betydeligt omfang har tilknytning til erhvervslivet og til kommunerne og andre offentlige institutioner uden for den egentlige statsadministration. Under et af kontorerne samles den væsentligste del af statens hospitals - og forsorgsinstitutioner, hvis revision frembyder mange fælles problemer. Under afdelingen som helhed vil være samlet den overvejende del af statens tilskudsordninger.

3. revisionsafdeling omfatter fire kontorer, under hvilke er henlagt revisionen af de ministerier og institutioner, der driver mere omfattende erhvervs- og indkøbsvirksomhed. Hovedparten af de på statsregnskabets § 2 opførte erhvervsdrivende virksomheder forudsættes henlagt under afdelingen tillige med forsvarets, civilforsvarets og politiets regnskaber, der omfatter betydelige udgifter til materielindkøb.

10. Arbejdsgruppen foreslår, at den centrale revisionsmyndighed ligesom i Norge, Sverige og Island benævnes *rigsrevisionen,* og at chefen ligesom i Norge og Island betegnes *rigsrevisor.* I Sverige er betegnelsen generaldirektør, hvilket også gælder Finland.

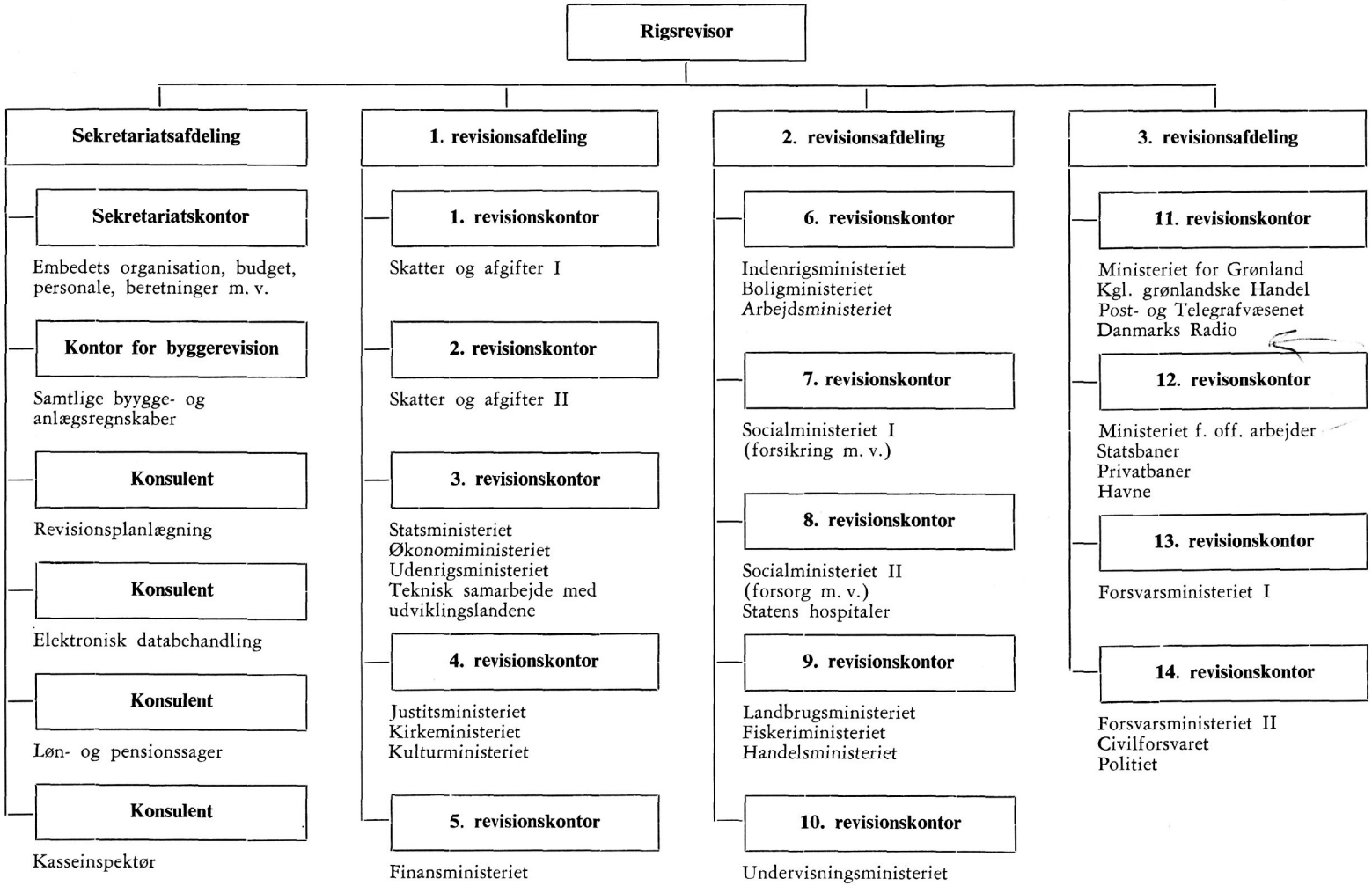
Da revisionsmyndighedens organisation er opbygget efter samme principper som generaldirektorater, foreslås normeringsplanen for de overordnede stillinger lagt på linje med generaldirektorater, idet rigsrevisor placeres i 30. lønningsklasse og chefen for sekretariatsafdelingen, der fungerer som rigsrevisors stedfortræder, i 29. lønningsklasse. Cheferne for de tre revisionsafdelinger foreslås normeret i 28. lønningsklasse. Sammenlignet med det nuværende antal af overordnede stillinger i revisionsdepartementerne vil normeringsplanen i henhold til foranstående forslag stille sig således:

	Nuværende normering:	*Ifølge forslag:*
30. lønningsklasse		1 rigsrevisor
29. lønningsklasse	3 departementschefer	1 sekretariatschef
28. lønningsklasse	1 revisionschef	3 revisionschefer
26. lønningsklasse	14 kontorchefer 1 kasseinspektør	16 kontorchefer 1 kasseinspektør 3 konsulenter

Forslaget indebærer således en forøgelse af antallet af stillinger i 26.-30. lønningsklasse med seks. Forøgelsen må anses for en nødvendig forudsætning for at opnå den med forslaget tilsigtede effektivisering af revisionens arbejde gennem en ændret organisation, omlægning af arbejdsmetoder og en mere rationel anvendelse af de forskellige uddannelseskategorier, der står til embedets rådighed. Udvidelsen af antallet af stillinger i 26. lønningsklasse må i øvrigt ses i forbindelse med, at kontororganisationen slet ikke er fulgt med udviklingen inden for revisionen sagområde, jfr. at antallet af kontorer siden 1926 kun er forøget med tre. Forslaget om nye konsulentstillinger har blandt andet sammenhæng med ønsket om at tiltrække særlig kvalificeret, revisionsuddannet personale til revisionen.

Forslaget tilsigter derimod ikke en egentlig udvidelse af den samlede centrale revisionsmyndigheds personalemæssige rammer. En væsentlig udvidelse vil efter arbejdsgruppens opfattelse kun komme på tale, hvis den centrale revisionsmyndighed må overtage nye personalekrævende opgaver, i hvilken forbindelse der kan henvises til arbejdsgruppens principielle synspunkter i modgående retning, hvorefter flere opgaver bør overlades til kvalificerede revisionsorganer inden for den enkelte centralstyrelse.

Det skal sluttelig bemærkes, at arbejdsgruppens forslag i nærværende kapitel vedrørende ændring af organisationen og arbejdsmetoderne kan gennemføres uden ændringer af statsregnskabsloven. Den centrale revisionsmyndighed forbliver i så fald placeret som et departement i finansministeriet under ledelse af en departementschef, og forslaget medfører alene ændringer i normeringen inden for 26., 28. og 29. lønningsklasse.


Rigsrevisor
Sekretariatsafdeling
Sekretariatskontor
Embedets organisation, budget, personale, beretninger m. v.
Kontor for byggerevision
Samtlige byygge- og anlægsregnskaber
Konsulent
Revisionsplanlægning
Konsulent
Elektronisk databehandling
Konsulent
Løn- og pensionssager
Konsulent
Kasseinspektør
1. revisionsafdeling
1. revisionskontor
Skatter og afgifter I
2. revisionskontor
Skatter og afgifter II
3. revisionskontor
Statsministeriet
Økonomiministeriet
Udenrigsministeriet
Teknisk samarbejde med udviklingslandene
4. revisionskontor
Justitsministeriet
Kirkeministeriet
Kulturministeriet
5. revisionskontor
Finansministeriet
2. revisionsafdeling
6. revisionskontor
Indenrigsministeriet
Boligministeriet
Arbejdsministeriet
7. revisionskontor
Socialministeriet I
(forsikring m. v.)
8. revisionskontor
Socialministeriet II
(forsorg m. v.)
Statens hospitaler
9. revisionskontor
Landbrugsministeriet
Fiskeriministeriet
Handelsministeriet
10. revisionskontor
Undervisningsministeriet
3. revisionsafdeling
11. revisionskontor
Ministeriet for Grønland
Kgl. grønlandske Handel
Post- og Telegrafvæsenet
Danmarks Radio
12. revisonskontor
Ministeriet f. off. arbejder
Statsbaner
Privatbaner
Havne
13. revisionskontor
Forsvarsministeriet I
14. revisionskontor
Forsvarsministeriet II
Civilforsvaret
Politiet

KAPITEL X

Hovedrevisionens placering i statssystemet

A. Den historiske baggrund for delingen mellem en politisk og administrativ revision

1. Hovedrevisionens nuværende placering som departementer i finansministeriet har historisk sit udspring i *forfatningsændringen af 1849.* På dette tidspunkt lagde man *grunden til den nuværende deling af den statslige revision* mellem et parlamentarisk og et embedsmæssigt organ ved at indføre statsrevisionen efter norsk mønster uden at foretage ændringer i den eksisterende administrative revision.

Oprindelig var statsrevisionen det eneste organ, der foretog revision af de centrale statsmyndigheders dispositioner; den administrative revision (generaldecisoraterne m. v.) omfattede hovedsagelig de underordnede myndigheders regnskaber. I tidens løb antog statsrevisorernes revision dog i højere grad karakter af en formel kontrol med bevillingernes overholdelse, mens den administrative revision udvidedes til også at omfatte centralstyrelsernes dispositioner. Denne udvikling afsluttedes ved reformerne af etaternes revisionsordning i 1915-16 og af det samlede revisionssystem i 1926. Ved disse reformer etableredes samtidig forbindelse mellem statsrevisionen og den administrative revision gennem indberetningspligt for den administrative revision og fra 1926 ved samarbejde i statsregnskabsrådet.

2. I *sialsregnskabskommissionens* betænkning gjorde man rede for principperne i forskellige udenlandske ordninger, som man dog af forskellige grunde ikke fandt egnede til at overføres til danske forhold. Om regnskabsretten, som kommissionen havde studeret i Belgien, anførtes det, at ordningen ville blive kostbar, og at oprettelsen af en sådan særdomstol ville falde dårligt i tråd med den øvrige retsforfatning her i landet. Om den kort tid forinden gennemførte nyordning i Norge, hvorefter hovedparten af den statslige revision samledes i en fælles institution under stortinget, bemærkede kommissionen, at den næppe ville passe for danske forhold, idet den udsatte statsrevisoratet for at blive inddraget i økonomiske og juridiske kontroverser, hvis rette forum var administrationen eller i sidste instans domstolene. Om muligheden for alene at henlægge den overordnede kritiske revision af statens regnskaber under statsrevisionen bemærkede kommissionen, at der fra statsrevisionens side ikke var ønske om at overtage en så udvidet funktion, og at der sikkert heller ikke hverken hos administrationen eller rigsdagen ville være stemning for en sådan henlæggelse af egentlig revision direkte under statsrevisionen, der efter hele sin organisation væsenligst var tænkt som rigsdagens tilsynsførende med statshusholdningen.

Kommissionens forslag fremtrådte i sin endelige skikkelse som *et kompromis mellem to opfattelser:* Den ene - navnlig repræsenteret af politikerne og de revisionssagkyndige tjenestemænd i statsregnskabskommissionen - ønskede at samle statens revision under et nyt centralt revisionsorgan med den samme uafhængige stilling, som karakteriserer næsten alle tilsvarende institutioner i udlandet. Den anden opfattelse — navnlig fremført af centraladministrationens repræsentanter i administrationskommissionen af 1923 - ønskede at bevare den traditionelle deling af revisionen mellem revisionsorganer, der var underlagt de enkelte ministerier, en mere uafhængig hovedrevision, der skulle revidere centralstyrelsernes regnskaber, og den af folketinget valgte politiske revision, der reviderede statsregnskabet. I lovforslaget fik hovedrevisionen ikke den fra førstnævnte side ønskede centrale og uafhængige stilling, men blev dog stærkere placeret end ønsket fra sidstnævnte side, dels i forholdet til de underordnede styrelser, dels ved bestemmelserne om samarbejde med statsrevisorerne.

Ved lovforslagets behandling *på rigsdagen*

fremkom der kun få udtalelser om hovedrevisionens placering. En enkelt af ordførerne i landstinget gav dog udtryk for, at han ville have foretrukket et fællesrevisorat, svarende til ordningen i andre lande.

B. Udviklingen siden 1926.

3. Hovedrevisionens principielle stilling i forhold til administrationen og statsrevisionen har i det store og hele været uændret siden 1926-lovens gennemførelse. I de forløbne knap 40 år er der dog på forskellige punkter sket forskydninger indenfor det samlede revisionssystem, der har påvirket hovedrevisionens stilling, ligesom spørgsmålet om videregående ændringer i revisionsordningen ved flere lejligheder har været genstand for overvejelse.

Med hensyn til *forholdet mellem hovedrevisionen og finansministeriet* blev der fra periodens begyndelse indført den praksis, at finansministeriets 1. departement fungerede som sekretariatsdepartement for hovedrevisoraternes personalesager m.v. Fra hovedrevisorernes side fandt man ordningen i strid med princippet om revisionens uafhængighed og rejste spørgsmål om ordningens ophør, blandt andet ved forhandlingerne om revisionssystemet i *forvaltningskommissionen af 1946,* hvor et flertal dog gik ind for bevarelse af den hidtidige ordning. / *midten af halvtredserne* blev spørgsmålet taget op til direkte forhandling mellem hovedrevisorerne og den daværende finansminister. Det blev ved denne lejlighed aftalt, at hovedrevisionen selv skulle foretage sekretariatsbehandlingen af alle sager til ministeren, og denne praksis er siden blevet fulgt.

4. *Forholdet mellem hovedrevisionen og statsrevisorerne* var i de første år efter 1926 præget af gensidige bestræbelser på at udvikle et nært samarbejde i overensstemmelse med de forudsætninger, der lå til grund for nyordningen. Der blev afholdt hyppige møder i *statsregnskabsrådet,* hvor både regnskabs- og revisionsspørgsmål blev drøftet over en bred front, og adskillige undersøgelser blev iværksat af hovedrevisorerne efter anmodning af statsrevisorerne i henhold til bestemmelsen i *regnskabslovens* § *22.*

I de senere år har statsregnskabsrådet kun afholdt relativt få møder, og der er kun i enkelte tilfælde sket henvendelse fra statsrevisorerne om foretagelse af § 2 2-undersøgelser. Den fra før 1926 gældende ordning, hvorefter statsrevisorerne selv med bistand af tjenestemænd i folketinget foretog gennemgangen af statsregnskabet, har været bibeholdt i hele perioden, selv om det ved forskellige lejligheder har været drøftet at inddrage hovedrevisionen nærmere i proceduren.

Overgangen til at afgive *statsrevisorernes og hovedrevisionens beretninger i to dele,* der blev gennemført i 1962, har bidraget til at understrege opdelingen mellem de to revisionsorganers arbejde, hvilket ligeledes er tilfældet med statsrevisorernes foran omtalte principielle *udtalelse i betænkningen for 1939/60* om, at optagelsen af afsnit af revisionsdepartementernes beretninger i betænkningen ikke indbefatter statsrevisorernes stillingtagen til det af revisionsdepartementerne eller de pågældende regnskabsførende institutioner i de pågældende afsnit anførte.

5. En vis forskydning i revisionssystemet synes i de senere år at have fundet sted på det politiske plan. Mens statsrevisorernes betænkning tidligere kun blev underkastet en mere formel behandling i de af rigsdagen nedsatte udvalg til behandling af betænkningen, har *folketingets udvalg til behandling af statsrevisorernes betænkning* i de senere år foretaget en realitetsbehandling af de af statsrevisorerne og hovedrevisionen rejste sager og i forbindelse dermed indhentet oplysninger fra og afholdt samråd med ministre og med statsrevisorer og hovedrevisorer. I udvalgenes betænkninger er der i videre omfang end tidligere fremsat udtalelser om udvalgenes syn på behandlede principielle spørgsmål og enkelte sager, hvilke udtalelser har dannet grundlag for drøftelsen i tinget ved 1. behandling af forslaget til folketingsbeslutning om statsregnskabet.

6. *Forslag om mere principielle ændringer* i hovedrevisionens placering har været fremsat ved forskellige lejligheder i tiden siden 1926.

I 1946-47 udarbejdede *ministerialforeningens sektion i hovedrevisoraterne* et forslag om nyordning af revisionens ledelse, hvorefter denne skulle henlægges til et Statens revisionsråd, sammensat omtrent som det nuværende statsregnskabsråd. Forslaget blev efter drøftelse med hovedrevisorerne tilsendt *statsregnskabsrådet,* der dog ikke optog det til nærmere behandling, men i en henvendelse til *forvaltningskommissionen af 1946* selv stillede en række forslag til mere begrænsede ændringer i regnskabslovens bestemmelser.

Forslagene blev behandlet af kommissionens udvalg 4 vedrørende kontrollen med statsforvaltningen, hvor en enkelt af hovedrevisorerne havde sæde. Et udkast til betænkning fra udvalget blev drøftet ved fællesmøder mellem udvalget og statsregnskabsrådet. I udvalgets endelige betænkning, der blev tiltrådt af kommissionen, blev der givet støtte til nogle af rådets synspunkter vedrørende en styrkelse af revisionens stilling, men taget afstand fra rådets vigtigere forslag: at statsregnskabsrådets udtalelse skulle indhentes forinden udnævnelse og afskedigelse af hovedrevisorer, at statsrevisorerne skulle inddrages i dele af proceduren, samt at der skulle ske direkte forelæggelse for finansministeren af hovedrevisoraternes personalesager.

Fire af kommissionens medlemmer med støtte af den til kommissionen knyttede sagkyndige i forvaltningsret (Poul Andersen) gik dog i en mindretalsudtalelse ind for, at revisionens personalesager burde behandles helt og alene af hovedrevisoraterne selv uden at passere finansdepartementet. Dette blev som nævnt senere gennemført. løvrigt gav behandlingen i forvaltningskommissionen ikke anledning til ændringer i bestemmelserne om hovedrevisionens placering.

7. Under forhandlingerne i *folketinget* i marts 1962 om en ændring af forskellige bestemmelser i rigsdagsbeslutningen af 1928 om valget af statsrevisorer og disses virksomhed pegede to medlemmer (Aage Fogh og Poul Møller) på ønskeligheden af, at hovedrevisionens stilling blev taget op til overvejelse med henblik på en ordning, hvorefter denne revision kom til at sortere under folketinget som den øverste bevillings- og kontrolmyndighed. I *betænkning af 13. april 1962 om forslaget til folketingsbeslutning* udtaltes det, at der fra alle sider var enighed om, at tiden var inde til at overveje såvel principielle som praktiske ændringer i bestemmelserne om statsregnskabets revision på grundlag af de gennem årene høstede erfaringer. Et mindretal (Aage Fogh og Kirkegaard) erklærede, at de foreslåede ændringer var uden væsentlig betydning, hvis folketinget ikke samtidig gennemførte gennemgribende ændringer i loven af 1926 om statens regnskabsvæsen og revision, hvorved det særligt tilstræbtes at adskille de administrerende myndigheder fra de bevilgende og kontrollerende samt skabe grundlag for et nøjere samarbejde mellem de i statens regnskabsråd repræsenterede parter.

Spørgsmålet om hovedrevisionens henlæggelse under folketinget blev endvidere berørt under folketingets åbningsdebat i oktober 1962 og ved behandlingen af statsrevisorernes betænkning over statsregnskabet for 1961/62 i marts 1964. Ved sidstnævnte lejlighed gav formanden for udvalget (Larsen (Bjerre)) udtryk for, at folketinget burde tage spørgsmålet om at overtage ansvaret for revisionsdepartementerne op til overvejelse, dels for at knæsætte princippet om fuldt indseende med bevillingsområdet, dels for at skaffe tilstrækkelig smidighed i administrationen.

C. Arbejdsgruppens bemærkninger.

8. Ved bedømmelsen af hovedrevisionens nuværende placering må det vigtigste spørgsmål efter arbejdsgruppens mening være, om den opfylder det grundlæggende krav om, at statens centrale revisionsmyndighed skal kunne udføre sin virksomhed på et fuldstændigt uafhængigt grundlag.

Som tidligere omtalt er det i regnskabsloven fastslået, at hovedrevisionen ikke er underordnet nogen minister ved afgørelsen af, hvilke sager revisionen beslutter at tage op. *Hovedrevisionens uafhængighed* er imidlertid *begrænset pa to andre punkter:* i forhold til centraladministrationen ved, at dens chefer er udnævnt efter indstilling af regeringen og administrativt underlagt denne, og i forhold til den politiske revision ved, at det er overladt til statsrevisorernes bestemmelse, i hvilket omfang resultatet af hovedrevisionens virksomhed skal fremlægges for folketinget og dermed for offentligheden.

Hvilken betydning disse faktorer har for revisionens løbende daglige arbejde lader sig vanskeligt afgøre. Det ligger i sagens natur, at det øver en vis indflydelse på arbejdsvilkår og arbejdsklima i revisionen, at den er placeret indenfor centraladministrationen og har en minister som øverste myndighed i personalespørgsmål. Dette manifesterede sig på flere måder i de første årtier efter nyordningen, hvor hovedrevisionens personaleanliggender m. v. blev forelagt ministeren gennem finansministeriets sekretariat. Efter at denne praksis er ophørt, er spørgsmålet om administrativ indflydelse på revisionens personaleforhold m. v. blevet mindre aktuel, men kan naturligvis stadig opstå, f. eks. ved forhandlinger om lønnings- og nor-

meringsforhold og besættelse af revisionens ledende stillinger.

Revisionssystemets struktur må imidlertid også bedømmes efter revisionens arbejdsmuligheder i de mere undtagelsesvis forekommende tilfælde, hvor stærke interesser gør sig gældende for at undgå fremkomsten af en revisionsmæssig kritik. At både det administrative underordnelsesforhold til finansministeren og afhængigheden af statsrevisorerne med hensyn til sagernes offentliggørelse i givne situationer kan virke hæmmende på gennemførelsen af en fri revisionskritik synes ubestrideligt. I hvilken udstrækning noget sådant faktisk er sket, er efter arbejdsgruppens mening af underordnet betydning. Den omstændighed, at systemet rummer latente muligheder derfor, må i sig selv være et tungtvejende argument for, at systemet bør ændres.

D. Arbejdsgruppens forslag.

9. For at give den centrale revisionsmyndighed en uafhængig placering synes *to forudsætninger* at måtte være tilstede: at revisionens øverste embede besættes under folketingets medvirken, og at revisionen afgiver en almindelig beretning om sin virksomhed, der forelægges folketinget og offentligheden i sin helhed. Forslag om at ændre bestemmelserne om revisionens beretningsafgivelse, så den sidstnævnte forudsætning opfyldes, er fremsat i kapitel VIII om revisionsproceduren.

En ændring af reglerne om *besættelse af revisionens øverste embede* må efter arbejdsgruppens opfattelse tage sigte på et af *to alternativer*. Enten må embedet besættes ved *valg af folketinget*, d. v. s. på tilsvarende måde som embederne som statsrevisor og som ombudsmand, eller det må som hidtil besættes ved *kongelig udnævnelse, men efter forudgående samrad mellem ministeren og et folketingsorgan.*

Begge ordninger vil rumme en sikkerhed for, at embedet ikke stilles i afhængighedsforhold til regeringen. Som begrundelse for den førstnævnte ordning kan navnlig henvises til konstitutionelle og revisionsretlige synspunkter, hvorefter det organ, der har den øverste bevillings- og dechargemyndighed, også bør træffe beslutning om, hvem der skal kontrollere bevillingernes overholdelse og regnskabernes rigtighed. Ved en ordning af denne karakter vil det være muligt at skabe organisatorisk enhed i det statslige revisionssystem. Som motivering for den anden ordning kan det navnlig anføres, at revisionens virksomhed har en almindelig offentligretlig karakter, der bør medføre, at den placeres som en uafhængig myndighed udenfor folketinget og administrationen. Den nuværende dualisme i revisionssystemet vil i så fald bevares, og det vil bero på procedurebestemmelserne, om der kan sikres den nødvendige enhed ved udførelsen af revisionen, jfr. kapitel VIII.

Alternativ 1.

10. En ordning, hvorefter den centrale revisions myndigheds øverste embede besættes ved valg af folketinget, må indebære, at *revisionens embedsmæssige apparat henlægges som en institution under folketinget.* Da spørgsmålet herom blev rejst i tinget i 1962 og 1964, synes forudsætningen at have været, at statsrevisionen i sin nuværende kollegiale form skulle bevares, og *hovedrevisionen henlægges under statsrevisoratet.* Ordningen ville i så fald komme til at ligge nær op ad den nuværende norske ordning. Selv om det forudsættes, at den statsrevisor, der er formand i statsrevisionen og har den daglige ledelse af embedsapparatet - som det er tilfældet i Norge - ikke er medlem af folketinget, ville den centrale revisionsmyndighed i denne skikkelse få karakter af en politisk institution, hvilket efter arbejdsgruppens opfattelse ville svække dens stilling som offentligretligt kontrolorgan, der forudsætter uafhængighed af såvel administrative som politiske faktorer. Det må endvidere forekomme tvivlsomt, om det ville være en naturlig opgave for statsrevisoratet at overtage ledelsen af et så stort embedsapparat, og om statsrevisorerne selv vil være indstillet på en så væsentlig ændring i deres opgaver og ansvar.

11. *Arbejdsgruppen* har udfra principielle synspunkter ønsket at pege på en anden løsning, hvorefter den centrale revisionsmyndighed placeres *i samme stilling som den nuværende ombudsmandsinstitution.*

Allerede under de første overvejelser om en ombudsmandsordning i forvaltningskommissionen af 1946 blev det fremhævet, at der var et nært slægtskab mellem hovedrevisionen og ombudsmandsembedet, idet begge var kontrolorganer, der på folketingets vegne skulle føre indseende med administrationen. Området var blot forskelligt, hovedrevisionens var administrationens finansielle dispositioner, ombudsmandens

de dispositioner, der er truffet på grundlag af lovbestemmelser af almindelig retlig karakter.

Ligesom ombudsmanden har det fulde ansvar for udøvelsen af kontrollen indenfor sit område, måtte en tilsvarende ordning for hovedrevisionens vedkommende forudsætte, at embedet havde det fulde ansvar for kontrollen med statsregnskabet og de underliggende dispositioner. De gældende bestemmelser om antallet af statsrevisorer og disses virksomhed måtte derfor ændres derhen, at folketinget vælger én revisor, der på folketingets vegne reviderer statsregnskabet og leder statens revisionsvæsen, men iøvrigt er uafhængig af folketinget. Den parlamentariske behandling af hovedrevisionens beretninger og andre spørgsmål vedrørende hovedrevisionens virksomhed måtte ligesom for ombudsmandens vedkommende forberedes i et af folketinget på normal måde nedsat udvalg, svarende til det nuværende udvalg vedrørende statsrevisorernes betænkning.

Arbejdsgruppen anser en revisionsordning efter disse principper for den sagligt rigtigste løsning af spørgsmålet om hovedrevisionens placering.

På den anden side står det arbejdsgruppen klart, at en ændring af revisionssystemet som her skitseret - selvom den næppe er uforenelig med den nuværende bestemmelse i grundlovens § 47 - alligevel er så vidtgående og betyder et så afgørende brud med en historisk tradition for statsrevisorinstituttets indretning, at det med føje kan gøres gældende, at ændringen ikke bør ske ved almindelig lov, men må forudsætte en ændring af grundlovens bestemelse om revisionen af statsregnskabet.

Alternativ 2.

12. Det forudsættes ved denne løsning, at den centrale revisionsmyndighed placeres som *en uafhængig institution udenfor folketinget og administrationen.* Som nævnt side 22 pegede statsregnskabskommissionen i sit første forslag på en ordning efter dette princip, idet man foreslog, at hovedrevisorerne skulle beskikkes af kongen efter indstilling af finansministeren efter samråd med statsrevisoratet, og deres afskedigelse skulle godkendes af statsrevisoratet.

Arbejdsgruppen mener, at det her omhandlede alternativ til styrelsesordning bør hvile på bestemmelse om, at hovedrevisionens øverste embede besættes ved kongelig udnævnelse efter samråd med et af folketinget efter almindelige regler nedsat udvalg. Under hensyn til revisionens opgaver og forhold til folketinget vil man endvidere anse det for rigtigst, at embedet i lighed med ordningen for statsrevisorerne og ombudsmanden besættes for en begrænset periode, der dog næppe bør være kortere end seks år.

Det må anses for rimeligt, at embedet lønningsmæssigt placeres i statens højeste lønningsklasse. Som følge af den tidsbegrænsede ansættelse må der fastsættes særlige pensionsbestemmelser, der formentlig kan følge reglerne for ombudsmanden. Til yderligere sikring af embedets uafhængighed af politiske og administrative interesser, bør det være fastlagt, at indehaveren ikke kan være medlem af folketinget, ligesom der bør gælde begrænsninger i hans adgang til at overtage lønnede hverv udenfor sit embede i lighed med de bestemmelser, der er gældende for statsrevisorerne og ombudsmanden.

Revisionens personale må under dette alternativ have samme ansættelsesmæssige status som personale i ministerierne. Tjenestemænd i de højere lønningsklasser må ansættes ved kongelig udnævnelse, ikke-tjenestemænd i henhold til de gældende overenskomster mellem finansministeriet og de respektive organisationer. Personale, der i henhold til tjenestemandsloven ansættes af ministeren, bør dog for revisionens vedkommende ansættes af revisionens chef. For at kunne opnå tilgang af kvalificeret akademisk personale og fastholde allerede ansat personale i denne kategori er det nødvendigt, at personalet med hensyn til indtægtsmuligheder og avancement uden for egen styrelse er stillet på samme måde som centraladministrationens personale. Arbejdsgruppen skal i denne forbindelse pege på den betydning, det har for revisionsdepartementernes personalepolitik, at en del amtsforvalterembeder til stadighed besættes med ekspeditionssekretærer og kontorchefer fra revisionsdepartementerne.

Trods en uafhængig placering må den centrale revisionsmyndighed under dette alternativ tilknyttes en *ressortminister,* der er øverste myndighed i personale- og budgetspørgsmål, og til hvem revisionens chef har direkte referat i alle under ministeren hørende spørgsmål.

Det må anses for en naturlig følge af det her behandlede alternativ, at revisionens chef i udstrakt grad står til rådighed for statsrevisionen ved dennes drøftelse og viderebehandling af sager, der er forberedt af den centrale revisionsmyndighed. *Opretholdelse af statsregnskabsrådet* som et særligt forum for drøftelser mel-

lem statsrevisorerne og den embedsmæssige revision samt finanshovedbogholderen er efter arbejdsgruppens mening under forudsætning af et sådant videregående samarbejde mellem de reviderende instanser *ikke nødvendig*.

De under dette alternativ anførte principper for hovedrevisionens placering er lagt til grund for det af arbejdsgruppen udarbejdede lovforslag, jfr. kapitel XI.

KAPITEL XI

Udkast til lovforslag og bemærkninger dertil

Forslag til lov om revision af statens regnskaber m. v.

I. Revisionens organisation.

Statsrevisorerne gennemgår statsregnskabet, jfr. grundlovens § 47.

Stk. 1. Revisionen i henhold til nærværende lov varetages af rigsrevisor.

Stk. 2. Rigsrevisor udnævnes af kongen for seks år ad gangen. Indstilling om rigsrevisors ansættelse samt om hans afskedigelse inden for seks-års-perioden foretages af finansministeren efter samråd med et af folketinget nedsat udvalg.

Stk. 3. Rigsrevisor kan ikke være medlem af folketinget. Han må ikke uden samtykke af et af folketinget nedsat udvalg have hverv i offentlige eller private virksomheder, foretagender eller institutioner.

Stk. 4. Rigsrevisor skal iagttage tavshed med hensyn til de forhold, som han i sit hvervs medfør bliver bekendt med, såfremt hemmeligholdelse ifølge sagens natur er påkrævet. Tavshedspligten ophører ikke, når han fratræder sin stilling.

§ 3.

Stk. 1. Ved udførelsen af sit hverv er rigsrevisor uafhængig af regeringen og folketinget.

Stk. 2. Rigsrevisor står til rådighed for statsrevisorerne ved gennemgang af statsregnskabet. Han er pligtig til at foretage undersøgelse og afgive beretning vedrørende forhold, som de måtte ønske belyst.

Stk. 3. Rigsrevisor står på tilsvarende måde til rådighed for udvalg i folketinget.

Stk. 4. Rigsrevisor står til vedkommende ministers rådighed med hensyn til den regnskabsmæssige kontrol og har direkte referat til ministeren.

Stk. 5. Rigsrevisor udfærdiger en for embedet gældende almindelig instruks, der skal være godkendt af statsrevisorerne.

§ 4.

Stk. 1. Rigsrevisor lønnes efter reglerne for tjenestemænd i statens 30. lønningsklasse. Derudover kan der tilstås ham et personligt tillæg. Han har ret til ventepenge og pension efter regler svarende til de i loven om vederlag og pension m. v. for ministre §§ 3-6 indeholdte regler.

Stk. 2. Rigsrevisors personale ansættes og afskediges i overensstemmelse med de for persoanle i ministerierne gældende regler. Tjenestemænd i 18. og 20.-29. lønningsklasse udnævnes af kongen efter indstilling af finansministeren. Andet personale ansættes af rigsrevisor.

Stk. 3. Rigsrevisors personale- og budgetforhold henhører under finansministeren. Rigsrevisor har direkte referat til ministeren vedrørende ethvert under denne hørende spørgsmål.

Stk. 4. Rigsrevisors regnskab revideres af statsrevisorerne.

II. Revisionens område og opgaver.

§ 5.

Stk. 1. Alle statens regnskaber underkastes revision af rigsrevisor, hvorved det navnlig bliver at påse:

1. at regnskabet er rigtig aflagt i tal- og bogholderimæssig henseende, og at såvel indtægts- som udgiftsposter er behørig dokumenterede,
2. at regnskabets enkelte poster er i overensstemmelse med de gældende love, anordninger og andre gyldige bestemmelser samt indgåede kontrakter,
3. at ingen udgift er afholdt uden hjemmel i

finansloven eller anden bevillingslov, at bevillingerne er anvendt efter deres ord og forudsætninger, at enhver udgift og indtægt er posteret på rette måde, og at ingen post uhjemlet er overført fra et finansår til et andet,

4. at der ved forvaltningen af statens midler og driften af de i regnskaberne omhandlede virksomheder er taget skyldige økonomiske hensyn.

Stk. 2. Efter de i stk. 1 nævnte bestemmelser revideres tillige regnskaber for fonde, institutioner m. v., hvis drift afholdes af midler, der er tilvejebragt af staten eller opkræves i henhold til lov, dersom de bestyres af statsmyndigheder eller organer, hvis medlemmer for flertallets vedkommende udpeges af statsmyndigheder.

Stk. 3. Ethvert regnskab fra offentlige og fra statsanerkendte private institutioner, hvis udgifter helt eller delvis dækkes af staten eller ved afgifter, der opkræves i henhold til lov, kan fordres indsendt til gennemgang af rigsrevisor. Ved gennemgangen vil det navnlig være at påse, at de forudsætninger, hvorunder statsmidler eller afgifter af nævnte art er stillet til rådighed, er iagttaget ved beregningen og anvendelsen af midlerne og ved institutionens drift i øvrigt, samt at den for regnskabet anordnede revision er betryggende og omfatter en til bestemmelserne i stk. 1 svarende kontrol.

Stk. 4. Regnskaber fra andre institutioner, foreninger m. v., der modtager statsstøtte til deres virksomhed eller oppebærer indtægt på grundlag af ved lov hjemlede afgifter, koncessioner og lignende, kan, hvor forholdene taler for det, kræves indsendt til gennemgang af rigsrevisor. Ved gennemgangen vil det navnlig være at påse, at modtagne statstilskud samt andre af institutionen oppebårne indtægter og afgifter af førnævnte art er anvendt til det formål, hvortil de er stillet til rådighed, samt at den for regnskabet anordnede revision er betryggende.

Stk. 5. Overfor virksomheder, hvori staten deltager økonomisk ved indskud af aktiekapital, interessentskabskapital eller lignende, varetages statens interesser i forbindelse med virksomhedens revision af rigsrevisor eller i samråd med denne.

Stk. 6. Tvivlsspørgsmål, hvortil de i stk. 1-5 nævnte bestemmelser måtte *give* anledning, behandles efter reglerne i § 13, stk. 2.

§ 6.

Stk. 1. Ved aftale mellem rigsrevisor og vedkommende minister kan det bestemmes, at revisionen i et nærmere angivet omfang udføres af revisionsorganer i centralstyrelsen eller i institutioner under denne. Revisionens organisation og arbejdsinstruks skal godkendes af rigsrevisor.

Stk. 2. Den i stk. 1 omhandlede revision er undergivet tilsyn af rigsrevisor, der kan lade de pågældende regnskaber m. v. underkaste efterrevision for at forvisse sig om, at den første revision har været betryggende. Dispositioner i sådanne regnskaber, der er truffet eller godkendt af vedkommende centralstyrelse eller institution, revideres kritisk af rigsrevisor, jfr. § 5, stk. 1, pkt. 2-4.

Stk. 1. Rigsrevisor fører det overordnede tilsyn med, at kasse- og regnskabsvæsenet indenfor staten er betryggende tilrettelagt.

Stk. 2. Det påhviler rigsrevisor at foretage periodiske, uanmeldte eftersyn af likvide beholdninger, værdipapirer m.v. ved statens kasser. Hvor forholdene taler for det, kan han dog træffe aftale med vedkommende minister om, at kasseeftersyn foretages af et af de i § 6 omhandlede revisionsorganer, af en anden administrativ myndighed, eller undlades, idet der i sidstnævnte tilfælde på anden måde skal være etableret en betryggende kontrol med de pågældende beholdninger.

Stk. 3. Rigsrevisor fastsætter bestemmelser om afholdelse af kasseeftersyn indenfor staten og fører en fortegnelse over samtlige statens kasser med angivelse af, hvem der foretager kasseeftersynet.

Stk. 4. Rigsrevisor påser, at statens beholdninger af inventar, materiel, varer og lignende er underkastet betryggende kontrol af den administrative myndighed, der har ansvar for beholdningerne.

III. Revisionsproceduren.

§ 8.

Stk. 1. Rigsrevisor foretager revisionen af de enkelte regnskaber og det til grund for disse liggende materiale m. v. i det omfang og på den måde, han skønner nødvendigt til varetagelse af sin opgave. Revisionen foregår, hvor omstændighederne taler derfor, på stedet, hvor regnskaberne føres med benyttelse af det der foreliggende materiale.

Stk. 2. Rigsrevisor har iøvrigt ret til at foretage eller lade foretage stedlige undersøgelser

til oplysning om de i regnskaberne omhandlede forhold. Centralstyrelsen underrettes i aftalt omfang om undersøgelser, der foretages hos underordnede myndigheder.

§ 9.

Stk. 1. De af finansministeriet foreskrevne regnskabsoversigter med dertil hørende bilag m. v. skal af de regnskabspligtige myndigheder stilles til rådighed for rigsrevisor inden én måned efter den enkelte regnskabsperiodes udløb.

Stk. 2. Eksemplar af statsregnskabet med dertil hørende specifikationer afgives til rigsrevisor snarest muligt efter udarbejdelsen og senest samtidig med, at statsregnskabet forelægges folketinget. Til rigsrevisor afgives endvidere eksemplarer af de af styrelserne udarbejdede redegørelser for årsagen til forskelle mellem bevillings- og regnskabstal.

Stk. 3. Regnskaber med dertil hørende revisionspåtegninger og -beretninger samt andre fornødne oplysninger til brug for den i § 5, stk. 3—5, omhandlede revision skal efter rigsrevisors derom fremsatte anmodning til centralstyrelsen indkræves af denne og videresendes til rigsrevisor snarest muligt efter regnskabernes afslutning og revision.

§10.

Rigsrevisor kan af enhver offentlig myndighed forlange sig meddelt alle sådanne oplysninger og forelagt alle sådanne aktstykker, som efter hans skøn er af betydning for udførelsen af hans hverv.

Stk. 1. De regnskabspligtige myndigheder skal holde rigsrevisor underrettet om alle bestemmelser vedrørende regnskabsforhold og andre forhold, der skønnes af betydning for revisionens virksomhed, derunder sådanne af de pågældende myndigheder konstaterede forhold, som må antages at *give* anledning til påtale under revisionen. For så vidt en sag, der er rejst af rigsrevisor eller undersøgt under dennes medvirken, fører til afholdelse af tjenstligt forhør i henhold til § 17 i lov om lønninger og pensioner m. v. til statens tjenestemænd, skal rigsrevisor have adgang til at lade sig repræsentere ved tilrettelæggelsen og afholdelsen af forhøret.

Stk. 2. Om påtænkte forandringer i en regnskabspligtig myndigheds regnskabssystem eller forretningsgang, der må antages at have betydning for revisionens tilrettelæggelse og udførelse, skal rigsrevisors erklæring forud indhentes.

§ 12.

Stk. 1. Rigsrevisor skal holde vedkomende centralstyrelse underrettet om alle ved revisionen konstaterede forhold, som skønnes af betydning for styrelsens udøvelse af tilsyn m. v. med de underordnede myndigheder, og han er forpligtet til på forespørgsel at give centralstyrelsen oplysning om arten og omfanget af den over for en underordnet myndighed udøvede revisionsmæssige kontrol.

Stk. 2. Rigsrevisors udsættelser og afgørelser vedrørende de af underordnede myndigheder aflagte regnskaber skal fremsendes gennem den pågældende centralstyrelse, såfremt denne måtte ønske det.

§ 13.

Stk. 1. Udsættelser fra rigsrevisor til en underordnet myndigheds regnskaber meddeles denne med fornøden motivering til berigtigelse, til fremtidig iagttagelse eller med anden udtalelse efter sagens anledning. Finder rigsrevisor, at han ikke kan lade det bero ved det af den underordnede myndighed indtagne standpunkt, foranlediger han sagen forelagt for vedkommende centralstyrelse eller anden kompetent, overordnet myndighed til afgørelse.

Stk. 2. Finder rigsrevisor efter brevveksling med en centralstyrelse om en i stk. 1 omhandlet sag eller om en til centralstyrelsens egne regnskaber fremsat udsættelse, at han ikke kan lade det bero ved centralstyrelsens afgørelse i sagen, forelægger han en fremstilling af sagen for vedkommende minister med anmodning om dennes endelige stillingtagen dertil. Finder rigsrevisor, at han ikke kan lade det bero ved ministerens således trufne afgørelse, forelægger han sagen med ministerens afgørelse for statsrevisorerne.

Stk. 3. Henvendelser fra rigsrevisor skal af de regnskabspligtige myndigheder besvares inden seks uger fra modtagelsen, med mindre anden aftale er truffet med rigsrevisor. Ønsker rigsrevisor i henhold til stk. 2 at indhente en ministers endelige stillingtagen til en sag, skal anmodning herom fremsættes inden tre uger efter modtagelsen af centralstyrelsens sidste udtalelse i sagen, ligesom samme frist gælder for afgivelsen af ministerens udtalelse og for rigsrevi-

sors eventuelle forelæggelse af sagen for statsrevisorerne.

§ 14.

Stk. 1. Inden hvert års 15. december afgiver rigsrevisor til statsrevisorerne erklæring om statsregnskabets overensstemmelse med særregnskaberne og de bemærkninger, hvortil sammenholdelsen mellem bevillings- og regnskabstal og andre ved revisionen g)orte iagttagelser måtte give ham anledning.

Stk. 2. Inden hvert års 1. februar afgiver rigsrevisor til statsrevisorerne en almindelig beretning om sin virksomhed og om revisionen af det foregående finansårs regnskaber. Beretningen tilstilles samtidig hver af ministrene. I beretningen redegøres for de sager, der er forelagt statsrevisorerne i henhold til § 13, stk. 2, samt de nedenfor i stk. 4 omhandlede forhold. I beretningen kan endvidere omtales sådanne enkeltsager, som rigsrevisor under hensyn til deres almindelige eller principielle betydning finder anledning til at fremdrage, og som har været forelagt vedkommende styrelse til udtalelse. Beretningen trykkes og offentliggøres, bortset fra afsnit, som rigsrevisor efter forhandling med vedkommende minister og statsrevisorerne af hensyn til statens sikkerhed finder bør udelades.

Stk. 3. Rigsrevisor kan afgive særlige beretninger til statsrevisorerne om forhold, han finder anledning til at gøre disse bekendt med, og som har været forelagt vedkommende styrelse til udtalelse. Sådanne beretninger tilstilles samtidig finansministeren og vedkommende minister.

Stk. 4. Det påhviler rigsrevisor efter foretagen undersøgelse og indhentet erklæring fra vedkommende minister i sin påfølgende årsberetning at redegøre for, hvilke skridt ministeren og de under ham hørende myndigheder måtte have taget i sager, hvorom statsrevisorerne eller folketingets udvalg om statsrevisorernes betænkning har fremsat bemærkning.

§ 15.

Ved nærværende lovs ikrafttræden ændres lov nr. 77 af 31. marts 1926 om statens regnskabsvæsen og revision med senere ændringer til: »Lov om statens regnskabsvæsen«, og §§ 10-26 samt § 36 i loven bortfalder.

§16.

Denne lov træder i kraft den.....

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger.

1. Statens nuværende revisionsordning hviler på bestemmelserne i lov nr. 77 af 31. marts 1926 om statens regnskabsvæsen og revision. Før 1926 var det statslige revisionsvæsen splittet op mellem en række overordnede og interne revisionsorganer af forskellig struktur og med forskellig placering inden for statssystemet. Der gjaldt ingen fælles bestemmelser om revisionens udførelse, og en lang række regnskaber blev ikke underkastet revision af nogen overordnet revisionsmyndighed. Kun på enkelte områder var der skabt forbindelse mellem den embedsmæssige revision og de af rigsdagen valgte statsrevisorer.

Ved loven af 1926 blev der rådet bod på den mangelfulde revisionsordning. Det blev fastslået, at alle statens regnskaber skal underkastes revision, og at denne skal omfatte såvel en tal- og bogholderimæssig som en juridisk, en bevillingsmæssig og en økonomisk-kritisk revision. Den overordnede revisionsmyndighed blev henlagt til fire hovedrevisorer, der stilledes umiddelbart under finansministeren. Mellem disse og statsrevisorerne blev der etableret forbindelse gennem forskellige bestemmelser, derunder ved oprettelse af statsregnskabsrådet som et rådgivende organ, hvori statsrevisorer, hovedrevisorer og finanshovedbogholderen har sæde.

Lovbestemmelserne af 1926 om revisionens ordning er ikke blevet ændret i de forløbne år. Ved normerings- og klassificeringsloven af 1958 blev hovedrevisorerne normeret som departementschefer, og i 1962 blev antallet af embeder ved en af departementschefernes afgang nedsat til tre.

1926-reformen betød ved gennemførelsen et afgjort fremskridt i forhold til den tidligere ordning og gav rigsdagen bedre mulighed for indseende og kontrol med statens regnskaber og økonomiske dispositioner. Udviklingen i de knap 40 år, der er forløbet siden ordningens gennem-

førelse, har imidlertid ændret forudsætningerne på væsentlige punkter. De derved opståede mangler og svagheder i den nuværende ordning har været fremdraget ved forskellige lejligheder, og i den af folketingets udvalg for forretningsordenen afgivne betænkning af 13. april 1962 vedrørende forslag til ændringer i rigsdagsbeslutning om valget af statsrevisorer og disses virksomhed udtaltes det, at der fra alle sider var enighed om, at tiden var inde til at overveje såvel principielle som praktiske ændringer i bestemmelserne om statsregnskabets revision på grundlag af de gennem årene indhøstede erfaringer.

Nærværende lovforslag tilsigter en ændring og å jourføring af den statslige revisionsordning, så den opfylder de krav, der under de nuværende forhold må stilles til den. Forslaget bygger på betænkning fra en af statsministeren i april 1962 nedsat sagkyndig arbejdsgruppe samt drøftelser i administrationsudvalget af 1960.

Den nugældende lov indeholder foruden bestemmelserne om den statslige revision hovedbestemmelser om statens kasse- og regnskabsvæsen. Da lovreglerne på de to områder imidlertid har forskellig baggrund og formål og administreres af forskellige myndigheder, har man fundet det hensigtsmæssigt at revisionsordningen fremtidig får sin hjemmel i en særlig lov om revision af statens regnskaber m. v.

Lovforslaget indeholder i tre hovedafsnit bestemmelser om revisionens organisation, revisionens område og opgaver samt revisionsproceduren. Om de almindelige synspunkter, der ligger til grund for forslaget, derunder navnlig dettes første afsnit, skal bemærkes følgende:

2. Ved de overvejelser, der gik forud for loven af 1926, var der både fra politisk og revisionssagkyndig side interesse for en videregående reform af revisionssystemet, hvorefter revisionsmyndigheden i lighed med de fleste udenlandske ordninger blev samlet i ét departement, der blev placeret i en uafhængig stilling i forhold til administrationen. I forhold til disse tanker var hovedrevisorordningen udtryk for et kompromis med anskuelser, der ønskede at bygge videre på de siden 1915 eksisterende hovedrevisorater i trafik- og toldetaterne.

Delingen af den overordnede revisionsmyndighed i flere i hvert fald i princippet af hinanden uafhængige embeder kunne næppe oprindelig betragtes som nogen større ulempe, da revisionen på dette tidspunkt foregik som detailleret revision efter traditionelle metoder, under hvilket system en fælles ledelse og koordinering af arbejdet var af mindre betydning. Udviklingen siden 1926 har medført, at embedsopdelingen nu må betragtes som en væsentlig svaghed ved revisionsordningen.

Nogle af de vigtigste træk i udviklingen er:

a) den voldsomme vækst i omfanget af statens økonomiske virksomhed og dermed i statsbudgettet og revisionsmaterialets omfang.

b) den betydelige ændring, der er sket i revisionsopgavernes art, f.eks. som følge af den omfattende bygge- og anlægsvirksomhed, tilskudsadministrationen etc.

c) de moderne tekniske metoder, der i vidt omfang har fundet anvendelse inden for administrationen og regnskabsvæsenet i form af automation etc.

d) mangelen på tilgang af kvalificeret personale til stillingerne i statens revision.

For at revisionen under de ændrede forhold skal kunne udføres på en rationel måde og inden for relativt begrænsede personalemæssige rammer, må der foretages omlægninger af arbejdet, såvel inden for de enkelte reviderende enheder som inden for revisionsmyndigheden som helhed. Blandt sådanne omlægninger skal navnlig peges på overgangen fra detailrevision til stikprøverevision og områderevision efter moderne revisionsmetoder, en rationel opdeling af revisionsarbejdet mellem personale af forskellige uddannelseskategorier, henlæggelse af opgaver, der kræver særlig sagkundskab og derfor bedst løses på tværgående basis, til fælles organer - kontorer eller konsulenter — for hele revisionsmyndigheden. Erfaringen har vist, at det under den opdelte organisation er vanskeligt, i visse henseender umuligt, at gennemføre den omlægning af arbejdsorganisation og arbejdsmetoder, som er nødvendig for at tilpasse revisionen til den stedfundne udvikling, hvorfor lovforslaget har som forudsætning, at revisionsmyndigheden koncentreres i ét embede, der organiseres i afdelinger og kontorer ud fra ovennævnte synspunkter. Det foreslås, at denne centrale revisionsmyndighed ligesom i Norge, Sverige og Island betegnes rigsrevisionen, og at chefen ligesom i Norge og Island benævnes rigsrevisor. (I Sverige og Finland er chefens titel generaldirektør).

3. Ved afgørelsen af rigsrevisors placering i forhold til administrationen og folketinget har flere muligheder været under overvejelse. Som

fælles udgangspunkt har disse haft, at revisionens formål er på folketingets vegne at føre kontrol med administrationens samlede økonomiske dispositioner og tillige på ministrenes vegne at føre regnskabsmæssig og økonomisk kontrol med den dem underlagte forvaltning. Revisionen udføres således såvel for folketinget som for regeringen. For at den kan udføres tilfredsstillende, må revisionen være uafhængig af administrationen, hvis økonomiske virksomhed er undergivet dens tilsyn, ligesom den i kraft af sin stilling som et offentligretligt kontrolorgan også må være uafhængig af politiske instanser. Det må endvidere være en forudsætning for en tilfredsstillende varetagelse af de revisionen påhvilende pligter, at den frit kan afgive og offentliggøre beretning om sin virksomhed. Som foretagne undersøgelser har vist, er disse forudsætninger opfyldt i næsten alle udenlandske revisionsordninger, men under ret forskellige former med hensyn til revisionsmyndighedens placering i statssystemet.

Efter de historiske forudsætninger her i landet kunne man tænke sig embedet placeret såvel inden for folketinget som uden for folketinget og administrationen. I førstnævnte tilfælde ville det være nærliggende at give embedet en placering svarende til folketingets ombudsmand, hvis kontrolvirksomhed på mange punkter danner en parallel til revisionens økonomiske kontrol med administrationen. En ordning af denne struktur ville dog betyde et så afgørende brud med den hidtidige statsrevisorordning, at den formentlig kun burde føres ud i livet i forbindelse med en grundlovsændring. Skulle statsrevisorinstituttet bevares som øverste ledelse af revisionen ville denne - i modsætning til ombudsmanden — få karakter af en politisk instans, hvilket ville stride mod revisionens funktion som et offentligretligt kontrolorgan. Også praktisk-administrative grunde ville formentlig gøre det uhensigtsmæssigt at henlægge en forvaltning af størrelse som de nuværende revisionsdepartementer under ledelse af statsrevisoratet.

I lovforslaget har man derfor valgt en løsning, hvorefter rigsrevisorembedet placeres i en uafhængig stilling uden for folketinget og administrationen. Det forudsættes, at rigsrevisor udnævnes af kongen efter indstilling af finansministeren efter samråd med et af folketinget nedsat udvalg, og at embedets uafhængighed betrygges på tilsvarende måde som gældende for folketingets ombudsmand. Under hensyn til revisionens opgaver og forhold til folketinget er det anset for rigtigst, at embedet i lighed med ordningen for statsrevisorerne og ombudsmanden besættes for en begrænset periode, der dog af kontinuitetshensyn foreslås til seks år. Revisionens personale ansættes efter de for personale i ministerierne gældende regler. Personale, der i henhold til tjenestemandsloven ansættes af ministeren, foreslås dog ansat af rigsrevisor.

Det må anses for en naturlig følge af hele nyordningens karakter, at rigsrevisor i udstrakt grad står til rådighed for statsrevisionen ved dennes drøftelse og viderebehandling af sager, der er forberedt af rigsrevisor. Opretholdelse af statsregnskabsrådet som et særligt forum for drøftelser mellem statsrevisorerne og den embedsmæssige revision samt finanshovedbogholderen er under forudsætning af et sådant videregående samarbejde mellem de reviderende instanser ikke anset for at være nødvendig.

4. Udviklingen siden 1926 og de erfaringer, der er indhøstet under den nuværende revisionsordning, har vist, at adskillige af lovens bestemmelser om revisionens område og procedure er ufyldestgørende eller uhensigtsmæssige, hvorfor der i lovforslagets andet og tredje afsnit er indeholdt en række ændringer og å jour-føringer af gældende lovbestemmelser, ligesom forskellige bestemmelser af mere generel karakter vedrørende forholdet mellem revisionen og administrationen er foreslået overført fra instruks for hovedrevisoraterne af 1936 til selve loven. Herom henvises til bemærkningerne til de enkelte lovparagraffer.

Til § 1.

Selv om lovforslaget ikke omfatter statsrevisorernes virksomhed, er det fundet naturligt at understrege revisionssystemets enhed ved henvisning til grundlovens bestemmelse om statsrevisionen. Tilsvarende bestemmelse findes i nugældende lovs § 16, stk. 1.

Til § 2.

Den nugældende lov forudsætter i §§ 14 og 15, at revisionsmyndigheden henlægges dels til hovedrevisorer, dels til revisionsorganer i vedkommende centralstyrelse. De sidstnævnte er dog stillet under tilsyn af pågældende hovedrevisor. I lovforslagets stk. 1 henlægges revisionsmyndigheden til ét embede, rigsrevisor. Denne kan ved aftale med vedkommende minister delegere en del af revisionen til organer i eller under centralstyrelsen, jfr. forslagets § 6.

Med hensyn til stk. 1 og 2 henvises i øvrigt til de almindelige bemærkninger om rigsrevisorembedets organisation og placering.

Stk. 3 og 4 stiller i de angivne henseender rigsrevisor på samme måde som folketingets ombudsmand, jfr. §§ 2, 6 og 12 i lov om folketingets ombudsmand.

Til § 3.

Forudsætningen om, at rigsrevisor er uafhængig af folketinget og regeringen, er fastslået direkte i stk. 1, jfr. en tilsvarende bestemmelse om ombudsmandens forhold til folketinget i ombudsmandslovens § 3. Også i den nugældende lov er det fastsat, at hovedrevisorerne ved udøvelsen af deres hverv er uafhængige af regeringen, jfr. bestemmelsen i § 18, stk. 6, om, at det ikke ophæver en hovedrevisors pligt til at gøre udsættelse til regnskabet, at der over for ham påberåbes en ordre fra vedkommende minister.

Som udtryk for, at rigsrevisor udfører sin revision på folketingets vegne, er det i stk. 2 og 3 bestemt, at han står til statsrevisorernes rådighed ved gennemgangen af statsregnskabet og ved udførelse af særlige undersøgelser, samt at han på tilsvarende måde står til rådighed for de af tinget nedsatte udvalg, som måtte have brug for hans bistand.

Bestemmelsen i stk. 2 svarer i øvrigt til bestemmelsen i nugældende lovs § 22, jfr. § 4 i lov af 4. april 1928 om revisionen af statsregnskabet (statsrevisorloven). Et videregående samarbejde mellem statsrevisorerne og rigsrevisor end det, der foregår under den nuværende ordning, er forudsat ved bestemmelserne i § 13 og § 14.

At rigsrevisor tillige udfører Revisionen på regeringens vegne, kommer til udtryk i stk. 4, der svarer til nugældende lovs § 18, stk. 5.

Ifølge nugældende lov udstedes en instruks for hovedrevisorerne af finansministeren efter samråd med pågældende fagminister og indhentet erklæring fra statsregnskabsrådet. Den nugældende instruks daterer sig fra 1936 og er på en lang række punkter forældet. Bestemmelsen i stk. 5 om, at rigsrevisor selv udfærdiger en almindelig instruks for embedet, er en naturlig følge af embedets uafhængige stilling; da statsrevisorernes virksomhed i væsentlig grad bygger på forudgående revision hos rigsrevisor, har man fundet det rigtigst, at statsrevisorerne skal godkende instruksen.

Til § 4.

Ifølge stk. 1 oppebærer rigsrevisor løn efter reglerne for statens højeste lønningsklasse med mulighed for at opnå et personligt tillæg, jfr. herved den i § 2 forudsatte begrænsning i rigsrevisors adgang til at varetage andre hverv. Under hensyn til, at rigsrevisors embedsperiode er begrænset til seks år ad gangen, er der endvidere hjemlet ham ret til ventepenge og pension efter reglerne for ministre og for ombudsmanden, jfr. ombudsmandslovens § 12.

Ifølge stk. 2 placeres rigsrevisionens personale som tjenestemænd, respektive kontrakt- og overenskomstansatte i ministerierne, dog med den forskel, at tjenestemænd, der ifølge tjenestemandsloven ansættes af ministeren, for rigsrevisionens vedkommende ansættes af rigsrevisor.

Stk. 3 fastsætter, at finansministeren er ressortminister med hensyn til rigsrevisors personale- og budgetforhold. Sekretariatsforretningerne i disse sager forudsættes varetaget af rigsrevisionen, idet rigsrevisor har direkte referat til ministeren, hvilket svarer til den nugældende ordning, hvor revisionsdepartementerne forelægger deres personalesager m.v. direkte for ministeren.

Stk. 4 svarer til nugældende lovs § 16, stk. 3.

Til § 5.

Den nugældende lov indeholder i § 10 en angivelse af de forhold, der skal påses ved revisionen af regnskaberne. Disse bestemmelser, der stort set svarer til bestemmelserne for den statslige revision i andre vesteuropæiske lande, og hvis anvendelse i praksis ikke har givet anledning til vanskeligheder, foreslås opretholdt i stk. 1.

Ifølge nugældende lovs § 10 omfatter revisionspligten samtlige statens regnskaber, hvilket ved lovens gennemførelse var en naturlig angivelse af revisionspligtens omfang. Siden 1926 er der imidlertid sket meget betydelige ændringer i statens administrationsformer. Store statsopgaver er således udlagt til administration af offentlige og halvoffentlige institutioner, selvejende institutioner etc., hvis udgifter helt eller delvis dækkes af staten. Man har derfor anset det for nødvendigt i lovforslaget at optrække fastere rammer for revisionspligtens omfang med særlig henblik på institutioner, der oppebærer statsstøtte.

De regnskaber, der er underkastet rigsrevi-

sors fulde revision omfatter herefter statens regnskaber, der må forstås som regnskaber fra alle myndigheder og institutioner, hvis budget er optaget på bevillingslovene, samt regnskaber for fonde og institutioner m.v., der i økonomisk og bestyrelsesmæssig henseende må sidestilles med statsinstitutioner (stk. 1 og 2).

Under rigsrevisors tilsyn falder regnskaber« fra alle institutioner m.v., der løser offentlige opgaver med statstilskud eller -refusion eller på basis af afgifter, der opkræves i henhold til lov. Derunder hører blandt andet de talrige refusionsregnskaber fra lokalforvaltningen, regnskaber fra sygekasser, arbejdsløshedskasser, særforsorgs- og børneforsorgsinstitutioner (for så vidt de ikke falder ind under stk. 2), private skoler, biblioteker m.fl. Tilsynet udøves ved indkaldelse af regnskaberne til gennemgang med særlig henblik på kontrol med, at anvendelsen af statsmidlerne og institutionens drift har været i overensstemmelse med bevillingernes forudsætninger, og at den anordnede revision er betryggende. Indkaldelsen sker gennem vedkommende centralstyrelse, jfr. § 9, stk. 3. Et tilsvarende tilsyn udøver rigsrevisor over for alle andre institutioner, foreninger m.v., der oppebærer statsstøtte til deres virksomhed, idet det dog forudsættes, at regnskabsindkaldelse kun sker, hvor forholdene taler for det, d.v.s. efter rigsrevisors afgørelse i det enkelte tilfælde (stk. 3 og 4).

Endelig fastsættes det med hensyn til virksomheder, hvori staten deltager økonomisk som aktionær, interessent eller lignende, at statens interesser i forbindelse med revisionen skal varetages af rigsrevisor eller i samråd med denne. Alt efter statens indflydelse i sådanne virksomheders ledelse kan bestemmelsen føre til, at revisionen overdrages rigsrevisor, at en af staten udpeget revisor indtræder i virksomhedens revision, eller at rigsrevisor blot udøver et revisionsmæssigt tilsyn med de til centralstyrelsen indkomne regnskaber som ovenfor omhandlet (stk. 5).

Selv om de foreslåede lovbestemmelser vil være egnet til at løse de tvivlsspørgsmål, der hidtil er opstået om hovedrevisionens kompetence inden for tilskudsområdet, kan der rejse sig andre tvivlstilfælde, der i stk. 6 forudsættes behandlet efter samme regler som udsættelser, jfr. bemærkningerne til § 13, stk. 3.

Til § 6.

I henhold til nugældende lovs 14 kan det ved aftale mellem den pågældende minister og finansministeren bestemmes, at revisionen af regnskaber fra underordnede myndigheder og tjenestemænd, hvor det findes hensigtsmæssigt, udføres af pågældende centralstyrelse. Denne adgang til at etablere interne revisionsordninger er hidtil kun benyttet i ringe omfang.

Efter lovforslaget henhører revisionen af alle regnskaber principielt under rigsrevisors ansvar, jfr. § 2, og etablering af de nævnte interne revisionsorganer må derfor ske ved delegation af rigsrevisors pligter og ansvar. I overensstemmelse hermed bestemmes i stk. 1, at etableringen sker ved aftale mellem rigsrevisor og vedkommende minister, og at revisionens organisation og arbejdsinstruks skal godkendes af rigsrevisor.

Stk. 2 svarer til bestemmelsen i nugældende lovs § 15, stk. 3.

Til § 7.

Stk. 1 svarer til bestemmelsen i instruks for hovedrevisoraterne, § 2, stk. 1, hvis generelle karakter gør det naturligt at overføre den til lovteksten.

Ifølge nugældende lovs § 24 afholdes kasseeftersyn normalt af den myndighed, der udfører revisionen. Revisionsdepartementerne varetager derfor langt den største del af statens kasseeftersyn. Svarende til bestemmelserne om revisionsansvaret i lovforslagets § 2 og § 6 fastsættes det i stk. 2, at det principielt påhviler rigsrevisor at foretage eftersyn ved alle statens kasser, men at eftersynene af visse kasser kan delegeres til administrative revisionsmyndigheder m.fl.

Almindelige regler om afholdelse af kasseeftersyn indeholdes i nugældende lovs § 36, der henlægger det til finansministeren, for trafiketaternes vedkommende til pågældende centralstyrelse, at fastsætte yderligere regler derom. Da revisionen har ansvaret for afholdelsen af eftersynene og bedst kan bedømme, hvordan de skal udføres, er det i stk. 3 fastsat, at bestemmelserne om afholdelse af kasseeftersyn fastsættes af rigsrevisor, der fører den nu i finansministeriet opretholdte fortegnelse over alle kasser med angivelse af, hvem der afholder eftersyn.

Reglerne om beholdningskontrol for inventar, materiel, varer m.v. findes ikke i nugældende lov eller instruks. I overensstemmelse med praksis inden for de fleste større beholdningsforvaltninger bestemmes det i stk. 4, at det påhviler den administrative myndighed, der

har ansvar for beholdningerne, at etablere kontrol med deres tilstedeværelse m.v., samt at rigsrevisor fører et overordnet tilsyn med, at denne kontrol er betryggende.

Til § 8.

Da revisionsmetoderne må indrettes og udvikles under hensyn til regnskabsområdernes karakter og den tekniske udvikling inden for regnskabsvæsen og revision, er det i stk. 1 fastsat, at rigsrevisor selv bestemmer, hvilke revisionsmetoder han vil anvende ved revisionen af de enkelte regnskaber. Man har dog bibeholdt den i nugældende lovs § 11 indeholdte henvisning til stedlig revision som en ønskelig fremgangsmåde, hvor omstændighederne taler derfor. Bestemmelsen i stk. 2 om andre stedlige undersøgelser svarer til gældende lovs § 15, stk. 2.

Til § 9.

Den nugældende lov indeholder ingen bestemte tidsfrister for regnskabsmaterialets indsendelse til revision. Imidlertid er det af væsentlig betydning for revisionsarbejdets planlægning og å jourholdelse, at materialet så hurtigt som muligt fremkommer til revisionen, og det er derfor i stk. 1 bestemt, at regnskaberne med fornødne bilag skal stilles til rådighed for revisionen inden én måned efter den enkelte regnskabsperiodes — normalt en kalendermåneds - udløb. Bestemmelsen må i øvrigt ses på baggrund af det almindelige ønske om at afslutte revisionen så hurtigt som muligt efter regnskabsperiodens udløb, jfr. herved den ved folketingsbeslutning foretagne fremrykning af terminerne for afgivelsen af statsrevisorernes årlige betænkning over statsregnskabet fra den 1. oktober til 1. marts.

Med henblik på rigsrevisors bistand til statsrevisorerne ved gennemgang af statsregnskabet bestemmes det i stk. 2, at statsregnskabet med dertil hørende bilag skal afgives til rigsrevisor senest samtidig med, at statsregnskabet forelægges folketinget.

Stk. 3 bestemmer, at oplysningsmateriale m.v. vedrørende de i § 5, stk. 3-5, omhandlede regnskaber, der ikke er statsregnskaber, indkaldes gennem vedkommende centralstyrelse.

Til § 10.

Bestemmelsen svarer til nugældende lovs § 12.

Til § 11.

Bestemmelserne svarer til instruksens § 4, stk. 1-2, men da der er tale om generelle direktiver, der også vedrører administrationen, er de foreslået optaget i loven.

Til § 12.

Bestemmelserne svarer til instruksens § 4, stk. 3, der var et resultat af drøftelserne i det i 1935 nedsatte udvalg om forholdet mellem administrationen og revisionen. Deres generelle betydning gør det naturligt, at de optages i loven.

Til § 13.

I nugældende lovs § 19, stk. 1 angives en regel for decision af udsættelser til underordnede myndigheders regnskaber. Reglen tager særlig sigte på en centralstyrelses egen revision, hvor den dog synes unødvendig, da det følger af administrationens opbygning, at en sådan revision er underordnet centralstyrelsens chef. I forslagets stk. 1 er i stedet angivet en regel om proceduren ved rigsrevisors udsættelser til underordnede myndigheders regnskaber.

I stk. 2 er det bestemt, at såvel de i medfør af stk. 1 for centralstyrelsen indbragte sager, som sager, der er et resultat af udsættelser til centralstyrelsens egne regnskaber, af rigsrevisor kan forelægges vedkommende minister til endelig stillingtagen. Denne regel svarer for så vidt til den nugældende lovs § 20, stk. 1, men den deri indeholdte fremgangsmåde ved forelæggelsen er dog efter den skete udvikling fundet mindre hensigtsmæssig og foreslås erstattet med en ordning, hvorefter ministerens stillingtagen kan ske som led i den normale skriftlige procedure. Revisionen kan tage denne til efterretning eller eventuelt forelægge sagen for statsrevisorerne.

I stk. 3 er der ud fra ønsket om revisionens hurtigst mulige afslutning fastsat frister for afviklingen af den foran foreskrevne procedure. Man har i den forbindelse også fastsat en frist - på tre uger - for rigsrevisors eventuelle forelæggelse af en sag til ministerens stillingtagen, for afgivelse af dennes svar og for rigsrevisors eventuelle indbringelse af sagen for statsrevisorerne.

I den gældende lovs § 21, pkt. 2, forudsættes, at statsrevisorerne først gøres bekendt med decisionssagerne gennem deres optagelse i hovedrevisoraternes beretninger, der normalt kun afgives én gang hvert år. Ved den nu foreslåede

ordning vil statsrevisorerne blive gjort bekendt med en ministers afgørelse straks efter dens meddelelse, såfremt rigsrevisor ikke vil lade det bero ved afgørelsen. Statsrevisorernes arbejde med sådanne sager behøver derfor ikke ske i det korte tidsrum på én måned, som hengår mellem afgivelsen af rigsrevisors beretning og statsrevisorernes betænkning, jfr. § 14, stk. 2. Ved bestemmelsen tillægges der de folketingsvalgte statsrevisorer en stærkere indflydelse på revisionen, og der etableres et løbende samarbejde mellem statsrevisorerne og rigsrevisor.

Til § 14.

Ifølge stk. 1 skal den i statsrevisorlovens § 4 omhandlede erklæring om statsregnskabets overensstemmelse med særregnskaber og om status afgives af rigsrevisor til statsrevisorerne inden hvert års 15. december, hvorved statsrevisorerne vil have mulighed for at tage de i erklæringen indeholdte oplysninger i betragtning ved afgivelsen af deres betænkning pr. 1. marts. For at opnå enhed i revisionen af statsregnskabet og som bistand for statsrevisorerne, der hidtil har haft deres egen medhjælp inden for folketingets personalestab, er det foreslået, at rigsrevisionen i videre omfang end det hidtil er sket i revisionsdepartementerne skal efterprøve, om bevillingerne er overskredet, og hvorledes eventuelle overskridelser er fremkommet, samt foretage en samlet revisionsmæssig analyse af statsregnskabets status. Om resultatet indberettes til statsrevisorerne i førnævnte erklæring.

Ifølge stk. 2 afgiver rigsrevisor inden 1. februar en årlig beretning om sin virksomhed og derunder revisionen af foregående finansårs regnskaber til statsrevisorerne. Beretningen tilstilles samtidig hver af ministrene.

Bestemmelserne om beretningens indhold svarer i det væsentlige til de gældende bestemmelser i statsregnskabslovens § 21. Hidtil er kun dele af revisionsdepartementernes årlige beretninger blevet offentliggjort gennem optagelse i statsrevisorernes betænkning over statsregnskabet. Det forudsættes nu - i overensstemmelse med embedets uafhængige stilling - at rigsrevisors beretning trykkes og offentliggøres i sin helhed, bortset fra afsnit, der vedrører statens sikkerhed.

Stk. 3 giver rigsrevisor adgang til at afgive særlige indberetninger udover den årlige beretning. En tilsvarende adgang har hovedrevisorerne i den gældende instruks § 10, stk. 2-4.

Da det må anses for rimeligt, at folketinget efter bestemte regler holdes underrettet om, hvad der videre passerer i de af revisionen rejste sager, hvortil statsrevisorerne eller udvalget om statsrevisorernes betænkning har fremsat bemærkning, hvilket ikke tidligere er sket, er det i stk. 4 fastsat, at rigsrevisor i sin følgende årsberetning skal redegøre for, hvilke skridt administrationen har taget i sådanne sager.

Til §§ 15 og 16.

Loven træder i kraft fra ..... Samtidig ændres titlen for den nuværende lov nr. 77 af 31. marts 1926 til lov om statens regnskabsvæsen, og de i loven indeholdte bestemmelser om revisionen og afholdelse af kasseeftersyn ophæves.

Revisionsbestemmelserne i lov nr. 77 af 31. marts 1926 om statens regnskabsvæsen og revision

III. **Om regnskabernes revision.**

§ 10.

Alle regnskaber bliver underkastet revision, ved hvilken navnlig bliver at påse:

1. at regnskabet er rigtigt aflagt i tal- og bogholderimæssig henseende, og at såvel indtægts- som udgiftsposter er behørig dokumenterede,
2. at regnskabets enkelte poster er i overensstemmelse med de gældende love, anordninger og andre gyldige bestemmelser samt indgåede kontrakter,
3. at ingen udgift er afholdt uden hjemmel i finansloven eller anden bevillingslov, at bevillingerne er anvendt efter deres ord og forudsætninger, at enhver udgift og indtægt er posteret på rette måde, og at ingen post uhjemlet er overført fra et finansår til et andet,
4. at der ved forvaltningen af statens midler og driften af de i regnskaberne omhandlede virksomheder er taget skyldige økonomiske hensyn.

§ Il-

Revisionen foregår, hvor omstændighederne taler herfor, på stedet, hvor regnskaberne føres, med benyttelse af det dér foreliggende materiale.

§ 12.

Revisionen kan såvel af regnskabsføreren som af andre offentlige myndigheder forlange sig meddelt alle sådanne oplysninger og forelagt alle sådanne aktstykker, som efter revisionens skøn er af betydning for regnskabernes prøvelse.

§ 13.

Det kan af vedkommende centralstyrelse efter samråd med den i § 15 nævnte hovedrevisor bestemmes, at revisionen helt eller delvis kan foregå ved prøver, ligesom revisorerne kan undlade at påtale sådanne fejl, hvis berigtigelse skønnes at ville volde uforholdsmæssig bekostning eller besvær. For den hovedrevisor påhvilende revision træffes bestemmelser af denne art af hovedrevisor.

§ 14.

Revision af de af underordnede myndigheder og tjenestemænd aflagte regnskaber udføres, hvor dette findes hensigtsmæssigt, af den pågældende centralstyrelse. Bestemmelse herom træffes efter samråd mellem finansministeren og den pågældende fagminister. I andre tilfælde udføres denne revision sammen med den i § 15 nævnte revision og af de i denne paragraf omhandlede hovedrevisorer.

§ 15.

Stk. 1. Revision af centralstyrelsens regnskaber udføres af hovedrevisorer, og disse udøver tillige i det omfang, som de selv bestemmer, en kritisk kontrol, jfr. § 10, pkt. 2-4, af de dispositioner, der er truffet af centralstyrelsen og de myndigheder, som centralstyrelsen har bemyndiget til at træffe dispositioner, for så vidt de nævnte dispositioner har givet sig udtryk i regnskaberne.

Stk. 2. Hovedrevisor har ret til efter henvendelse til pågældende centralstyrelse at foretage eller lade foretage stedlige undersøgelser til oplysning om de i regnskaberne omhandlede forhold.

Stk. 3. Når revisionen foretages af en centralstyrelse, jfr. § 14. 1. pkt., kan hovedrevisor tillige lade visse regnskaber fra underordnede regnskabsførere underkaste en fuldstændig efterefterrevision for at forvisse sig om, at den første revision har været fyldestgørende.

Stk. 4. Foruden de til regnskaberne hørende bilag kan hovedrevisor til brug ved sin revision forlange sig forelagt de med hensyn til de gældende regnskaber gjorte antegnelser med dertil hørende besvarelser og afgørelser samt beretninger om kasseeftersyn.

§ 16.

Stk. 1. Statsregnskabet revideres af de i grundlovens § 49 ommeldte statsrevisorer, der angående samme afgiver betænkning til rigsdagen.

Stk. 2. De nærmere regler angående statsrevisionens virksomhed fastsættes i overensstemmelse med lov nr. 95 af 4. april 1928 ved rigsdagsbeslutning.

Stk. 3. Statsrevisorerne reviderer tillige hovedrevisorernes regnskaber.

Stk. 4 Rigsdagens regnskab revideres ved foranstaltning af rigsdagens præsidium, der dog efter samråd med finansministeren kan lade regnskabet helt eller delvis revidere gennem en af hovedrevisorerne.

§ 17.

Stk. 1. Revisionen af de hidtil ved statens foranstaltning reviderede regnskaber, der ikke vedrører statsmidler, henlægges efter finansministerens bestemmelse til en af de i nærværende kapitel ommeldte revisionsmyndigheder.

Stk. 2. Finansministeren kan efter samråd med den minister, til hvis område de pågældende midler henhører, bestemme, at der af disse ydes et passende bidrag til bestridelse af omkostningerne ved denne revision.

§ 18.

Stk. 1. Hovedrevisorerne udnævnes af kongen efter indstilling af finansministeren.

Stk. 2. Hovedrevisorerne står umiddelbart under finansministeren.

Stk. 3. Antallet af hovedrevisorer såvel som af de til medhjælp for dem nødvendige tjenestemænd fastsættes ved normeringsloven og finansloven.

Stk. 4. Finansministeren fordeler efter samråd med pågældende fagminister de forskellige regnskaber mellem hovedrevisorerne, jfr. § 23.

Stk. 5. Hovedrevisorerne står til vedkommende fagministers rådighed med hensyn til den regnskabsmæssige kontrol og har direkte referat til ministeren.

Stk. 6. Det ophæver ikke en hovedrevisors pligt til at gøre udsættelse til regnskabet, at der overfor ham påberåbes en ordre fra pågældende minister.

§ 19.

Stk. 1. Udsættelser, hvortil den i § 14 nævnte revision giver anledning, vil, såfremt forholdet skønnes tilstrækkeligt oplyst ved selve regnskabet, tillige indeholde afgørelse i sagen. I modsat fald indhentes regnskabsførerens erklæring, forinden afgørelse træffes. I begge tilfælde kan regnskabsføreren indanke sagen til endelig afgørelse af den pågældende fagminister, ved statsbanerne, postvæsenet, telegrafvæsenet og toldvæsenet, dog den pågældende centralstyrelses chef (generaldirektøren).

Stk. 2. Der kan af den her omhandlede revision forelægges regnskabsføreren en passende frist til besvarelse af de gjorte udsættelser.

Stk. 3. Såfremt der som hjemmel for en indtægt eller udgift foreligger ordre fra en overordnet myndighed, rettes eventuel udsættelse angående sådan indtægt eller udgift til den omhandlede myndighed, for så vidt udsættelsen angår ordrens indhold.

§ 20.

Stk. 1. Udsættelser, hvortil den i § 15 nævnte revision giver anledning, rettes til pågældende centralstyrelse, og decision afgives af vedkommende fagminister, for hvem sagen forelægges af hovedrevisor i overværelse af en repræsentant for den pågældende styrelse.

Stk. 2. Ved den af ministeren således afgivne decision er sagen afgjort, medmindre statsrevisoratet måtte forlange den genoptaget.

§ 21.

Hovedrevisorerne afgiver med sådanne mellemrum og i sådan form, som bestemmes ved deres instrukser, indberetning til statsrevisoratet, finansministeren og vedkommende fagminister, indeholdende:

1. Oplysning om den behandling, de pågældende regnskaber har været underkastet,
2. redegørelse for de forhold, med hensyn til hvilke vedkommende ministers afgørelse har været indhentet, og
3. bemærkning om andre i regnskaberne omhandlede forhold, som hovedrevisor måtte finde anledning til at fremdrage, idet dog styrelsen forud skal være gjort bekendt dermed og have haft lejlighed til at udtale sig i sagen.

§ 22.

Hovedrevisorerne er endvidere efter opfordring fra statsrevisoratet pligtige til at anstille undersøgelse og afgive betænkning angående alle sådanne forhold vedrørende de under deres område hørende regnskaber, hvorom statsreviso-

rerne måtte ønske oplysning, ligesom disse kan indkalde hovedrevisorerne til mundtlig forhandling angående sådanne spørgsmål.

§ 23.

Finansministeren udsteder efter samråd med pågældende fagminister og efter indhentet erklæring fra det i § 25 nævnte statsregnskabsråd en instruks for hver hovedrevisor indeholdende bestemmelser om, hvilke opgaver hovedrevisors virksomhed omfatter, samt nærmere regler bl.a. for de pågældende administrationers aflevering af regnskaber.

§24.

Stk. 1. Kasseeftersyn afholdes, hvor ingen særlig ordning er truffet, af den myndighed, der foretager den i § 14 omhandlede revision, jfr. i øvrigt § 36.

Stk. 2. Hovedrevisor er pligtig til også i de tilfælde, hvor den i § 14 omhandlede revision udføres af centralstyrelsen, at efterse vedkommende centralstyrelses kasse- og aktivbeholdninger.

25.

Statsrevisorerne danner i forening med hovedrevisorerne og finanshovedbogholderen statsregnskabsrådet. Statsrevisoratets formand er tillige formand for statsregnskabsrådet. Næstformanden udpeges af finansministeren blandt hovedrevisorerne. Rådet fastsætter selv sin forretningsorden.

§ 26.

I statsregnskabsrådet kan foruden de i §§ 8 og 23 nævnte instrukser behandles sådanne spørgsmål, der tilsigter at opnå en ensartet fremgangsmåde ved revisionen, eller som skønnes at være af fælles interesse for medlemmerne ved udøvelsen af deres hverv.

Instruks for hovedrevisoraterne*

I henhold til § 23 i lov nr. 77 af 31. marts 1926 om statens regnskabsvæsen og revision - i det efterfølgende betegnet som regnskabsloven - fastsættes følgende instruks for hovedrevisoraterne:

Stk. 1. Hvert af hovedrevisoraterne fører inden for sit område det almindelige revisionsmæssige tilsyn med det under de pågældende ministerier hørende regnskabsvæsen.

Stk 2. Hovedrevisoraterne reviderer de regnskaber, som aflægges af de enkelte ministerier eller af de under disse hørende institutioner og myndigheder, der tillige med ministerierne har bemyndigelse til ved checks at trække direkte på finansministeriets konto i nationalbanken. De således bemyndigede ministerier, institutioner og myndigheder betegnes i det efterfølgende som »kontohaverne« (jfr. almindelig instruks angående statsforvaltningens regnskabsaflæggelse §§ 2 og 3).

Stk. 3. Revisionen af de under de forskellige ministerier hørende kontohaveres regnskaber er for tiden fordelt således mellem de fire hovedrevisorater.

(Kontohavernes fordeling mellem hovedrevisoraterne udelades her).

Stk. 4. Hvert af hovedrevisoraterne reviderer tillige de underordnede regnskabsføreres regnskaber, hvis resultater indgår i de nævnte kontohaveres regnskaber.

Stk. 5. For de regnskabers vedkommende, for hvilke der i henhold til særlige lovbestemmelser eller med finansministerens samtykke er anordnet en særlig revision, påhviler der dog kun hovedrevisoraterne den i regnskabslovens § 15 ommeldte kontrol.

Stk. 6. Til hovedrevisoraternes revision henlægges endelig de i regnskabslovens § 17 omhandlede regnskaber, der ikke vedrører statsmidler.

Stk. 7. I øvrigt gælder for hvert af de enkelte hovedrevisorater følgende bestemmelser:

§ 2.

Stk. 1. Hovedrevisoratet bør i sin tilsynsvirksomhed have opmærksomheden henvendt på, at ordningen af kasse- og regnskabsvæsenet er betryggende, og at regnskabsbøgerne føres i overensstemmelse med de af finansministeriet givne forskrifter.

Stk. 2. Finder hovedrevisoratet forandringer på de nævnte områder ønskelige, retter det derom henvendelse til finansministeriets 2. departement (jfr. dog med hensyn til statsbanerne samt post- og telegrafvæsenet regnskabslovens § 8, 2. stk., sidste punktum). Såfremt en sådan henvendelse vedrører en under en kontohaver hørende institution, skal hovedrevisoratet have indhentet en udtalelse fra vedkommende kontohaver. Denne udtalelse skal vedlægges henvendelsen til finansministeriets 2. departement.

Stk. 3. Hovedrevisoratet bør navnlig have opmærksomheden henvendt på, at de månedlige regnskabsoversigter fra kontohaverne er i overensstemmelse med de pågældende bogholderier, og at de heri opførte indtægter og udgifter er behørigt dokumenteret gennem regningsbilag etc., eller - forsåvidt dette ikke er tilfældet -, at beløbene er bogførte på særlige midlertidige konti til senere afregning.

Stk. 4 Med hensyn til de regnskaber, for hvis vedkommende en særlig revision er anordnet, kan hovedrevisoratet til brug ved den det i medfør af regnskabslovens § 15 påhvilende kontrol begære sig tilstillet det i så henseende fornødne regnskabsmateriale samt periodisk indberetning angående den foretagne revision, de afholdte kasseeftersyn m.v.

Stk. 5. Hovedrevisoratet bør herved navnlig påse, at den af styrelsen foretagne revision og kontrol med tilstedeværelsen af beholdninger er betryggende ordnet.

Stk. 6. Finder hovedrevisoratet forandringer

*) Lov-tid. A nr. 242 af 12. nov. 1936.

på disse områder ønskelige, rettes derom henvendelse til den pågældende centralstyrelse.

o 3 •

Stk. 1. Hovedrevisoratet foretager periodiske eftersyn af kontohavernes kasse- og aktivbeholdninger.

Stk. 2. Forsåvidt angår eftersynet af de underordnede myndigheders kasse- og aktivbeholdninger foretages sådan, hvor ingen særlig ordning er truffet, af den myndighed, der udfører den i regnskabslovens § 14 omhandlede revision.

Stk. 3. Angående eftersyn af beholdninger af varer, materiel, inventar og andre løse og faste genstande (herunder statens samlinger) bliver særlige regler at give under hensyn til genstandenes forskellige art og beskaffenhed.

Stk. 4. Hovedrevisoratet kan om fornødent kræve hjælp af administrationen til afholdelse af de det påhvilende eftersyn.

Stk. 5. I de tilfælde, hvor pligt til eftersyn af kasse- eller andre beholdninger ikke påhviler hovedrevisoratet, har dette dog ret til at lade sig repræsentere ved de eftersyn, der foretages af vedkommende myndighed, ligesom det, når anledning dertil gives, kan kræve afholdt overordentlige eftersyn under hovedrevisoratets medvirken.

§ 4.

Stk. 1. Hovedrevisoratet skal holdes underrettet om alle for dets tilsynsområde gældende regler for bogføring, regnskabsaflæggelse, kassevæsen og den administrative revision og kontrol, ligesom der gives meddelelse til hovedrevisoratet angående andre forhold, som må skønnes at have betydning for dets virksomhed, herunder angående sådanne af administrationen konstaterede forhold, som måtte antages at *give* anledning til påtale under revisionen. For så vidt en sag, der er rejst på hovedrevisoratets foranledning eller undersøgt under dettes medvirken, fører til afholdelse af tjenstligt forhør i henhold til tjenestemandslovens § 17, bør hovedrevisoratet være repræsenteret ved tilrettelæggelsen og afholdelsen af forhøret.

Stk. 2. Om påtænkte forandringer, der har betydning for den til det pågældende hovedrevisorat henlagte revision, bør detttes erklæring forud indhentes.

Stk. 3. Hovedrevisoratet er forpligtet til på forespørgsel fra pågældende kontohaver at give oplysning om arten og udstrækningen af den ved hovedrevisoratets foranstaltning overfor en kontohaveren underlagt regnskabsfører udøvede revisionsmæssige kontrol, ligesom hovedrevisoratets antegnelser og afgørelser vedrørende underordnede regnskabsførere skal fremsendes gennem den pågældende centralstyrelse, for så vidt denne måtte ønske det. Hovedrevisoratet bør derhos *give* fornøden underretning til administrative overordnede myndigheder angående forhold, som må skønnes at have betydning for disses overtilsyn med underliggende institutioner, og som bliver hovedrevisoratet bekendt gennem revisionen af de sådanne institutioner vedrørende regnskaber.

Stk. 1. Med hensyn til de pågældende administrationers aflevering af regnskaber henvises til almindelig instruks angående statsforvaltningens regnskabsaflæggelse og bestemmelserne i nærværende instruks.

Stk. 2. Udover de i førstnævnte instruks § 5, stk. 2, nævnte regnskabsbilag m. v. kan hovedrevisoratet forlange regnskaberne bilagt med sådanne specifikationer, som det måtte anse for påkrævet. Andre for revisionen nødvendige aktstykker, der ikke henhører til de egentlige regnskabsbilag, tilstilles hovedrevisoratet enten efter stående aftale eller efter særig derom fremsat begæring og tilbagesendes eventuelt efter afbenyttelsen.

§ 6.

Hovedrevisoratet skal til enhver tid have adgang til de regnskabsbøger, der føres af de under sammes revision eller tilsynsområde henhørende regnskabsførere, samt til det øvrige hos disse beroende regnskabsmateriale.

Stk. 1. Hvor omstændighederne taler derfor, skal de ved et regnskab forefundne kvitteringer for beløb, der skal være til indtægt i et regnskab hørende under en anden af statens revisionsmyndigheder, tilstilles sidstnævnte revisionsmyndighed til notering, hvorefter de tilbagesendes med sammes påtegning.

Stk. 2. Hovedrevisoratet kan forlange samme regel iagttaget af de under centralstyrelserne hørende revisioner.

Stk. 1. Inden hvert års 15. september bør hovedrevisoratet have sammenholdt kontohaverens regnskaber for det sidst afsluttede finansår

såvel med kontohaverens bøger som med de i finanshovedbogholderiet førte bøger og så vidt muligt med de kontohaverne fra underordnede regnskabsførere tilgåede regnskaber eller, for de regnskabers vedkommende, der ikke direkte tilstilles kontohaverne, med finanshovedbogholderiets adviseringer.

Stk. 2. Angående denne foreløbige revision afgives senest ovennævnte dato en beretning til finansministeren.

§ 9.

Stk. 1. Inden udgangen af hvert års juni måned afgiver hovedrevisoratet en hovedberetning om revisionen af de regnskaber, der vedrører det næstforegående finansår.

Stk. 2. Denne beretning skal indeholde:

1. Oplysning om, hvilken revisionsmæssig behandling de det pågældende finansår vedrørende regnskaber har været underkastet enten i hovedrevisoratet eller ved særlig revision samt, for så vidt restancer undtagelsesvis måtte foreligge, oplysning herom og om de særlige grunde, der har medført restancens opståen.
2. Redegørelse for de forhold, med hensyn til hvilke hovedrevisoratet har indhentet vedkommende ministers afgørelse.
3. Bemærkninger om andre i regnskaberne omhandlede forhold, som hovedrevisoratet måtte finde anledning til at fremdrage.

Stk. 3. Ingen bemærkninger af den ovenfor under punkt 3 ommeldte art må optages i beretningen, forinden styrelsen har haft lejlighed til at udtale sig i sagen. Har forholdet ikke forud været genstand for udsættelse, skal udkast til de bemærkninger, som hovedrevisoratet agter at gøre i beretningen, tilstilles styrelsen senest 4 uger før beretningens afgivelse.

Stk. 4. Med afgivelsen af nævnte hovedberetning vil revisionen af de pågældende regnskaber i almindelighed være at betragte som afsluttet (jfr. dog stk. 2, pkt. 1) og genoptages kun for så vidt særlige omstændigheder taler derfor.

§ 10.

Stk. 1. Den i § 9 nævnte beretning affattes således, at den ved omtalen af de enkelte regnskaber eller regnskabsposter så vidt muligt følger statsregnskabets kontering, medens bemærkninger af mere almindelig eller omfattende natur udskilles i et særligt afsnit eller fremsættes i særlige beretninger, jfr. herved § 9, 3. stk.

Stk. 2. I tilslutning til hovedberetningen kan hovedrevisoratet afgive supplerende beretninger om, hvad der siden hovedberetningens afgivelse måtte være passeret med hensyn til revisionen af de regnskaber, som vedrører det pågældende finansår.

Stk. 3. Finder hovedrevisoratet anledning til forud for den årlige hovedberetnings afgivelse at fremdrage enkelte sager af de i § 9, 2. stk. under punkt 2 og 3 omtalte arter, kan dette ske ved særlig beretning på et hvilket som helst tidspunkt, jfr. dog § 9, 3. stk.

Stk. 4. Såfremt der forekommer regnskaber, der ikke har henhold til et enkelt bestemt finansår, kan disse omtales i hovedberetningen for det finansår, i løbet af hvilket de er eller burde være indkomne, eller efter omstændighederne i en særlig beretning.

§ 11.

Stk. 1. I de i §§ 9 og 10 ommeldte beretninger gøres ikke blot rede for de regnskaber, der vedrører statsmidler, men i fornødent omfang også for sådanne, hvis revision i medfør af regnskabslovens § 17 er henlagt til hovedrevisoratet.

Stk. 2. Beretningerne afgives særskilt for det under hvert ministerium hørende regnskabsområde og tilstilles i ligelydende eksemplarer statsrevisoratet og finansministeren samt den vedkommende fagminister for det ham underlagte regnskabsområde.

Stk. 3. Et aftryk sendes ligeledes til statsregnskabsrådet.

§ 12.

Stk. 1. Hovedrevisor fastsætter den nærmere ordning af tjenesten i hovedrevisoratets kontorer og træffer indenfor de ved lovgivningen og andre gældende bestemmelser givne rammer alle sådanne afgørelser, hvortil hovedrevisoratets virksomhed giver anledning.

Stk. 2. Hovedrevisoratets personale er underordnet hovedrevisor og har ved udøvelsen af sin tjenestegerning at følge de anvisninger, som gives af ham eller dem, han dertil bemyndiger.

§ 13.

Stk. 1. Hovedrevisor står umiddelbart under finansministeren og indtager i så henseende samme stilling som en departementschef.

Stk. 2. I spørgsmål vedrørende regnskabernes revision og den regnskabsmæssige kontrol har hovedrevisor derhos direkte referat til den fag-

minister, under hvem den pågældende regnskabsfører sorterer, eller hvem afgørelsen af det foreliggende spørgsmål tilkommer.

Stk. 3. Hovedrevisor er i medfør af regnskabslovens § 25 medlem af statsregnskabsrådet. Angående hans stilling i dette og hans forhold til statsrevisorerne henvises til nævnte lov samt til lov nr. 95 af 4. april 1928 om revisionen af statsregnskabet.

§14.

Hovedrevisor lader udarbejde og tilstiller finansministeriet hovedrevisoratets bidrag til finanslov, tillægsbevillingslov og normeringslov (også eventuelle ændringsforslag).

§ 15.

Stk. 1. Angående besættelsen af ledige tjenestestillinger i hovedrevisoratet eller afskedigelse af der tjenestegørende tjenestemænd gør hovedrevisor, forsåvidt det drejer sig om tjenestemænd med kgl. eller ministeriel udnævnelse, indstilling til finansministeren.

Stk. 2. Hovedrevisoratets øvrige personale ansættes og afskediges af hovedrevisor.

Stk. 3. Ansættelsesbrevene udfærdiges uden angivelse af noget bestemt hovedrevisorat.

§16.

Stk. 1. Hovedrevisor kan foretage sådanne omflytninger af personalet i hovedrevisoratets kontorer, som måtte anses ønskelige.

Stk. 2. Til omflytning af kontorchefer kræves dog finansministerens samtykke.

Stk. 3. Angående omflytning af personale mellem de forskellige hovedrevisorater gøres indstilling til finansministeren, henholdsvis træffes afgørelse, af de pågældende hovedrevisorer i forening, alt eftersom det drejer sig om tjenestemænd med kgl. eller ministeriel udnævnelse eller om andre tjenestemænd.

§ 17.

Forsåvidt finansministeren i de i §§ 14-16 omhandede tilfælde ikke mener uden nærmere forhandling at kunne bifalde hovedrevisors (i de i § 16, 3. stk., ommeldte tilfælde hovedrevisorernes) indstilling, gives der, forinden endelig afgørelse træffes, hovedrevisor (hovedrevisorerne) lejlighed til mundtlig at foredrage sagen for finansministeren.

§ 18.

Foranstående bestemmelser træder straks i kraft, idet den under 17. september 1931 udfærdigede instruks for hovedrevisoraterne samtidig ophæves.

Udenlandske revisionsordninger

Det norske revisionssystem

/. *Historisk oversigt.*

1. Statens revisionsvæsen i Norge havde naturligt nok sit udspring i det danske revisionsvæsen, idet man ved adskillelsen fra Danmark i 1814 videreførte den danske ordning i den form, at de nyoprettede departementer inden for de respektive fagområder skulle varetage både regnskabsføring og revision. I Eidsvollgrundloven blev det imidlertid bestemt, at stortinget skulle udnævne statsrevisorer til at gennemgå statens regnskaber, og de første norske statsrevisorer blev allerede udnævnt den 22/6 1816. Statsrevisorerne fik imidlertid kun til opgave at revidere hovedregnskabet (det egentlige statsregnskab), medens revisionen af de enkelte administrationsgrenes og institutioners regnskaber blev foretaget først af finansdepartementet og fra 1822 af et nyoprettet revisionsdepartement.

2. I de følgende årtier gik tendensen i udviklingen i retning af en indskrænkning af statsrevisionens kontrol og for så vidt også af revisionsdepartementets, idet dele af revisionen blev henlagt til de forskellige fagdepartementer og etater. I 1873 stillede den norske regering forslag om oprettelse af 2 stillinger som generalrevisorer, der som ledere af den administrative revision skulle stå under finansdepartementet. Forslaget gav anledning til, at statsrevisionen i en erklæring i 1875 hævdede, at stortingets gennem statsrevisorerne udøvede kontrol var blevet illusorisk.

Debatten om statens revisionsvæsen fortsatte i en årrække og en i 1896 nedsat kommission nåede ikke til enighed om en fremtidig ordning. I 1914 foreslog den norske regering, at statsrevisionsdepartementet skulle ophæves og dets arbejdsområde overføres til statsrevisionen, og endelig i 1917 forelå et kommisionsforslag som fastslog, at »den bevilgende statsmakts rett til kontroll over alt regnskapsstoff er et uomtvistet prinsipp«. Kommisionens forslag til en ny revisionsordning blev vedtaget af stortinget den 30. januar 1918 og blev stadfæstet som lov af 8. februar 1918 om statens revisionsvæsen (revisionsloven). I tilslutning til loven vedtog stortinget endvidere instruks af 30. januar 1918 for statsrevisionen (revisionsinstruksen).

3. Loven og instruksen har senere kun undergået mindre ændringer, således blev institutionens navn med virkning fra 1. juli 1938 ændret til riksrevisjonen, og statsrevisorerne fik titel af riksrevisorer. Ændringerne indebar i øvrigt, at man i videre omfang gik over til stedlig revision.

//. *Det nugældende revisionssystem i hovedtræk.*

4. Det norske revisionssystem er karakteristisk ved, at den under stortinget hørende konstitutionelle revision har til opgave at foretage ikke alene en gennemgang af det egentlige statsregnskab, men også den reelle revision af i princippet alle de detail-regnskaber, der indgår i statsregnskabet. Som konsekvens heraf er riksrevisjonen udbygget med et omfattende revisionsorgan, der er organiseret som et ministerielt departement, for tiden med 4 afdelinger og 25 kontorer. Riksrevisjonens formand, der ligesom næstformanden udpeges af stortinget, har den administrative ledelse af riksrevisjonen og udøver således på riksrevisorernes vegne de egentlige chef funktioner i forhold til revisionspersonalet.

Revisionens fuldkomne uafhængighed af administrationen er yderligere manifesteret ved, at afdelingscheferne (ekspedisjonssjefer) og kontorchefer (byråsjefer) udnævnes af stortingets præsidium efter indstilling fra riksrevisjonen, der selv ansætter og afskediger det øvrige personale.

5. I bestemmelserne om revisionens virksomhed, der både omfatter en regnskabsmæssig og en kritisk-økonomisk revision, sondres der mellem den konstitutionelle revision af det egentlige statsregnskab, også betegnet som departementsregnskaberne, og revisionen af de underordnede myndigheders regnskaber. Riksrevisjonen træffer selv den endelige afgørelse med hensyn til godkendelse af de underordnede myndigheders regnskaber, medens odelstinget skal godkende det egentlige statsregnskab. Denne godkendelse sker på grundlag af indstillinger fra riksrevis jonen, der omfatter de såkaldte konstitusjonelle antegnelser. Disse indstillinger, der også kan indeholde omtale af mere principielle spørgsmål, som er rejst under revisionen af de underordnede myndigheders regnskaber, fremsendes til odelstinget i et trykt dokument, som er offentligt tilgængeligt.

Ud over decisionsindstillingerne vedrørende departementsregnskaberne aflægger riksrevis jonen årlig beretning til odelstinget om sin virksomhed i sidste budgetår. Denne rapport indeholder imidlertid kun oplysninger om revisionsarbejdets fremme, personel- og andre organisasationsforhold, men ikke en omtale af i årets løb behandlede konkrete revisionssager.

///. *Riksrevisjonens beføjelser.*

6. I den norske revisionslovs § 1 er der sondret mellem decisioner afgivet af odelstinget og decisioner afgivet af riksrevisjonen. I følge denne sondring henhører afgørelser vedrørende den øverste administrations regnskaber under odelstinget, medens afgørelser vedrørende andre regnskaber henhører under riksrevisjonen. Ordet decision er ikke defineret i loven, men anvendes efter norsk praksis som udtryk for afgørelsen af spørgsmålet om, i hvilket omfang et inden for staten aflagt regnskab skal godkendes. Det fremgår ikke direkte af den norske revisionslov, at der af odelstinget eller riksrevisjonen *skal* afgives decision vedrørende de reviderede regnskaber, men dette antages i praksis, og der udfærdiges en såkaldt kvittering (decisionsdokument) til den regnskabsaflæggende myndighed, når et givet regnskab er revideret og eventuelle antegnelser besvaret.

7. Om det nærmere indhold af riksrevisjonens beføjelser skal i øvrigt anføres, at revisionen ifølge revisionslovens § 2 gennem vedkommende departement eller direkte af offentlige myndigheder og tjenestemænd kan kræve enhver oplysning eller redegørelse, som er nødvendig for dens opgaver, men at regnskaber med bilag, antegnelser, besvarelser og decision skal sendes til vedkommende departement, som derved kan orientere sig om de løbende revisionssager. Med hensyn til de af riksrevisjonen afsagte decisioner er der endvidere i lovens § 6 givet vedkommende departements chef (ministeren) adgang til at kræve sagen forelagt odelstinget til afgørelse. Revisionen kan gennem pålæg af tvangsbøder (lovens § 4) fremtvinge regnskabsaflæggelse og besvarelse.

Endelig kan riksrevisjonen *give* forskrifter for tilrettelæggelsen af de underordnede myndigheders regnskaber (lovens § 4), og den skal orienteres om alle af administrationen trufne afgørelser og udgivne bestemmelser, der vedrører dispositioner over statsmidler (lovens § 5).

IV. Riksrevisjonens organisation og personale.

8. Riksrevisjonens øverste ledelse er de 5 af stortinget for en 4-årig periode i henhold til grundlovens § 75 k valgte riksrevisorer, der som hovedregel er, men ikke behøver at være medlemmer af tinget. Riksrevisorerne træffer deres afgørelser i møder. Riksrevisjonen er beslutningsdygtig, når mindst 3 medlemmer er til stede.

Riksrevisjonens formand er den administrative leder af institutionen. Der er ikke i loven eller andre bestemmelser fastsat nærmere betingelser med hensyn til formandens kvalifikationer m. v., men i praksis forudsætter man, at han er jurist, og at han ikke er medlem af stortinget. Han har umiddelbart under sig 4 afdelinger, der hver ledes af en ekspedisjonssjef. Hver afdeling er igen opdelt i et antal kontorer, der ledes af byråsjefer.

Sideordnet med og fælles for de 4 afdelinger findes et sekretariat og et administrationskontor, der særligt behandler personale- og budgetspørgsmål.

V. Riksrevisjonens arbejdsmetoder.

9. De egentlige revisionsmæssige opgaver, som påhviler riksrevisjonen, er opregnet i Instruks for statsrevisionen § 5 således:

»Statsrevisjonen har under utføreisen av sit hverv særlig at vaake over:

1. At regnskapene avgives i rette tid og rette form samt revideres saa hurtig som mulig og med tilbørlig nøiagtighet.

2. At alle staten tilkommende indtægter i rette tid er betalt eller på behørig maate indkrævet, at alle statens utgifter i rette tid er utbetalt eller anvist, samt at alle indtægter og utgifter, beholdninger og værdier av enhver art er regnskapsført i overensstemmelse med gjældende regler.
3. At ingen indtægt eller utgift er i strid med de af stortinget bevilgede budgetter, at ethvert beløp er postert paa rigtig konto, samt at ikke uhjemlet overførsel av beløp fra en budgettermin til en anden finder sted.
4. At de besluttede foranstaltninger blir gjennemført uten unødig ophold, og at der ved budgetternes gjennemførelse vises skjønsomhet og skyldige økonomiske hensyn.
5. At samtlige indtægter og utgifter, beholdninger og balancer i de til statsregnskapets avgivne særregnskaper rigtig optages i dette.«

Den således angivne kontrolvirksomhed skal naturligvis udøves i forhold til alle regnskaber, men den omstændighed, at odelstinget er decisionsmyndighed for så vidt angår centraladministrationens regnskaber, har medført, at man i riksrevisjonen skelner mellem den konstitutionelle revision af departementernes regnskaber og revisionen af de underordnede myndigheders regnskaber.

Fordelingen af arbejdet mellem de enkelte kontorer sker således, at regnskaber vedrørende samme departement revideres af et eller flere kontorer i samme afdeling. Revisionen omfatter både en talrevision og en kritisk-økonomisk revision.

Revisionen af de underordnede myndigheders regnskaber (revisionens eget decisionsområde).

10. Denne revision udføres for nogle institutioners vedkommende som stedlig, løbende revision og for andre institutioners vedkommende ved gennemgang i riksrevis jonens kontorer af de dertil som hovedregel kvartalsvis fremsendte regnskaber. I revisionsarbejdet indgår også kasseeftersyn og anden beholdningskontrol.

Under revisionen kan der indhentes supplerende udtalelser og oplysninger, men egentlige antegnelser (bemærkninger) til regnskaberne skal passere vedkommende departement, som herved har adgang til at knytte kommentarer til besvarelserne. Det er i revisionsinstruksens § 6 bestemt, at antegnelser skal udfærdiges af en riksrevisor eller af den ekspeditionschef eller kontorchef, som riksrevis jonen har bemyndiget.

Når et regnskab, der kan omfatte et finansår eller et andet bestemt tidsrum, er færdigrevideret og eventuelle bemærkninger besvaret, afgives der af revisionen en såkaldt kvittering til vedkommende regnskabsfører. Kvitteringen indeholder revisionens godkendelse af regnskabet med eller uden forbehold og med konkrete afgørelser (decisioner) vedrørende hver af de til regnskabet eventuelle gjorte antegnelser. Ifølge revisionsinstruksens § 6 afgives decisionerne af riksrevisjonen, der træffer sine beslutninger i møder. Sager, som ikke er af principiel betydning eller af større økonomisk rækkevidde, afgøres dog af én riksrevisor. Om decisionernes betydning og virkning bestemmer revisionsloven følgende:

§ 6.

»Decisioner, som er avsagt av statsrevisionen, kan vedkommende departements chef, inden 3 maaneder ef terat de er meddelt departementet, kræve forelagt odelstinget til decision efter § 1 b, idet han overtar konstitutionelt ansvar.

Det økonomiske ansvar paahviler dog fremdeles ogsaa den eller de opprindelige ansvarlige.

Decision, som er avsagt av statsrevisionen eller av vedkommende departement, og som ikke er ansvarsdecision, betragtes som vedtat, hvis den underordnede regnskapsfører eller nogen anden, som decisionen er rettet mot, ikke har indsendt protest mot dens riktighet inden 3 maaneder efter mottat meddelelse om decisionen.

Er en saadan decision uttrykkelig vedtat eller efter første led at betragte som vedtat, kan den ikke angripes uten paa grundlag av nye faktiske oplysninger, og decisionsmyndigheten kan fremtvinge berigtigelse ved tvangsmulkt efter § 4.

Blir en ansvarsdecision, som er avsagt av statsrevisionen eller av vedkommende departement, ikke berigtiget, eller blir en anden decision, som er avsagt av disse myndigheter, ikke vedtat eller at betragte som vedtat efter § 7, avgjør decisionsmyndigheten, om sak bør anlægges.

Saken anlægges av departementet.«

Ifølge lovens § 3 kan riksrevisjonen overlade vedkommende departement at revidere og decidere de enkelte institutioners regnskaber, hvilket eksempelvis tidligere var tilfældet for statsbanernes og post- og telegrafvæsenets regnskaber, jfr. herved de ovenfor citerede §§ 7 og 8, der omtaler decisioner afgivet af departementerne.

Det skal bemærkes, at den kritik af de underordnede myndigheders regnskaber, som udøves gennem antegnelser og decisioner, ikke rapporteres til odelstinget og dermed gøres offentlig tilgængelige, medmindre der er tale om principielle sager eller despositioner, for hvilke vedkommende departement har ansvaret. I så fald optages bemærkningerne i antegnelserne til statsregnskabet, jfr. herom nedenfor.

Revisionen af departementsregnskaberne (odeltingets decisionsområde).

11. Denne revision, almindeligvis betegnet den konstitutionelle regnskabskontrol, er i første række en kontrol med, at de enkelte fagministeriers udgifter og indtægter er dækket af de af stortinget på finansloven (statsbudgettet) givne bevillinger svarende til den opgave, der navnlig varetages af de danske statsrevisorer. Imidlertid omfatter revisionen af departementsregnskaberne også en almindelig regnskabsmæssig og en kritisk-økonomisk kontrol med de udgifter der afholdes direkte af departementerne, og for så vidt angår denne del af revisionen, foregår arbejdet på samme måde, som anført ovenfor, bortset fra, at decisionsmyndigheden ligger hos odelstinget.

Revisionen af departementsregnskaberne foregår udelukkende som en stedlig, løbende revision, der er tilrettelagt under hensyntagen til, at kontrollen skal tilvejebringe det for odelstingets endelige prøvelse af statsregnskabet nødvendige grundlag. Dette giver sig navnlig udslag i behandlingen af bemærkningerne til regnskaberne, idet antegnelserne i vidt omfang bliver afgjort ved forhandling mellem vedkommende departement og revisionen, uden at sagerne gennem riksrevis jonens forslag til decision forelægges odelstinget. Imidlertid påhviler det riksrevis jonen ifølge revisionslovens § 1 b at afgive indstilling til odelstingets decision af statsregnskabet, og det er praksis, at revisionen afgiver indstillingen i ganske bestemte former, og således at der afgives indstilling omfattende et helt ministerium (departement). Forud for indstillingen udarbejdes de antegnelser, der kræver svar fra administrationen, som de forelægges via finansdepartementet.

Efter besvarelsen fremsendes indstillingen i trykt form under titlen »Konstitusjonelle antegnelser med svar og forslag til desisjon« til odelstinget.

VI. Riksrevisjonens beretnings- og rapportvirksomhed.

De konstitusjonelle antegnelser.

12. Som foran anført fremsendes disse antegnelser i en trykt redegørelse til odelstinget, hvori også er indeholdt de i den norske grundlovs § 75 k foreskrevne ekstrakter af statsregnskabet. Inden for hvert departements afsnit i statsregnskabet er riksrevisjonens indstillinger normalt delt i 3 afdelinger. 1. afdeling har overskriften: Til observasjon og til besvarelse, og indeholder endvidere kritiske bemærkninger til regnskabet. 2. afdeling har overskriften: Til decharge efter omstendigheterne, og indeholder en redegørelse for de afvigelser mellem budget og regnskab, som kan give anledning til overvejelse, forinden regnskabet godkendes. 3. afdeling har overskriften: Til decharge, og indeholder en redegørelse for afvigelser, der skyldes, at budgettallene kun har kunnet angives som overslag.

På odelstingets vegne gennemgås decisionsforslagene af den af tinget blandt sine medlemmer valgte protokollkomité, som afgiver indstilling til odelstinget, der på grundlag heraf afgiver den endelige decision. Protokollkomiteen kan anmode riksrevisjonens formand om at *give* møde i komiteen og redegøre nærmere for enkelte sager. I princippet kan odelstinget i forbindelse med decisionen gøre ansvar gældende over for de enkelte ministre, men eventuelt erstatningsansvar vil kun kunne gennemføres ved en rigsretssag mod den pågældende minister. Imidlertid antages det i praksis, at odelstinget ved at godkende statsregnskabet med de af riksrevisj onen gj orte antegnelser, gør revisionens synspunkter til sine og derved giver dem karakter af direktiver til administrationen.

Riksrevisionens beretning om sin virksomhed i det forløbne budgetår.

13. ifølge revisionsinstruksens § 8 skal denne beretning afgives til hvert ordentlig stortings odelsting. Den indeholder en statistisk oversigt over revisionsarbejdets forløb, personelforhold og andre mere principielle problemer i forbin-

delse med riksrevisjonens administrative forhold.

Endvidere omtales ændringer i bestående og tilrettelæggelsen af nye revisionsområder og evt. fremsættes i forbindelse hermed almindelige betragtninger vedrørende de pågældende regnskabers beskaffenhed.

Beretningen indeholder derimod ingen beskrivelse af konkrete sager.

Det svenske revisionssystem

/. *Historisk oversigt.*

1. Siden regeringsreformen af 1809 har man i Sverige haft dels en administrativ revision, dels en konstitutionel revision.

De konstitutionelle revisorer, oprindelig kaldet stændernes revisorer senere riksdagens revisorer eller statsrevisorerne, har ifølge den svenske Riksdagsordning af 1866 § 72 til opgave, at »granska statsverkets, riksbankens och riksgäldskontorets tilstånd, styrelse och forvaltning«, og denne opgave har de konstitutionelle revisorer for så vidt haft siden 1809. Der blev navnlig i tiden op til 1830 fra administrationens side lagt statsrevisorerne hindringer i vejen for at udføre deres opgaver; men herefter kom statsrevisionen i Sverige ind i en fredelig udvikling, som gennem nærmere fastlæggelse af revisionens funktioner i instrukser af 1841 og 1893 førte frem til den nugældende instruks af 1925, der senest på grundlag af en betænkning af 29/1 1948 om »riksdagens revisorers verksamhet« har undergået visse ændringer i 1949.

2. Den administrative (kamerala) revision var indtil 1920 henlagt dels til kammarrätten dels til interne specialrevisioner inden for de enkelte styrelser og omfattede navnlig en talmæssig kontrol og en formel prøvelse af dispositionernes bevillingsmæssige grundlag. Den administrative revisions tilrettelæggelse blev bl. a. behandlet i en kommissionsbetænkning af 15/8 1913, der foreslog oprettelsen af et revisionsverk. Resultatet af disse overvejelser blev, at man i 1920 oprettede riksräkenskapsverket, hvortil var henlagt foruden en række administrative opgaver af bogføringsmæssig og statistisk karakter den væsentlige del af den administrative statsrevision. Inden for en række styrelser bl. a. forsvarets civilforvaltning, toldvæsenet, statsbanerne og post- og telegrafvæsenet bibeholdt man dog også efter 1920 interne specialrevisioner.

3. I 1940 oprettedes Statens krisrevision, som fik til særlig opgave at revidere forsvarets institutioner og de såkaldte krisorganen.

4. I 1941 nedsatte den svenske regering en kommission, der skulle overveje spørgsmålet om oprettelse af Statens sakrevision, hvorved man forstod et revisionsorgan, der navnlig skulle foretage en kritisk-økonomisk revision af statsadministrationens dispositioner, og resultatet af denne kommissions arbejde blev oprettelsen af Statens sakrevision, som påbegyndte sin virksomhed 1. januar 1944.

Endelig afgav en i 1956 nedsat kommission (1956 års rationaliseringsutredning) den 12/6 1959 en betænkning, som bl. a. indeholdt forslag til en sammenlægning af riksräkenskapsverket og statens sakrevision i et fællesorgan under navnet »Riksrevisionsverket«, hvilket organ blev oprettet pr. 1. juli 1961 i henhold til kongelig instruktion nr. 352 af 16/6 1961.

5. Da riksrevisionsverket, som repræsenterede det nugældende revisionssystem i Sverige, er af ganske ny dato, skal der i det følgende gives en kort beskrivelse af de to institutioner, riksräkenskapsverket og Statens sakrevision, som har været forbillede for det nuværende system.

Riksräkenskapsverket, der blev betegnet som central myndighed for kontrollen med statens økonomiske forvaltning, var organiseret som et kollegium med en generaldirektör og 5 byråchefer som styrelse. Det påhvilede verket at foretage riksbogføringen og afslutningen af statsregnskabet på grundlag af de fra styrelserne og institutionerne fremsendte hovedbøger og at fremkomme med budgetmæssige og statistiske beregninger af forskellig karakter.

Den egentlige revisionsvirksomhed omfattede dels en formel bogholderimæssig afstemning af de indkomne regnskaber (huvudboksgranskningen), dels en talrevision (forgranskningen), og dels en revision ud fra budgetkontrolmæssi-

ge, juridiske og økonomiske synspunkter (eftergranskningen). Revisionens antegnelser og bemærkninger, hvoraf de mere betydningsfulde og principielle blev behandlet og afgjort i kollegiemøder, var bindende for administrationen men kunne indankes for kammarrätten (forvaltningsdomstolen).

Det påhvilede riksräkenskapsverket hvert år at udfærdige statsregnskabet og at afgive en række statistiske beregninger vedrørende bl. a. budgetlægningen. Til brug for riksdagens revisorer blev endvidere siden 1947 afgivet en årlig revisionsberetning.

Statens sakrevision bestod af et kollegium på i alt 8 medlemmer med revisionens chef som formand. Revisionens område omfattede alt »statslig och statsunderstödd verksamhet« medmindre Kungl. Maj:t bestemte, at et forvaltningsområdes virksomhed ikke skulle undergives sakrevision.

Det påhvilede sakrevisionen at føre tilsyn med, at forvaltningen var tilrettelagt på en hensigtsmæssig og økonomisk måde, således at statens indtægter blev oppebåret uden unødige omkostninger, og at statens udgifter dækkede rimelige vederlag for de modtagne præstationer. Sakrevisionens undersøgelser omfattede som regel visse nærmere afgrænsede dele af et forvaltningsorgans virksomhed, og revisionen valgte i princippet selv hvilke undersøgelser, den ønskede at iværksætte. Dog kunne regeringen og andre myndigheder, herunder riksdagens revisorer, henstille til sakrevisionen at foretage undersøgelser af nærmere angivne områder.

Det påhvilede sakrevisionen at henlede vedkommende myndigheds eventuelt regeringens opmærksomhed på organisatoriske eller andre foranstaltninger, som måtte findes påkrævede for, at statens økonomiske interesser kunne tilgodeses på bedste måde, og at *give* indberetning til vedkommende ministerium, såfremt revisionens henstillinger ikke blev fulgt.

Sakrevisionen afgav årligt beretning til regeringen om sin virksomhed.

//. *Det nugældende revisionssystem i hovedtræk. Den konstitutionelle revision (statsrevisorerne).*

6. Ifølge den svenske riksdagsordnings § 72 udpeger riksdagen hvert år inden 6 dage efter sin sammentræden 12 revisorer, 6 fra hvert kammer, der fungerer indtil nye revisorer bliver valgt. Revisorerne, der selv vælger deres formand, har ifølge bestemmelsen i ovennævnte paragraf til opgave i overenstemmelse med forfatningen og den for deres virksomhed gældende instruks at undersøge statsverkets, riksbankens og riksgäldskontorets tilstand, styrelse og forvaltning og at afgive beretning herom til riksdagen.

Reglerne for revisorernes virksomhed er nærmere fastlagt i kgl. instruktion nr. 144 af 22/5 1925 med ændringer af 3/6 1949. Ifølge denne (§ 5) har revisorerne til deres rådighed et kanseli bestående af en kanselichef og 3 byrådirektörer, der fungerer som sekretærer for de 3 afdelinger, som statsrevisorerne danner til varetagelse af revisionen inden for hvert sit bestemte forvaltningsområde.

Statsrevisorerne skal hvert år den 15. december afgive særskilte beretninger til kongen og riksgäldskontoret vedrørende revisionen af henholdsvis statsverkets, riksbankens og riksgäldskontorets regnskaber.

Den administrative revision (riksrevisionsverket).

7. Ifølge kgl. instruktion nr. 352 af 16/6 1961[1] er riksrevisionsverket central mynydighed for kontrollen med statens indtægter og udgifter og forvaltningen af statsformuen, og det påhviler endvidere verket at udføre riksbokföringen og udarbejde statistik over statens finanser.

Riksrevisionsverket ledes af et kollegium bestående af en af kongen udnævnt generaldirektör som formand samt mindst 7 ligeledes af kongen udnævnte medlemmer. Verket er opdelt i 4 revisionskontorer, 1 budgetkontor, 1 finansstatistisk kontor samt 1 kanseli.

8. Ifølge instruktionens § 3 skal riksrevisionsverket ved revisionen bl. a. påse, at administrationens virksomhed er tilrettelagt på en hensigtsmæssig måde og ud fra økonomiske synspunkter, og at statens forretningsvirksomhed drives ud fra forretningsmæssige synspunkter. Det påhviler endvidere verket at foretage den centrale bogføring af statens regnskaber på grundlag af fremsendte kasserapporter m. v. og at udarbejde statsregnskabet.

Riksrevisionsverket skal hvert år inden nær-

[1]) Riksrevisionsverket indtager inden for svensk statsforvaltning samme stilling som de øvrige centrale ämbetsverker. Verket står kun til ansvar over for Kungl. Maj:t, og vedkommende fagminister (finansministeren) kan ikke give ordre til verkets styrelse og har ej heller noget ansvar for verkets beslutninger og handlinger.

mere angivne datoer til brug for regeringen og riksdagen afgive en række statistiske oversigter vedrørende statsbudgettet og skal inden 1. november hvert år til kongen afgive en beretning til brug for riksdagens revisorer over revisionsvirksomheden i det foregående budgetår (1/7-30/6).

III. Riksrevisionsverkets beføjelser.

9. Ifølge instruktionens § 6 kan riksrevisionsverket træffe afgørelse dels i de bemærkningssager, som verket gennem sin revision selv rejser og dels i sådanne revisionsantegnelser, som andre statslige revisionsorganer i henhold til særlige bestemmelser måtte forelægge for verket.[2]) Ifølge § 7 kan riksrevisionsverket endvidere meddele pålæg om rettelse af fejl, som konstateres ved revisionen. Verkets afgørelser kan for så vidt angår egentlige anmærkninger indbringes for kammarrätten i overensstemmelse med særlige regler, der er fastsat i kgl. forordning. nr. 313 af 2/6 1961.

Verket kan ifølge § 11 af vedkommende myndighed kræve sig forelagt alle dokumenter, oplysninger og erklæringer, som er nødvendige for verkets revisionsarbejde. I forbindelse med verkets pligt til at påse, at statens regnskabsvæsen er tilrettelagt og fungerer hensigtsmæssigt, kan verket (§ 14) *give* forskrifter for bogføringen m. v., ligesom det i samråd med vedkommende myndighed kan kræve indført særlige formularer til brug ved bogføringen og regnskabsaflæggelsen. I tilfælde af uenighed om sidstnævnte spørgsmål træffes afgørelse af Kungl. Maj:t.

Verket er ifølge § 10 beføjet til at foretage kasse-, inventar- og beholdningseftersyn og kan på stedet gennemgå regnskabssystemet.

IV. Riksrevisionsverkets organisation og personale.

10. Riksrevisionsverkets øverste ledelse består af en generaldirektör, der er verkets formand, generaldirektören for statskontoret (statens rationaliseringsorgan), der er viceformand samt i øvrigt mindst 6 medlemmer. Generaldirektören udnævnes af kongen for højst 6 år og de øvrige medlemmer ligeledes af kongen for højst 4 år. Det var i den betænkning, der ligger til grund for riksrevisionsverkets oprettelse anført, at verkets medlemmer efter forbillede fra sakrevisionen skulle rekrutteres fra administrationen og erhvervslivet, men dette er ikke medtaget i instruktionen. Imidlertid fremgår det af den svenske statskalender for 1962, at de 6 øvrige medlemmer er generaldirektören for den kgl. kontrolstyrelse (departementet for forbrugsafgifter), 1 forsikringsdirektör, 1 advokat, 1 grosserer samt formanden og næstformanden for statsrevisorerne. De 3 sidstnævnte er medlemmer af riksdagen.

Umiddelbart under generaldirektören er verket organiseret i 4 revisionsbyråer, 1 budgetbyrå og 1 finansstatistisk byrå samt 1 kanseli. Hvert byrå ledes af en byråchef, der under sig har 2 byrådirektorer samt forste revisorer, revisorer, amanuenser og øvrigt kontorpersonale. Verket kan endvidere ansætte sagkyndige til løsning af særlige opgaver. Revisionsverkets personale inkl. generaldirektören er tjenestemænd.

Verkets afgørelser træffes principielt i møder, der er beslutningsdygtige, når mindst formanden og 4 medlemmer er til stede. Dog træffes afgørelser i bemærkningssager som hovedregel af 2 byråchef er samt den tjenestemand, som har rejst sagen. I tilfælde af uenighed og i principsager deltager generaldirektören i afgørelsen.

V. Riksrevisionsverkets arbejdsområde og metoder.

11. Som anført har riksrevisionsverket som central regnskabsmyndighed dels den administrative opgave at varetage riksbokföringen og udarbejde statistikker over statens finanser og dels de revisionsmæssige opgaver, og selv om de to opgaver delvis glider over i hinanden, f. eks. i spørgsmålet om udgivelsen af direktiver for bogføring m. v., er der dog allerede ved opdelingen af verket i 4 revisionsbyråer, 1 budgetbyrå og 1 finansstatistisk byrå givet udtryk for en adskillelse af opgaverne.[3])

Ifølge instruktionens § 5 påhviler det endvidere verket at besvare forespørgsler fra andre myndigheder vedrørende fortolkningen og praktiseringen af de love og bestemmelser, der er omfattet af verkets kontrolvirksomhed.

Interne bestemmelser for riksrevisionsverkets virksomhed og organisation er fastsat i en »instruktion och arbetsordning« af 1962.

Riksbokföringen og de statistiske opgaver.

12. Om denne virksomhed er der givet nær-

[2]) Sådan forelæggelse finder i praksis næsten aldrig sted.

[3]) Det var i øvrigt i betænkning af 12/6 1959 foreslået, at budgetbyrået og det finansstatistiske byrå skulle udskilles fra den ny organisation.

mere bestemmelser i følgende paragraffer i instruktionen af 16/6 1961:

§ *15.*

»Inom riksrevisionsverket skall för var je månad verkställas central bokföring på grundval av kassarapporter och övriga från vederbörande huvudförvaltningar indkommande uppgifter rörande statens inkomster och utgifter enligt riksstaten. Sammendrag över de å riksstatens inkomsttitlar influtna beloppen ävensom för var je huvudtitel upprättade sammandrag över belastningen å riksstatens särskilda utgiftsanslag skola månatligen avlämnes till chefen [4]) för finansdepartementet, varjämte sammendrag över belastningen å utgiftsanslagen under var je huvudtitel månatligen skall avlämnas till vederbörande departementschef.

§ *16.*

Det åligger riksrevisionsverket att utöva kontrollen av statsverkets checkräkning i riksbanken.

§ *17.*

Det åligger riksrevisionsverket att för var je budgetår upprätta rikshuvudbok samt utarbeta och till trycket befordra budgetredovisning, kapitalredovisning, årsbok och liggare över statsverkets specialutgiftsstater m. m. (statsliggare).

§ *19.*

Riksrevisionsverket har att tillhandagå riksdagens utskott och revisorer med nödiga upplysningar, räkenskaper och handlingar samt att tillhandahålla cheferna [5]) för statsdepartementen de upplysningar, vilka av dem kunne infordras rörande statsverkets inkomster och utgifter m. m. ävensom rörande andra därmed sammenhängande förhållanden.«

I tilknytning til riksbokföringen foretages en såkaldt »huvudboksgranskning«, der betragtes som et vigtigt led i den løbende revision. Bl. a. giver fejl og rettelser i det til revisionen fremsendte bogføringsmateriale anledning til foretagelse af en nærmere kontrol af de hertil knyttede dispositioner, således at »huvudboksgranskningen« i praksis giver grundlag for stikprøverevision.

Riksrevisionsverkets bogførings- og **statistik**-virksomhed giver sig **i** øvrigt udslag **i** pligten til at afgive en række statistisk-betonede rapporter, som er nærmere omtalt nedenfor under VI.

Revisionsvirksomheden.

13. Om den egentlige revisionsvirksomhed, der skal udøves af riksrevisionsverket er der givet følgende retningslinier i instruktionens § 3:

»Riksrevisionsverket skall övervaka, att den verksamhet, som faller under verkets granskning, är anordnad på ett ändamålsenligt, planmässigt och sparsamt sätt. Härvid bör bland annat kontrolleras, att statens inkomster inflyta utan att onödiga kostnader förorsakas statsverket, att skäligt vederlag erhålles för av staten tillhandahållna prestationer, samt att, där myndighet bedriver upphandling, tillverkning, försäljning eller ekonomisk verksamhet i övrigt, såvitt möjligt affärsmässiga grunder bliva tillämpade.

Riksrevisionsverket bör tilise, att möjliga besparingar genomföras så skyndsamt förhallandena medgiva.«

Ifølge riksrevisionsverkets instruktion sker revisionen ved en fuldstændig eller stikprøvevis gennemgang af regnskabsmaterialet eller ved en systematisk (tværgående) undersøgelse af specielle spørgsmål inden for en større eller mindre gruppe af styrelser og institutioner.

Revisionen af regnskabsmaterialet, der i almindelighed tilstræbes afsluttet inden et år efter regnskabernes fremkomst til verket, opdeles **i** den ovenfor nævnte huvudboksgranskning, en forrevision og en efterrevision.

Forrevisionen omfatter dels en formel (attestation m. v.) revision og dels talrevision.

Efterrevisionen omfatter den budgetmæssige og kritisk-økonomiske kontrol.

Regnskaber, der er underkastet intern revision (f. eks. statens erhvervsvirksomheder og forsvarets lokalforvaltninger), revideres kun i det omfang, det skønnes nødvendigt, og revisionen tilrettelægges i øvrigt under hensyntagen **til** vedkommende institutions interne kontrolsystemer, således at unødigt dobbeltarbejde undgås.

14. Det fremgår af den til grund for riksrevisionsverkets oprettelse liggende betænkning, at man med forbillede **i** den tidligere sakrevision har ment, at den administrative statsrevision i Sverige burde have relativ stor frihed både ved valget af arbejdsopgaver og med hensyn til anvendelse af stikprøvekontrol, og det

[4]) d.v.s. finansministeren.
[5]) d.v.s. vedkommende minister.

er ligeledes i betænkningen forudsat, at den talmæssige og budgetkontrolmæssige revision, som navnlig optog riksräkenskapsverket, skulle indskrænkes stærkt. Der blev i denne forbindelse henvist til den i 1947 udgivne betænkning (S. O. U. 1947:13) om riksräkenskapsverkets organisation, hvori man havde anslået nogle procentsatser for stikprøver beregnet i forhold til den reviderede institutions interne kontrolsystems effektivitet, og det anføres, at den tal- og bogholderimæssige revision måske kan bringes ned til at omfatte 15-20 pct. af det samlede regnskabsmateriale.

I en af riksrevisionsverket til riksdagens revisorer afgivet redegørelse af 10/9 1962 vedrørende verkets virksomhed er det vedrørende finansåret 1960/61 oplyst, at kun 4 pct. af regnskaberne er blevet revideret fuldstændigt; ca. 2/3 af regnskaberne er revideret ved stikprøver, hvis intensitet varierer fra 5-50 pct., og ca. 1/4 af regnskaberne er slet ikke revideret. Det anføres i denne forbindelse, at man ved udarbejdelsen af revisionsplanerne drager omsorg for, at ingen myndighed unddrages revision af sine regnskaber flere år i træk.

Der findes fremdeles inden for den svenske statsforvaltning en række specialrevisioner, eksempelvis ved forsvarets civilforvaltning, statsbanerne, post- og telegrafvæsenet og toldvæsenet, som udfører den revision, som ellers udøves af riksrevisionsverket, men som anført ovenfor under III kan riksrevisionsverket træffe afgørelse i sager, som af disse interne revisionsorganer måtte indbringes for verket.

Riksrevisionsverkets oplysningsvirksomhed.

15. Verkets oplysningsvirksomhed, jfr. instruktionens § 5, udøves dels gennem afgivelse af mundtlige og skriftlige svar på konkrete spørgsmål, der stilles fra administrationens side, og dels gennem udsendelse af principielle besvarelser, råd og vejledninger i cirkulæreform. Oplysningsvirksomheden omfatter også føringen af et leverandørregister, på grundlag af hvilket de anskaffende myndigheder kan indhente oplysninger om prisaftaler m. v.

VI. Riksrevisionsverkets beretnings- og rapportvirksomhed.

16. Herom bestemmer instruktionens § 18 følgende:

Riksrevisionsverket har att var je år:

före den 5. april till Kung. Maj:t avlämna dels approximativ beräkning rörande utfallet av statsregleringen för löpande budgetår [6]), dels ock forslag till förnyad beräkning av statsverkets inkomster under de större inkomsttitlarna vid nästföljande statsreglering;

före den 20. juni till Kung. Maj:t amlämna årsboken för nästföregående budgetår;

före den 1. november till Kung. Maj:t avlämna en för riksdagens revisorer avsedd redogörelse för resultaten av inom verket förd statistisk över skatteuppbörden;

före den 1. november till Kung. Maj:t avlämna en för riksdagens revisorer avsedd berättelse beträffande nästföregående budgetårs revisionsverksamhet;

före den 1. november till Kung. Maj:t avlämna budgetredovisningen för nästföregaende budgetår;

före den 1. december till Kung. Maj:t avlämna kapitalredovisningen för nästföregående budgetår;

före den 15. december till Kung. Maj:t avgiva forslag till beräknande av statsverkets inkomster vid nästföljande statsreglering ävensom meddela upplysningar rörande förhållanden i övrigt av beskaffenhet att böra bringas till Kung. Maj:ts kännedom i och för uppgörande av proposition till riksdagen angående statsverkets tilstånd ock behov.«

Med undtagelse af beretningen til brug for statsrevisorerne vedrørende revisionsvirksomheden er der tale om rapporter og redegørelser, som er et led i verkets bogførings- og statistikvirksomhed. Der er ikke i verkets eller i statsrevisorernes instruktion givet nærmere bestemmelser for indholdet eller behandlingen af den årlige revisionsberetning. Rapporten for budgetåret 1961/62 indeholder imidlertid en redegørelse for verkets personel- og administrationsforhold og en beskrivelse af den i perioden foretagne revision, idet der dels er omtalt en række ved verkets virksomhed opståede problemer og spørgsmål af generel eller principiel karakter, dels er refereret en række konkrete sager og undersøgelser, som verket har beskæftiget sig med. I et bilag til rapporten bringes en oversigt over antallet og karakteren af de ved revisionen afgivne bemærkninger.

Rapporten stiles til kongen. Den gennemgås af kanselichefen og afdelingssekretærerne hos statsrevisorerne, og enkelte punkter i rapporten

[6]) Det svenske budgetår omfatter tidsrummet 1/7 -30/6.

gøres eventuelt til genstand for drøftelse i statsrevisionen. Rapporten forelægges ikke riksdagen og trykkes ikke.

VII. Kiksdagens revisorers virksomhed.

17. Som foran anført, er der for de af hver riksdag valgte 12 statsrevisorers virksomhed fastsat nærmere retningslinier i en kgl. instruktion af 1925. I instruktionen er indeholdt særlige bestemmelser for revisionen af henholdsvis den egentlige statsforvaltning (statsverket), riksbanken og riksgäldskontoret. Vedrørende revisionen af statsverket er der anført følgende i § 13:

> »Vid sin granskning skola revisorerna tilise allt som till ett tillförlitligt omdöme om statsverkets tillstånd och forvaltning kan anses erforderligt; och böra revisorerna, utan att, så vitt omständigheterna medgiva, forbigå detaljerna, huvudsakligen granska dispositionerna, forvaltningen och resultaten på det hela.«

medens der vedrørende revisionen af riksbanken og riksgäldskontoret i § 17 og 22 er anført følgende »Det åligger revisorerna att granska riksbankens/riksgäldskontorets tillstånd samt huru densamma blivit styrd och förvaltad.«

18. Statsrevisorernes virksomhed bestod tidligere overvejende i en mere formel gennemgang af, hvorvidt statsregnskaberne var i overensstemmelse med de givne bevillinger, og revisionen blev i vidt omfang foretaget af statsrevisorerne personligt. Bl. a. foranlediget af regnskabsmaterialets stadige vækst blev der i riksdagssamlingen i 1947 iværksat drøftelser om visse ændringer i statsrevisorernes virksomhed, og en i denne anledning nedsat kommission afgav den 29/1 1948 en betænkning, som foreslog visse ændringer i den gældende instruks og i riksdagsordningens § 72.

Kommissionens forslag, der blev gennemført i 1949, medførte, at revisorernes virksomhed, der tidligere var begrænset til tidsrummet 15/9 — 15/12, blev udstrakt til hele året, og at den ikke som tidligere blev formelt bundet til det foregående finansår. Endvidere blev den gældende instruktions § 14, der lagde vægt på revisionens mere formelle karakter (». . . skola revisorerna efterse och granska huruvida utgifterna överensstämma med stater och författningar . . .«) ændret til den ovenfor citerede § 13, der lægger mere vægt på en kritisk-økonomisk revision. Endelig medførte ændringerne oprettelsen af et fast sekretariat (kanseli) for statsrevisorerne, der tidligere havde haft midlertidige sekretariater oprettet for hver årlige samling.

19. Siden gennemførelsen af disse ændringer i 1949 har statsrevisorernes sekretariat deltaget aktivt i revisionen og har tilrettelagt det løbende revisionsarbejde, der navnlig tager sigte på en kritisk-økonomisk bedømmelse af administrationens dispositioner på stikprøvebasis, idet man ved udvælgelsen af revisionsobjekterne dels retter opmærksomheden mod spørgsmål af principiel og generel natur og dels foretager revisionsmæssige undersøgelser af områder, der gennem pressen eller andre offentlige diskussioner bringes i søgelyset. Et vigtigt led i statsrevisorernes arbejde udgør besøg på stedet, af hvilke der eksempelvis i året 1960 blev foretaget ca. 75.

20. Statsrevisorernes årlige beretning vedrørende statsregnskabet (riksdagens revisorers berättelse) er opdelt i del I, revisorernas uttalanden, der afgives i trykt form den 15. december og dækker virksomheden i det forløbne kalenderår, og del II, förklaringar, der indeholder administrationens bemærkninger til del I. Beretningens to dele forelægges riksdagens finansudvalg (statsutskottet), som afgiver betænkning herover til riksdagen, der eventuelt kan henstille til vedkommende ministre at træffe administrative foranstaltninger i anledning af statsrevisorernes bemærkninger.

Riksdagens beslutning om godkendelse af statsrevisorernes betænkning indeholder ikke nogen decharge. En sådan afgives derimod af riksdagen på et mere formelt grundlag efter en gennemgang — foretaget af konstitutionsutskottet - af statsrådsprotokollen og tilhørende akter m. v. Decharge gives normalt for budgetforvaltningen i det foregående kalenderår.

/. *Historisk oversigt.*

1. Indtil midten af det 19. århundrede foregik revisionen af statens regnskaber som et led i finansministeriets virksomhed. Der var to revisionsmyndigheder: Auditor of the Exchequer, der førte en mere formel kontrol med indbetalingerne til og anvisningerne på statskassen, og the Commissioners for auditing the Public Accounts, der foretog en egentlig regnskabsrevision.

Embedet som Auditor of the Exchequer havde rødder tilbage i middelalderen, da the Exchequer var et regnskabskontor med meget vigtige opgaver. [7]) Disse opgaver overgik senere til andre kontorer, og embederne under the Exchequer bortfaldt eller blev til historiske reminiscenser uden reel betydning. Regnskabsrevisionen blev på et tidligt tidspunkt overtaget af særlige Auditors of Imprests, der i slutningen af det 18. århundrede afløstes af ovennævnte Commissioners of Audit. Sidstnævnte havde en relativ uafhængig stilling, men var dog i realiteten underlagt finansministeriet, der godkendte de reviderede regnskaber.

Som helhed befandt regnskabs- og revisionsvæsenet sig omkring år 1800 i en meget dårlig forfatning. Hverken parlamentet eller administrationen havde overblik over statens indtægter og udgifter, regnskabsaflæggelsen fandt sted med mange års forsinkelse, og den ene parlamentsundersøgelseskommission afløste den anden.

2. En række reformer blev indledt omkring 1830. Administrationen fik pligt til at aflægge årlige bevillingsregnskaber, der efter revision af the Commissioners of Audit skulle forelægges parlamentet. Statskassens midler blev samlet på en enkelt konto i Bank of England og Bank of Ireland. Den sidste rest af Exchequerkontoret, the Auditor of the Exchequer, blev nedlagt, og der blev oprettet et nyt embede til at føre kontrol med anvisningerne på statskassen, the Comptroller of the Exchequer, der blev stillet helt uafhængig af finansministeriet.

[7]) The Exchequer kan følges tilbage til det 12. århundrede. Oprindelig var der to instanser, the lower Exchequer, der var et indbetalingskontor for skatter og afgifter, og the upper Exchequer, der fungerede som en slags regnskabsret, hvor regnskabsførerne mødte for landets højeste embedsmænd og (ved det kvadrerede Exchequer-table) fik deres regnskaber opgjort og godkendt.

Endelig vedtog parlamentet i 1866 en samlet lov om statens regnskabsvæsen og revision, the Exchequer and Audit Departments Act of 1866, i henhold til hvilken revisionen samledes under ét embede, the Comptroller and Auditor General. Forud var gået et omfattende udvalgsarbejde i parlamentet og finansministeriet, og ikke mindst Gladstone, der på daværende tidspunkt var finansminister, gik stærkt ind for de principper om styrkelse af palamentets kontrol med regnskabsaflæggelsen, der kom til udtryk i loven.

1866-loven danner hovedgrundlaget for den nuværende ordning af statens revisionsvæsen. En udvidelse af loven fandt sted i 1921, hvorved en række allerede fulgte regler med hensyn til revisionens omfang og tilrettelæggelse blev fastlagt i selve loven.

3. To andre reformer, som fandt sted omtrent samtidig med gennemførelsen af 1866-loven, har fået stor betydning for udviklingen af revisionsvæsenet.

I 1862 bestemte parlamentet, at de årlige bevillingsregnskaber skulle gennemgås af et særligt udvalg, the Select Committee of Public Accounts. Dette udvalgs forhandlinger og vedtagelser har i årenes løb øvet en væsentlig indflydelse på den finansielle administration.

I 1872 gennemførte finansministeriet - for øvrigt på forslag af the Committee of Public Accounts - en nyordning af den administrative kontrol med budgetforvaltningen. Kontrollen blev henlagt til særligt beskikkede Accounting Officers i de enkelte departementer, der fik pålagt et personligt ansvar over for finansministeriet og parlamentet for, at budgettet blev overholdt, og den finansielle administration var effektiv. Denne ordning betragtes nu som en integrerende og meget vigtig del af den samlede kontrolordning.

//. *The Comptroller and Auditor General. Placering i stat s systemet. Opgaver og bemyndigelser.*

4. Ved loven af 1866 sammensmeltedes embederne som Comptroller of the Exchequer og Commissioners of Audit til et nyt embede med den fulde **titel:** The Comptroller General of the Receipt and Issue of Her Majesty's Exchequer and Auditor General of Public Accounts, i dag-

lig tale the Comptroller and Auditor General.

The Comptroller and Auditor General udnævnes af regeringen efter reglerne for udnævnelse af dommere (He is appointed by letters patent and shall hold his office during good behaviour). Han kan afskediges af regeringen, men kun efter en adresse fra begge parlamentets huse. Han må ikke beklæde nogen stilling i administrationen, og han må ikke være medlem af parlamentet. Hans løn og pension udbetales ligesom dommeres af de stående bevillinger under the Consolidated Fund (d. v. s. statskassens beholdninger i centralbankerne) og skal derfor ikke optages på de årlige budgetforslag.

The Comptroller and Auditor General er ikke underlagt administrationen og er heller ikke embedsmand under parlamentet. Hans embede er i denne forstand uafhængigt, svarende til en dommers. Men det fremgår af loven, at han i første række udøver sin virksomhed på parlamentets vegne og er ansvarlig over for dette, hvorfor parlamentet også kan træffe beslutning om hans afsættelse. Embedets nære tilknytning til parlamentet ses da ofte understreget i redegørelser for dets placering.[8])

5. The Comptroller and Auditor General har ifølge loven to funktioner:

a) Som Comptroller General skal han påse, at alle statens indtægter indbetales til statens centrale konti i the Bank of England og the Bank of Ireland, og at alle udbetalinger fra disse konti har hjemmel i de af parlamentet vedtagne bevillinger (are authorized by statute and are correct in amount).
b) Som Auditor General skal han på underhusets vegne foretage revision af alle egentlige statsregnskaber. Da der ikke aflægges et samlet statsregnskab, nævner loven de regnskaber, der er tale om, derunder bevillingsregnskaber, indtægtsregnskaber, lager- og materielregnskaber og regnskaber fra statens erhvervsvirksomheder. Udover disse regnskaber er en række regnskaber for statslige fonde m. m. henlagt til revision af the Comptroller and Auditor General ved særlige lovbestemmelser. En tredje gruppe regnskaber revideres af ham i henhold til særlig bestemmelse, truffet af finansministeriet.

6. Ved revisionen skal det påses, at regnskaberne er rigtige, d. v. s. revisionen er i princippet fuldstændig. Som følge af den stærkt udbyggede interne kontrol i administrationen foregår den dog i praksis i vidt omfang ved stikprøver, jfr. nedenfor. Som parlamentets revision retter den sig i væsentlig grad imod den bevillingsmæssige side. Det er dog fastslået, at the Comptroller and Auditor General står frit med hensyn til de spørgsmål, han vil fremdrage ved revisionen, og at det må forudsættes, at han indberetter om uøkonomiske dispositioner, han får kendskab til under revisionen (cases of improper expenditure or waste of public money). Det falder udenfor hans opgave at kritisere forhold af rent administrativ karakter eller rejse spørgsmål om administrativ politik, men det ligger indenfor hans område at behandle de finansielle konsekvenser af en administrativ foranstaltning.

The Comptroller and Auditor General har ingen jurisdiktion i forhold til regnskabsførerne m. fl. i administrationen. Finder han, at der bør gennemføres sanktioner i anledning af fejl eller forsømmelser, kan han kun stille forslag derom i sin beretning til underhuset, og det afhænger derefter af The Public Accounts Committee, om forslaget skal fremmes.

7. Om revisionen af de egentlige statsregnskaber afgiver the Comptroller and Auditor General erklæring ved påtegning på regnskaberne. Det påhviler ham endvidere at afgive beretning til underhuset om den udførte revision. Tilsvarende bestemmelser gælder for de fleste af de regnskaber, han reviderer i henhold til særlig lovbestemmelse. Regnskaberne og de afgivne beretninger henvises af underhuset til behandling i the Committee of Public Accounts, jfr. nærmere nedenfor. The Committee of Public Accounts afgiver betænkninger til underhuset, der lader dem trykke og offentliggøre, men normalt ikke foretager drøftelse af dem. Betænkningerne gennemgås af finansministeriet, der træffer de foranstaltninger, som de enkelte sager giver anledning til. Herunder træffer ministeriet også beslutning om, hvorvidt erstatningsansvar skal gøres gældende for tab og forsømmelser påpeget af the Comptroller and Auditor General. Herom afgiver finansministeriet det følgende år beretning til the Committee of Public Accounts.

[8]) »Although not an officer of the House of Commons in name he is in intention one of the most important officers acting on behalf of it.« (Durell and Harris: The Principles and Practice of the System of Control over Parliamentary Grants. London 1917).

»I am a parliamentary officer, whose duty is not only to certify to the correctness of the accounts as rendered, but, further, I am directed to report to Parliament.« (D. C. Richmond i en redegørelse til underhuset 1903).

III. The Comptroller and Auditor General. Personale og forretningsgang.

8. The Comptroller and Auditor General er chef for the Exchequer and Audit Department. Denne styrelse har for tiden et personale på ca. 430 i embedsklasserne og ca. 120 i kontorklasserne. De ansættes alle af the Comptroller and Auditor General indenfor en af finansministeriet godkendt normeringsplan, og deres lønninger optages på de årlige budgetforslag. The Comptroller and Auditor General's regnskab revideres af civillistens revisor.

Departementet er organiseret i afdelinger under ledelse af Directors og Deputy Directors. Det øvrige embedspersonale omfatter Senior Auditors og Junior Auditors.[9])

Første afdeling varetager den forudgående anvisningskontrol og departementets interne administration. De øvrige 7 afdelinger varetager revisionsopgaverne. Kun en mindre del af personalet i disse afdelinger er knyttet til hovedsædet. De fleste har kontorer hos de store regnskabsaflæggende departementer i London og provinsen og udfører revisionen som stedlig, kontinuerlig revision.

9. Den forudgående anvisningskontrol omfatter en løbende kontrol med ind- og udbetalingerne på the Exchequer's konti i the Bank of England og the Bank of Ireland. Indbetalingerne kontrolleres på basis af daglige indberetninger fra oppebørselsmyndighederne. Udbetalingskontrollen former sig på den måde, at the Comptroller and Auditor General periodisk efter rekvisition fra finansministeriet frigiver beløb på Exchequer-kontoen beregnet i forhold til de enkelte ministeriers budgetter. Indenfor disse beløb kan finansministeriet derefter trække til udbetaling til leverandører, forskud til andre departementer etc.[10])

Inden frigivelsen påser the Comptroller and Auditor General, at de ønskede beløb ligger indenfor de samlede bevillinger, og på grundlag af finansministeriets udbetalingsordrer føres der et kontrolregnskab over forbruget på de enkelte bevillingskonti.

Disse Comptroller-funktioner er af meget formel art og optager kun en ringe del af departementets arbejde. De må i det væsentlige ses som et levn fra den tid, da parlamentet havde en reel interesse i at kontrollere udbetalingerne til kongen og regeringen. Under den nuværende parlamentariske regeringsform bibeholdes de formentlig kun, fordi deres afskaffelse kunne udlægges som et skridt i retning af indskrænkning af parlamentets bevillingskontrol. [11])

10. Revisionsafdelingernes arbejde foregår som nævnt hovedsagelig ved gennemgang af bøger og bilag på stedet, og kun for mindre regnskabsførende myndigheder sker revision på basis af indsendte regnskaber.

Indtil 1921 blev de civile departementers regnskaber underkastet en ret fuldstændig revision, medens der var givet adgang til stikprøverevision af de militære regnskaber. Ved loven af 1921 blev der åbnet adgang til stikprøverevision indenfor alle områder, hvor den interne kontrol fandtes tilfredsstillende. På disse områder er revisionen berettiget til uden yderligere undersøgelser at godtage bilag, der bærer påtegning fra regnskabsafdelingen om, at udbetalingsgrundlaget er undersøgt og fundet rigtigt.

Finansministeriet kan anmode revisionen om at foretage en dyberegående bilagsrevision indenfor bestemte områder, ligesom revisionen skal påse, at finansministeriets godkendelse af udgifter er indhentet på de områder, hvor sådan godkendelse kræves.

I øvrigt anses kontrollen med overholdelsen af bevillingsforudsætningerne som det vigtigste formål for udgiftsrevisionen. Der foretages dog også en økonomisk-kritisk bedømmelse af udgifterne, f. eks. foretages der i ret vidt omfang gennemgang af kontrakter for at påse, at tab eller spild af offentlige midler eller lagre ikke finder sted.

Indtægtsrevisionen hos de store oppebørselsdepartementer skal hovedsagelig tage sigte på at påse, at der er fastsat bestemmelser, der sikrer en effektiv intern kontrol med beregning, opkrævning og fordeling af indtægterne, og at disse bestemmelser overholdes.

Også lager- og materielregnskaber er underkastet revision af the Comptroller and Auditor General, hvorved det navnlig skal sikres, at der

[9]) Før 1939 forlangtes det, at nyantaget personale skulle gennemgå et kursus af 2-3 års varighed på London School of Economics i fag af særlig betydning for revisionsarbejdet. Der blev endvidere afholdt interne kursus. Det vides ikke, om denne uddannelsesplan er genoptaget efter krigen.

[10]) En meget stor del af statsudgifterne udbetales centralt af finansministeriet gennem the Pay-master General.

[11]) En forudgående bevillingskontrol af mere detaljeret og effektiv art føres dels af finansministeriet, dels af de enkelte departementers Accounting Officers.

gælder passende bestemmelser om kontrol og lageroptælling, og at disse bestemmelser efterleves. Revisionen kan selv foretage eftersyn af lagre på stedet, men dette sker dog kun undtagelsesvis. Kontrollen med lagerregnskaber tillægges stor betydning og fører ofte til drøftelser i the Public Accounts Committee.

Kasseeftersyn foretages af de enkelte departementers regnskabsafdelinger og falder helt udenfor the Comptroller and Auditor General's område.

Ved revisionen af regnskaberne for de erhvervsdrivende departementer skal det påses, at regnskaberne føres og afsluttes på en sådan måde, at de giver parlamentet mulighed for at bedømme virksomhedernes rentabilitet.

Revisionen i de større departementer er ofte tilrettelagt på områdebasis, f. eks. med opdeling mellem bevillingsregnskab, lagerregnskab, kontrakter, honorarer og løn, under samlet ledelse af en Senior Auditor. Der gøres udstrakt brug af revisionsplaner og revisionsprogrammer, og der er udarbejdet en trykt håndbog for personalet (General Guide to the Audit of Receipts and Expenditure by the Comptroller and Auditor General).

11. De årlige bevillingsregnskaber og de forskellige særregnskaber tilstilles the Comptroller and Auditor General direkte fra de enkelte departementer, underskrevet af the Accounting Officer. Regnskaberne forsynes med the Comptroller and Auditor General's revisionspåtegning, der affattes af den Senior Auditor, der har ansvaret for revisionen af det pågældende regnskab. Til de fleste regnskaber benyttes standardpåtegninger (. . . I certify, as the result of my audit, that in my opinion the above Account is correct) med en vis udbygning for forretningsregnskaber og - om fornødent - med henvisning til revisionsberetningen (. . . subject to the observations in my report).

12. Der afgives en samlet revisionsberetning for de civile departementers bevillingsregnskaber og indtægtsregnskaberne, enkeltvise beretninger for hvert af de tre militære værn og en samlet beretning for de erhvervsdrivende departementer. Desuden afgives forskellige beretninger om enkelte institutioner. Omtale af visse forhold er foreskrevet i selve loven, blandt andet skal vigtigere forandringer i revisionens omfang og karakter nævnes. I øvrigt er the Comptroller and Auditor General frit stillet i sit skøn over, hvilke forhold parlamentet bør underrettes om gennem beretningen, og om regnskaberne og de forklarende noter fra the Accounting Officers tiltrænger yderligere uddybning. I »the General Guide« nævnes en del forhold, som særlig bør tages i betragtning ved udvælgelse af emner til beretningen. Foruden tilsidesættelser af parlamentets og finansministeriets bevillingsforskrifter omfatter listen bl. a. tilfælde af underslæb og bedrageri og uøkonomisk forbrug af penge eller lagre. Ifølge gældende bestemmelser skal der med regnskaberne følge specificerede oversigter over alle tab og underskud i penge- og lagerbeholdninger, og de større poster i disse oversigter giver ofte anledning til omtale i beretningen.

Regnskaberne med revisionsberetning skal forelægges underhuset indenfor bestemte frister, der for de civile budgetters vedkommende er 31. januar eller 10 måneder efter regnskabsårets afslutning.

IV. Intern kontrol. The Accounting Officers.

13. Når the Exchequer and Audit Department kan bestride den centrale revision af statens regnskaber med et forholdsvis lille personale, skyldes det en stærk udbygning af den interne kontrol i regeringsdepartementerne. Denne kontrol påhviler de enkelte departementers Accounting Officer, hvis virksomhed og ansvar tillægges overordentlig stor betydning i engelsk administration. (The position of these officers is the foundation of the financial system in the country — hedder det i en ældre udtalelse fra the Public Accounts Committee).

Karakteristisk nok findes der ingen regler i lovgivningen om the Accounting Officers, bortset fra en bestemmelse i revisionsloven om, at finansministeriet udpeger de embedsmænd, der er ansvarlige for aflæggelsen af departementernes bevillingsregnskab. Reglerne på dette *vigtige* område er udelukkende skabt gennem direktiver fra finansministeriet og tilkendegivelser fra the Public Accounts Committee.

The Accounting Officer er en embedsmand i vedkommende departement, men han udpeges til hvervet af finansministeriet, og udnævnelsen skal godkendes af premierministeren. Tilskyndet af the Public Accounts Committee udpeger finansministeriet nu som hovedregel den administrative chef for vedkommende departement eller institution som Accounting Officer, og kun i de militære centralstyrelser og enkelte store ci-

vile departementer med en udbygget finansafdeling er det denne afdelings chef, som beklæder stillingen som Accounting Officer.

The Accounting Officer er personlig ansvarlig for rigtigheden af det af ham aflagte regnskab. Han er derigennem ansvarlig for den samlede finansielle administration i sit departement og skal drage omsorg for, at den gennemføres ordentligt og effektivt.

Som embedsmand i departementet udøver han sin kontrol på ministerens vegne og er ansvarlig overfor denne. Men han er samtidig ansvarlig overfor finansministeriet og the Public Accounts Committee. Han repræsenterer departementet ved afhøringerne i the Public Accounts Committee, overfor hvilken han står til ansvar for ledelsen af den finansielle administration omtrent som overfor en domstol (He must answer to that body, as to a judicial tribunal, for the financial administration of the grant under the control of his department, siges det i »General Guide«).

Hans ansvar som Accounting Officer medfører, at han har pligt til at skride ind overfor enhver disposition over penge eller materiel, som efter hans skøn er ukorrekt. Hvis dispositionen hviler på en ordre fra ministeren, skal han gøre skriftlig indsigelse, og kun ved en fornyet skriftlig ordre fra ministeren er han fritaget for ansvar. Om tilfælde af denne art skal han gøre indberetning til finansministeriet med notits til the Comptroller and Auditor General.

Indenfor underordnede styrelser og institutioner udøver han sin bemyndigelse gennem Subaccounting Officers, som alene er ansvarlige overfor ham og er bemyndiget og forpligtet til i alle sager vedrørende den finansielle administration at indberette direkte til ham.

14. I nogle af de store styrelser med selvstændige finansafdelinger findes der interne revisionskontorer, som udfører efterfølgende revision. Disse er ligesom afdelingernes øvrige kontorer for kasse, bogholderi, budget m. v. underlagt the Accounting Officer. I andre styrelser virker the Accounting Officer's kontrol mest som en forudgående revision (preaudit), der varetages gennem reglerne om undersøgelse og attestation af udbetalingsordrer og bilag, og i et vist omfang af the Accounting Officer personlig ved stikprøver.[12])

[12]) Selv om lokalforvaltningens regnskaber falder udenfor den almindelige statsrevisions-ordning, skal det noteres, at revisionen af lokalforvaltningens regnskaber varetages af statsansatte revisorer, der er knyttet til et omfattende, decentraliseret revisionsapparat under the Ministry of Health. Ved gennemgang af kommunale tilskudsregnskaber o. 1. optræder revisorerne som repræsentanter for vedkommende centralstyrelses Accounting Officer.

V. Parlamentets kontrol.
The Public Accounts Committee.

15. Regnskaberne med revisionsberetninger fra the Comptroller and Auditor General tilgår underhuset i tiden fra december til marts måned for det foregående finansår, der er afsluttet 31. marts. I januar måned vælger underhuset 15 medlemmer — som hovedregel med særlige forudsætninger indenfor regnskabsvæsen, finansforvaltning o. lign. - til the Public Accounts Committee, der straks påbegynder gennemgangen af regnskaberne. Gennemgangen strækker sig som regel over ca. 30 møder i tiden op til august måned. The Comptroller and Auditor General er til stede ved alle møderne. Ved behandlingen af de civile budgetter er embedsmænd fra finansministeriet indkaldt, og endvidere indkaldes til møderne the Accounting Officer fra den styrelse, hvis regnskab er under debat. Møderne former sig som afhøringer (Mr. . . . called in and examined) og ledes af formanden - som regel et medlem af oppositionen. Udgangspunktet er som hovedregel de sager, der er omtalt i revisionsberetningerne, men ethvert af medlemmerne kan rejse spørgsmål i tilknytning til det pågældende budgetafsnit.

16. The Public Accounts Committee afgiver en forholdsvis kortfattet betænkning, men den bilægges stenografisk referat af alle møderne, hvorved der fremkommer et meget fyldigt og nuanceret materiale om de forhold og dispositioner, der har været til behandling. (I betænkningen over regnskaberne for 1959/60 fylder selve betænkningen ca. 30 sider, det stenografiske referat ca. 350 sider). Begge dele trykkes og offentliggøres. Normalt giver betænkningen ikke anledning til debat i underhuset, men en sådan kan tænkes at finde sted, f. eks. hvis administrationen ikke har fulgt de af the Public Accounts Committee fremsatte henstillinger.

17. Fra underhuset sendes betænkningen til behandling i finansministeriet, hvor man i de følgende måneder tager de administrative skridt, f. eks. udsendelse af instrukser og irettesættelser til styrelserne, som betænkningen giver anledning **til.** I langt de fleste tilfælde ligger finansministeriets beslutninger helt på linje med udta-

lelserne fra the Public Accounts Committee, og ofte videregives kritikken til styrelserne i forstærket form.

Resultatet af finansministeriets behandling meddeles the Public Accounts Committee i en redegørelse, der optrykkes i det følgende års betænkning. Hvis ministeriet undtagelsesvis ikke har fulgt the Public Accounts Committee's indstilling, redegøres der for grunden hertil, og spørgsmålet underkastes en ny behandling i the Public Accounts Committee, hvorefter det eventuelt kan forelægges underhuset.

18. Som følge af den indgående behandling af en række finansielle dispositioner, som finder sted i the Public Accounts Committee, indeholder dens betænkning sammenholdt med beretningerne fra the Comptroller and Auditor General et righoldigt stof til belysning af den finansielle administration. For at nyttiggøre det i den praktiske administration udsendes der periodisk oversigter over principielle sager fra the Public Accounts Committee (Epitome of reports from Public Accounts Committe). Oversigterne, der er ført helt tilbage til 1857 (forberedelsen af 1866-loven) kan vist betragtes som det vigtigste kildemateriale om finansforvaltningen, såvel for ministerierne som for revisionen.

I det hele omfattes arbejdet i the Echequer and Audit Department og i the Public Accounts Committee med stor respekt fra administrationens side og har utvivlsomt en væsentlig præventiv betydning, ligesom det har øvet stor indflydelse på de almindelige principper for den finansielle administration i England.

Det hollandske revisionssystem

7. *Historie.*

1. Algemeene Rekenkamer er den hollandske stats højeste revisionsorgan. Det er i sin nuværende form beslægtet med de regnskabskamre, som allerede blev oprettet i 1400-tallet efter fransk mønster, og hvor rentemestrene afregnede overfor medlemmerne af statsrådet. Under forbundsunionen i 1600- og 1700-tallet indrettedes regnskabskammeret som et stænderkollegium, hvortil hver provins valgte to medlemmer, og det fik bl. a. til opgave at føre kontrol med statsrådets anvisninger, forinden udbetaling fandt sted.

I grundloven af 1798 for den nederlandske republik (der på væsentlige punkter dannede forbillede for den norske grundlov af 1814) blev finanskontrollen henlagt til en regnskabskommission på 7 medlemmer, der valgtes af nationalrepræsentationen og hverken var forpligtede eller ansvarlige overfor regeringen. Det påhvilede bl. a. kommissionen at føre en forudgående kontrol med udbetalingerne fra statskassen.

Allerede i 1801 ændredes organisationen, idet kommissionen afløstes af et regnskabskammer, der valgtes af den lovgivende myndighed, men vistnok havde et snævrere arbejdsområde end kommissionen. Den forudgående udgiftskontrol blev opgivet.

Ved kongedømmets indførelse i 1814 skabtes den ordning, der i store træk har været gældende indtil nu. Der oprettedes et regnskabskammer, hvis medlemmer såvidt muligt skulle vælges fra alle provinser. Kongen besatte de ledige pladser efter en liste med 3 personer, som forelagdes af parlamentets andet kammer. Antallet var i de første år 16, men blev senere nedsat. Ved grundlovsændringer i 1800-tallet blev embederne gjort til faste embeder og beføjelsen til afskedigelse henlagt til højesteret. Til medlemmer udpegedes oprindelig mest ældre, erfarne politikere, men i de sidste årtier er stillingerne næsten udelukkende blevet besat med embedsmænd fra finansministeriet og regnskabskammeret.

II. Organisation.

2. Den nuværende grundlov bestemmer følgende:

Der består et Algemeene Rekenkamer, hvis sammensætning og forretning bestemmes ved lov. Når en plads i dette kammer bliver ledig, sender generalstaternes andet kammer en liste på 3 personer til kongen, der derimellem udnævner én. Medlemmerne er ansat på livstid. Det kan dog bestemmes ved lov, at de skal afskediges ved en bestemt alder. De kan afsættes eller af-

skediges ved beslutning af højesteret i tilfælde, der angives ved lov.

De nærmere bestemmelser om Algemeene Rekenkamer er fastsat i regnskabsloven af 1927 (Comptabilitetswet). Antallet af medlemmer er heri fastsat til tre, hvoraf én udnævnes af kongen til formand. Endvidere udnævnes to suppleanter, der indtræder i Algemeene Rekenkamer under et medlems fravær. Ved valg af nyt medlem afgiver Algemeene Rekenkamer indstilling til andetkammeret, omfattende seks personer, hvorefter andetkammeret fremkommer med den i grundloven omhandlede indstilling af tre personer til kongen.

Ledelsen af den daglige administration varetages af en generalsekretær, der udnævnes af kongen blandt tre af Algemeene Rekenkamer foreslåede kandidater.

Det samlede personale andrager omkring 200, hvoraf embedspersonalet udnævnes af kongen efter indstilling af Algemeene Rekenkamer, medens kontorpersonalet udnævnes af Algemeene Rekenkamer.

III. Område og opgaver.

3. Algemeene Rekenkamers område er alle statens regnskaber, såvel centrale som lokale. Der er endvidere truffet bestemmelse om, at Algemeene Rekenkamer udøver en — ganske vist begrænset - kontrol med regnskaberne fra to statsejede, private selskaber. Algemeene Rekenkamers funktioner omfatter ifølge loven [1]) rådgivning overfor regeringen, [2]) vejledning og tilsyn overfor regnskabsførerne, [3]) revision, [4]) afgivelse af en årlig rapport.

4. Revisionens opgaver er fastslået i loven. De omfatter kontrol med, at betalinger har behørig hjemmel i bevillingsloven, at de er korrekte i henhold til bilagene, og at de ikke strider imod bestemmelser i love, bekendtgørelser eller lignende.

Revisionen er efterfølgende og bygger i vidt omfang på den interne kontrol i departementer og institutioner. For skatternes vedkommende er der under finansministeriet indrettet en løbende revision af opkrævningen, så Algemeene Rekenkamer fører på dette område kun tilsyn med, at den administrative revision fungerer som den skal.

Alle institutioner aflægger månedsregnskaber. De mindre revideres centralt, de større på stedet.

5. Lovgivningen forudsætter, at Algemeene Rekenkamer i forbindelse med revisionen foretager undersøgelser med henblik på effektivitet og økonomi i forvaltningen. Algemeene Rekenkamer er således forpligtet til at fremkomme med forslag og oplysninger, der efter dets mening kan føre til en reduktion af udgifter eller forøgelse af indtægter eller forbedring af regeringens finansielle administration. Det skal underrette finansministeriet om indtægter og udgifter, der efter deres størrelse er af interesse for ministeriet, og kan iøvrigt videregive oplysninger til ministeriet og regeringen, som anses for nødvendige i regeringens interesse. Endelig skal Algemeene Rekenkamer undersøge, om de udbyttegivende aktiver er tilstrækkelig produktive og afgive en særlig rapport herom. Med henblik på disse opgaver er der indenfor Algemeene Rekenkamer oprettet to afdelinger for effektivitetskontrol. Ligesom i de fleste andre lande betragter man dog i Holland rationaliseringsarbejdet indenfor staten primært som en administrativ opgave, og både centrale og lokale organer er beskæftiget med løsningen heraf.

IV. Procedure m. v.

6. Ifølge bestemmelse i loven skal alle udgifter i bevillingsregnskaberne godkendes af Algemeene Rekenkamer, forinden de kan indføres i regnskaberne. Godkendelse sker efter stedfunden revision af de enkelte regnskaber, hvorefter udgifterne kan optages i ministeriets budgetregnskab. Hvis der i regnskabet er poster, som ikke kan godkendes, skal der følges en i loven foreskrevet procedure:

Algemeene Rekenkamer meddeler ministeriet, at udgiften ikke kan passere med anmodning om at foretage fornøden korrektion. Besvarelse skal ske inden en frist af 3 måneder, der kan udsættes to gange af Algemeene Rekenkamer. Derefter afsiger Algemeene Rekenkamer endelig decision i sagen. Hvis korrektion, normalt tilbagebetaling til statskassen, ikke finder sted, må der tre måneder efter Algemeene Rekenkamers decision forelægges parlamentet et lovforslag, hvorved sagen kommer til drøftelse og afgørelse i parlamentet.

Drejer det sig om afholdelse af ikke-bevilgede udgifter er proceduren den - hvis Algemeene Rekenkamer ikke kan godkende ministeriets forklaring - at det underretter regeringen som sådan (kongen) herom. Endvidere skal meddelelse om sagen optages i Algemeene Rekenkamers årlige beretning, og Algemeene Rekenkamer er

bemyndiget til straks at underrette parlamentet.

Algemeene Rekenkamers godkendelse kan i visse tilfælde indhentes på forhånd. For det første er det fastsat i loven, at en minister forinden anvisning af en udgift kan indhente en udtalelse fra Algemeene Rekenkamer. Han kan derved sikre sig, at der ikke senere rejses indvending mod betalingen. For det andet findes der en regeringsbeslutning, der henviser de enkelte ministre til at rådføre sig med Algemeene Rekenkamer, forinden de træffer afgørelse i sager om ydelse af billighedserstatning. Netop sager af denne art kan senere blive genstand for Algemeene Rekenkamers kritik, og det kan sjældent påregnes, at redressering kan ske ved tilbagebetaling fra modtageren.

Udgifter der opfylder de i regnskabsloven nævnte krav om korrekthed og legalitet, skal godkendes af Algemeene Rekenkamer med den virkning, at de kan optages i statsregnskabet, og pågældende anvisende myndighed er fritaget for ansvar. At Algemeene Rekenkamer foretager en kritisk-økonomisk virksomhed på et rådgivende plan er nævnt foran.

7. Regnskabsførerne i de enkelte departementer (Comptabelen) har ifølge loven en række forpligtelser overfor Algemeene Rekenkamer med hensyn til regnskabsindsendelse, besvarelse af antegnelser, bistand ved stedlig revision etc. Opfyldelsen af disse pligter kan gennemtvinges ved bøder. Det er endvidere fastsat i loven, at kvittance fra Algemeene Rekenkamer er nødvendig for at fritage en regnskabsfører for ansvar for hans finansielle administration. Bestemmelserne giver Algemeene Rekenkamer en begrænset jurisdiktion i forhold til regnskabsførerne, men dets afgørelser er ikke eksigible og må i givet fald gennemføres ved normal domstolsbehandling.

8. Det hollandske statsregnskab er åbent væsentlig længere end det danske. Afslutning sker således først et år efter finansårets udløb (finansår følger kalenderår), og Algemeene Rekenkamer kan yderligere i 2 måneder godkende udgifter til afholdelse på det gamle finansår.

Afsluttende regnskab skal fra de enkelte departementer tilstilles finansministeriet inden 1. april og det samlede statsregnskab aflægges til Algemeene Rekenkamer inden 1. juni. Efter at Algemeene Rekenkamer har afsluttet sin revision, sender den det godkendte regnskab til regeringen, der derefter inden årets udgang forelægger parlamentet regnskabets balance til godkendelse i form af et lovforslag. Som bilag følger samtlige af Algemeene Rekenkamer godkendte enkeltregnskaber samt en redegørelse fra finansministeriet om forløbet af budgetåret. Lovforslagets vedtagelse (der således sker lidt over 2 år efter budgetårets udløb) må formentlig betragtes som endelig decharge for regeringen for den finansielle administration i budgetåret.

9. Hvert år inden 1. april aflægger Algemeene Rekenkamer beretning om sin virksomhed. Beretningen indeholder omtale af de vigtigere sager, som har været behandlet af Algemeene Rekenkamer, specielt de sager, der har givet anledning til brevveksling med ministeriet om regnskabets godkendelse. Beretningen afgives til regeringen, der videresender den til parlamentet, hvor den behandles i andetkammeret.

10. Alle spørgsmål af finansiel natur, der forelægges parlamentet, behandles i et stående udvalg vedrørende statsudgifterne. Udvalget, der består af 7 medlemmer af andetkammer, har til opgave at holde kammeret underrettet om spørgsmål vedrørende forvaltningen af statsbudgettet. Det afgiver rapport til kammeret mindst en gang i kvartalet. Dets rapporter omfatter bl. a. Algemeene Rekenkamers årlige beretninger samt de særlige sager om uoverensstemmelser med regeringen, hvorom Algemeene Rekenkamer afgiver indberetning til parlamentet.

V. Intern kontrol.

11. De regnskabsførende departementer har et ensartet system for intern kontrol med departementets bevillingsregnskab. Kontrollen udøves hovedsagelig som en forudgående kontrol med, at bevillingerne overholdes. Finansministeriet fører overordnet kontrol med bevillingsforvaltningen. Udgifter kan kun afholdes indenfor de af finansministeriet anviste beløb. Anvisningen sker periodisk for de normale driftsbevillinger og efter særlig rekvisition, når det drejer sig om større anlægsarbejder etc. Nægter finansministeriet sin anvisning til et formål, kan udbetalingen godkendes af regeringen. I så fald skal finansministeriet straks indberette sagen til Algemeene Rekenkamer.

Finansministeriet har siden 1945 haft en særlig afdeling for regnskabsinspektion. Der er truffet aftale om samarbejde mellem Algemeene Rekenkamer og finansministeriets revision, bl.a. ved afholdelse af kontaktmøder, udarbejdelse af revisionsprogrammer m. m. Algemeene Rekenkamer modtager genparter af revisionsafdelingens rapporter.

Det belgiske revisionssystem

/. *Cour des Comptes organisation og personale.*

1. I en række af de provinser, der i dag udgør Belgien, har man haft regnskabs- eller revisionsretter efter fransk mønster siden det 14. århundrede. I forbindelse med oprettelsen af kongeriget Nederlandene i 1814 blev der ved et kongeligt dekret indført et regnskabskammer, men ved Belgiens løsrivelse fra Holland i 1830 blev den belgiske revisionsret, La Cour des Comptes de Belgique, oprettet ved et dekret af 30. december 1830. Dekretets bestemmelser blev optaget i artikel 116 i den belgiske forfatningslov af 7. februar 1831, hvori det er bestemt, at regnskabsrettens medlemmer skal udpeges af repræsentanternes hus for en ved lov fastsat periode. Retten har ifølge samme forfatningsartikel til opgave at revidere de af centraladministrationen og alle statens regnskabsførere 1 øvrigt førte regnskaber. Retten skal overvåge, at ingen udgift medfører overskridelser på statsbudgettet, og at ingen dertil sigtende overførsler finder sted. I forbindelse med sin kontrol af regnskaberne skal retten indhente alle nødvendige oplysninger og dokumentationer. Endelig bestemmes det i forfatningens artikel 116, at statsregnskabet skal fremsendes til parlamentets 2 kamre sammen med Cour des Comptes bemærkninger til regnskabet, og at rettens organisatoriske forhold nærmere skal fastsættes ved lov. I overensstemmelse hermed er bestemmelserne om Cour des Comptes organisation fastsat ved lov af 29. oktober 1846, der senere kun har undergået mindre ændringer.

2. Retten er opdelt i et fransk- og et flamsksproget kammer. Hvert kammer ledes af en præsident, der har 4 meddommere (conseillers) og 1 justitssekretær (greffiér). Den i anciennitet ældste præsident er rettens førstepræsident og øverste leder. Det følger af anciennitetsprincippet, at førstepræsident skiftevis er wallonsk eller flamsk.

Rettens 12 medlemmer (les magistrats) vælges af parlamentet (repræsentanternes hus) for en seksårig periode og genvælges normalt, indtil de pensioneres i en alder af 72 år. Parlamentet vælger rettens medlemmer ud fra politiske synspunkter, således at rettens sammensætning svarer til parlamentets, men udvælgelsen sker som regel blandt rettens personale under hensyntagen til de pågældendes politiske anskuelser. Rettens medlemmer skal være fyldt 30 år og må ikke være medlemmer af parlamentets kamre eller indtage nogen offentlig stilling.

Rettens hjælpepersonale er organiseret i 10 afdelinger, der hver ledes af 1 direktør, medens personalet i øvrigt omfatter forskellige revisorgrupper (reviseurs, auditeurs, verificateurs) samt kontorpersonale. Rettens samlede personale tæller ca. 300 ansatte. Ansættelser inden for revisorgruppen finder sted ved offentlig konkurrence gennem deltagelse i en særlig af retten foranstaltet prøve eller eksamen.

Rettens fuldstændige uafhængighed af administrationen er sikret ved en lovbestemmelse, hvorefter retten selv ansætter og afskediger sit personale og direkte over for parlamentet stiller forslag om deres aflønning. Revisionsloven af 1846 bestemmer endvidere, at det for rettens virksomhed gældende reglement kun kan ændres med samtykke af repræsentanternes hus.

//. *Cour des Comptes beføjelser.*

3. Selv om Cour des Comptes dømmende myndighed er ret begrænset, må den dog betegnes som en domstol, både på grund af dens foran omtalte organisatoriske opbygning og på grund af dens beføjelse til at afsige kendelser om regnskabernes rigtighed og de anvisende myndigheders og regnskabsførernes eventuelle erstatningsansvar for mangelfuld og urigtig anvisning og regnskabsaflæggelse. Retten har endvidere beføjelse til at idømme de ovenfor nævnte embedsmænd bøder på indtil ½års gage. Cour des Comptes har dømmende myndighed i forhold til alle statens og lokaladministrationernes (provinsernes) regnskaber. Dens kendelser er for så vidt endelige, men kan dog

annulleres af kassationsretten på grund af formelle fejl, hvorefter sagen indbringes til endelig afgørelse for en i sagens anledning nedsat parlamentarisk kommission.

III. Cour des Comptes arbejdsområde og -metoder.

4. Ifølge loven om organisationen af Cour des Comptes påhviler det retten at kontrollere samtlige statens regnskaber, herunder de enkelte provinsers regnskaber. Opgaven omfatter dels den forudgående kontrol med udbetalingernes bevillingsmæssige hjemmel, dels den almindelige efterfølgende revision.

5. Retten skal overvåge, at ingen udgiftspost i statsregnskabet overstiger den tilsvarende bevilling, og at ingen overførsel fra en udgiftskonto til en anden uhjemlet finder sted. Denne kontrol udøves gennem en forudgående visering af hver enkelt udgiftsordre, og ingen udbetaling fra statskassen kan normalt finde sted uden regnskabsrettens påtegning. Ved viseringen påses det, at udgiftsordren er i overensstemmelse med bevillingslovene og andre gældende bestemmelser, og at dens effektuering ikke medfører en overskridelse af de givne bevillinger. Det påses endvidere, at det juridiske grundlag for forpligtelsens opståen er i orden, og at reglerne for statens indgåelse af en forpligtelse af den omhandlede karakter (indhentning af tilbud, afholdelse af licitation m. v.) er overholdt. Derimod skal der ved viseringen ikke foretages nogen bedømmelse af, hvorvidt dispositionen er hensigtsmæssig set ud fra et økonomisk synspunkt.

Hvis retten nægter at give visum, forelægges nægtelsen og motiveringen herfor i et ministermøde, hvor regeringen kan træffe beslutning om, at retten skal give visum med reservation. Retten skal i så fald omgående indberette sagen for parlamentets 2 kamre, der afgør, hvorvidt regeringens beslutning har parlamentarisk støtte. Ved særlige love er visse lovbestemte udgifter undtaget fra bestemmelsen om forudgående visering, bl. a. alle lønudgifter, men Cour des Comptes foretager en registrering af sådanne udgifter.

6. Den egentlige revisionsvirksomhed har til formål at konstatere, at de forskellige regnskaber, der for hvert kalenderår skal fremsendes til Cour des Comptes inden 1. marts bliver behørigt aflagte med fornøden dokumentation. Revisionen omfatter foruden den tal- og bogholderimæssige kontrol en bedømmelse af udgifternes lovmedholdelighed og en vis kritisk-økonomisk vurdering af de foretagne dispositioner. Den kritiske revision omfatter dog ikke en prøvelse af dispositionernes hensigtsmæssighed, idet den ansvarlige ministers skøn i så henseende ikke af regnskabsretten kan gøres til genstand for bedømmelse. Revisionen af hvert enkelt regnskab afsluttes med en i retslige former afsagt kendelse, der afgør, hvorvidt regnskabet kan godkendes med eller uden reservation.

Revisionen er udelukkende knyttet til de aflagte regnskaber, og retten foretager ikke tværgående undersøgelser af regnskabsmæssige og økonomiske problemer af generel karakter. Det påhviler heller ikke Cour des Comptes at foretage kasseeftersyn eller kontrol af statens beholdninger i øvrigt.

7. Såvel den forudgående som den efterfølgende kontrol sker centralt ved rettens sæde i Bryssel. Retten kan hos de respektive centrale og lokale myndigheder indhente enhver oplysning, som den anser for nødvendig for sin kontrol, og kan korrespondere direkte med centraladministrationen og de underordnede myndigheder.

Arbejdet fordeles mellem de 10 afdelinger dels efter ministerier dels efter udgifternes art, således at eksempelvis alle lønspørgsmål er henlagt til en afdeling og alle pensionsspørgsmål til en anden afdeling.

8. Meddelelse af visa sker normalt uden egentlig behandling i rettens kamre, der kun får tvivlsomme sager forelagt. Derimod træffes alle endelige beslutninger vedrørende revisionen af de enkelte regnskaber ved kendelser, der normalt afsiges af et af kamrene, efter at vedkommende afdelings eller revisors indstilling har været behandlet i kammerets møde, der foregår 2 gange ugentlig. Særligt vigtige og principielle sager forhandles og afgøres af den samlede ret, der afholder et plenarmøde ugentlig. Den samlede ret og de enkelte kamre er kun beslutningsdygtig, når mere end halvdelen af medlemmerne er til stede. Afgørelserne træffes om nødvendigt ved afstemning, idet præsidentens stemme er afgørende ved stemmelighed.

9. Rettens kendelser knytter sig normalt til et af en regnskabsfører aflagt regnskab for et

finansår og konkluderer i, at regnskabsføreren får decharge for regnskabet eventuelt pålægges at tilsvare et beløb, hvis fejlagtige udbetaling eller manglende tilstedeværelse han gøres ansvarlig for. Såfremt revisionen afslører egentlige kriminelle forhold, sker der indberetning til justitsministeriet, der rejser straffesag ved de ordinære domstole. Samtlige kendelser kommuniceres for finansministeren, for så vidt angår statens regnskaber, og for de respektive provinsers styrelsesråd, for så vidt angår provinsernes regnskaber.

10. Det påhviler Cour des Comptes at føre et særligt regnskab (les grand-livres) over statens gældsforpligtelser og tilgodehavender og at påse disse engagementers optagelse i statens status. Retten foretager en forudgående beregning og en juridisk bedømmelse af grundlaget for enhver pension, der skal udredes af staten. Cour des Comptes har også som opgave at revidere den belgiske nationalbank, der betragtes som »statens kassemester«.

IV. Rapportvirksomhed.

11. Som anført er det i forfatningen bestemt, at det belgiske statsregnskab skal forelægges for parlamentets 2 kamre forsynet med Cour des Comptes bemærkninger, og ifølge loven om statens regnskabsvæsen skal denne forelæggelse finde sted inden udgangen af september, for så vidt angår det sidst afsluttede regnskabsår, der følger kalenderåret.

Rettens bemærkninger samles i »le cahier d'observations«, der indeholder dels almindelige bemærkninger til statsregnskabet og dets specifikation, dels en nærmere omtale af de af retten i forbindelse med den løbende revision gj orte bemærkninger, som man ønsker at henlede parlamentets opmærksomhed på. Cour des Comptes rapport, der er offentlig tilgængelig, tillægges stor betydning både som retskilde, for så vidt angår de af retten afsagte kendelser vedrørende budgetretlige spørgsmål, og som grundlag for parlamentets kontrol med administrationens økonomiske forvaltning. Rapporten gøres til genstand for debat i parlamentets 2 kamre i forbindelse med statsregnskabets godkendelse, der sker i lovform.

12. Udover den årlige rapport giver Cour des Comptes umiddelbar indberetning til parlamentet om hvert enkelt tilfælde, hvor retten har nægtet at visere en udgift, men efter beslutning af regeringen er blevet nødt til at give visum med forbehold. Sådanne indberetninger skal indeholde en redegørelse for de grunde, der har ført til rettens beslutning. Retten skal ligeledes umiddelbart underrette parlamentet, såfremt den konstaterer, at der på statens vegne er blevet indgået en forpligtelse, hvis opfyldelse der ikke ved indgåelsen forelå bevillingsmæssig hjemmel for.

Cour des Comptes funktion som parlamentets revisionsorgan er således understreget gennem de gældende bestemmelser om dens indberetningspligt direkte til den lovgivende myndighed.

V. Intern kontrol i belgisk administration.

13. Uagtet Cour des Comptes foretager en forudgående visering af statens udbetalinger, er der inden for den belgiske administration særlige kontrolorganer, der på de enkelte ministres vegne påser, at givne bevillinger ikke overskrides, og at der i øvrigt administreres økonomisk.

14. Denne kontrol er i første række henlagt til l'Inspection des Finances, der blev oprettet i 1938. Til hvert ministerium er knyttet en finansinspektør, der er udnævnt af kongen efter indstilling af finansministeren. Selv om finansinspektørerne således i personalemæssig henseende henhører under finansministeriet, udøver de dog deres virksomhed på vedkommende fagministers vegne og betragtes som stillet til rådighed for de enkelte ministre. Det påhviler inspektørerne at kontrollere alle økonomiske dispositioner på grundlag af en gennemgang på stedet af udbetalingsordre og andet regnskabsmateriale. Endvidere har de til opgave at bedømme administrationens virksomhed ud fra økonomiske og rationaliseringsmæssige synspunkter og over for ministeren at fremsætte forslag til foranstaltninger og ændringer, der kan fremme administrationens effektivitet og medføre besparelser.

15. Et andet led i den interne kontrol er de ligeledes efter indstilling af finansministeren udnævnte kontrollører, der har til opgave under ansvar over for Cour des Comptes at føre et særligt engagementsbogholderi, der tjener til at sikre, at der ikke ved indgåelse af kontrakter eller på anden måde indgås forpligtelser, der går ud over foreliggende bevillinger.

1. Den franske regnskabsret La Cour des Comptes blev grundlagt af Napoleon I ved en lov af 16/9 1807. Dens forbillede var en række provinsielle Chambre des Comptes eller Cours des Comptes, samt La Chambre des Comptes de Paris, der var omtalt allerede i det 13. århundrede.

Regnskabskammeret i Paris havde et personale, der var opdelt i tre grupper, le personnel des magistrats (dommerne), les gens du Roi (anklagemyndigheden) og le personnel auxiliaire (kontorfolkene). Dets kompetence og funktioner var betydelige, idet det ud over den egentlige regnskabskontrol også skulle kontrollere lovligheden af de af kongen udstedte forordninger og cirkulærer m. v. Denne legislative kontrolfunktion gav la Chambre des Comptes de Paris en betydelig magtposition, som fik indflydelse på kongemagtens udøvelse i Frankrig, og den blev på en vis måde et forbillede for magtfordelingen mellem senere tiders folkevalgte forsamlinger og monarken.

Kammerets uafhængige stilling i forhold til administrationen og dens dømmende myndighed over for regnskabsførerne og andre kassebetjente kan føres tilbage i hvert fald til det 16. århundrede. Med hensyn til omfanget af kammerets virksomhed anføres det, at man i begyndelsen af det 17. århundrede årligt modtog 950 regnskaber til revision, afgav ca. 600 revisionserklæringer og erklæringer vedrørende forordningers og cirkulærers lovlighed og dømte i ca. 250 retssager mod regnskabsførere m. v.

2. Den uafhængige stilling, som blev givet Cour des Comptes af Napoleon i 1807, og den prestige, som siden da har omgivet institutionen, må naturligvis ses på baggrund af denne historiske udvikling. I øvrigt har Cour des Comptes, selv om den naturligvis har undergået en lang række ændringer siden 1807, i sin organisationsform og med hensyn til sin plads i administrationsapparatet i store træk bevaret den status, den fik i Napoleons kejsertid.

/. *La Cour des Comptes organisation og personale.*

3. Cour des Comptes er i princippet organiseret som en fransk kollegial domstol med le Premier President som øverste leder og 5 Chambres, der hver ledes af le President. Som formelt repræsenterende den udøvende magt i forhold til den dømmende er til Cour des Comptes knyttet le Parquet (anklagemyndigheden), som består af en Procureur General (statsadvokat) og 2 Avocats Généreaux.

Le Premier Presidents funktioner udøves gennem et generalsekretariat, der ledes af en generalsekretær og en stedfortrædende sekretær. De 5 Chambres embedsmænd er Conseillers Maitres (normalt 6 pr. Chambre), Conseillers Référendaires af 1. og 2. klasse og Auditeurs af 1. og 2. klasse. De således nævnte embedsmænd, eksklusive le Parquet, i alt ca. 200, udgør rettens dommerpersonale, les Magistrats, som alle er uafsættelige. Til Cour des Comptes er endvidere knyttet et mindre kontorpersonale, der har status som andre statsfunktionærer.

4. Det er en betingelse for ansættelse i Cour des Comptes, at man har afsluttende eksamen fra l'Ecole Nationale d'Administration, og de ledige stillinger som Auditeur af 2. klasse besættes uden undtagelse af de ansøgere, som har højest eksamensresultat.[13]) Avancement til og med Conseiller Maitre sker herefter i princippet efter anciennitet, idet dog 25 pct. af stillingerne som Conseiller Référendaire og 33 pct. af Conseiller Maitre kan besættes med kandidater fra administrationen. Udnævnelsen til President er betinget af tidligere virke som Conseiller Maitre i mindst 3 år. Udnævnelserne, der alle underskrives af republikkens præsident, sker efter indstilling fra finansministeren, der for de stillingers vedkommende, som er forbeholdt Cour des Comptes embedsmænd, følger le Premier Presidents indstilling. Udnævnelsen af les Presidents og Conseillers Maitres drøftes dog først i et ministermøde.

//. *La Cour des Comptes beføjelser.*

Foruden at være organiseret som en domstol har Cour des Comptes nemlig også dømmende myndighed, og dens afgørelser er for så vidt endelige.

Ifølge lov af 4/4 1941 har Cour des Comptes dømmende myndighed i forhold til alle sta-

[13]) Kandidater fra l'Ecole Nationale d'Administration søger fortrinsvis stillinger i Conseil d'Etat, l'Inspection Generale des Finances og la Cour des Comptes, men kun et mindre antal af hvert års kandidater opnår sådan ansættelse.

tens og lokaladministrationernes (kommunernes) regnskabsførere, idet bedømmelsen af et regnskab og de deri indeholdte dispositioner endeligt foretages af Cour des Comptes. Imidlertid indskrænker de sanktioner, Cour des Comptes råder over, sig til irettesættelse, bøder og tilsvar af underskud, og resultatet af Cour des Comptes bedømmelser bliver derfor som hovedregel en henstilling til fremtidig iagttagelse med eller uden omtale af spørgsmålet i Cour des Comptes rapport til republikkens præsident. Rettens afgørelser kan (uden opsættende virkning) indbringes for forvaltningsdomstolen, Conseil d'Etat, men kun for så vidt angår formaliteten, og Conseil d'Etat kan kun annullere afgørelsen og hjemvise sagen til fornyet behandling i Cour des Comptes.

III. La Cour des Comptes arbejdsområde og -metode.

6. I § 47 i den franske Constitution af 4/10 1958 er bl. a. anført følgende: »La Cour des Comptes assiste le Parlament et le Gouvernement dans le controle de l'éxécution des lois de finances«. For så vidt angår forbindelsen med lovgivningsmagten er det i en lov af 19/6 1956 nærmere bestemt, at Cour des Comptes i tilknytning til hvert statsregnskab (le pro jet de loi de reglement) skal afgive en konformitetserklæring, der dækker hele statsregnskabet. Endvidere er der i en lov af 8/8 1950 tillagt Cour des Comptes' Premier President en beføjelse til over for Nationalforsamlingens 2 finanskommissioner at fremsætte kommentarer til de enkelte poster på finanslovforslaget. Endelig må det anføres, at Cour des Comptes' embedsmænd i et betydeligt omfang virker som sekretærer for eller medlemmer af de under Nationalforsamlingen nedsatte såvel permanente som midlertidige udvalg. - Det er hovedreglen, at Conseil d'Etat, 1'Inspection Generale des Finances og Cour des Comptes er repræsenteret i sådanne udvalg -.

7. Det påhviler først og fremmest Cour des Comptes at revidere samtlige regnskaber, der indgår i statsregnskabet, men også de kommunale regnskaber er undergivet revision af Cour des Comptes, og i denne forbindelse påhviler det de kommunale råd at forelægge alle beslutninger vedrørende skatter og afgifter for Cour des Comptes, som inden for en frist på 3 måneder skal afgøre, hvorvidt de kommunale bestemmelser er i overensstemmelse med gældende lovgivning.

Endvidere udfører Cour des Comptes revisionen af det franske syge- og invalideforsikringsvæsen (La Sécurité Sociale), der blev dannet i 1945 ved en sammenslutning af mere eller mindre private institutioner. De særlige problemer, som knytter sig til denne revision, førte til oprettelsen af rettens 5. Chambre, der specielt varetager denne revision.

Endelig er der i nær tilknytning til Cour des Comptes oprettet en række særlige komiteer, hvis sammensætning og virksomhed Cour des Comptes har afgørende indflydelse på. Således kan nævnes rationaliseringskomiteen af 1946 og revisionskomiteen af 1948 vedrørende de offentlige og helt eller delvis nationaliserede virksomheder.

8. De regnskabsførende myndigheder er under bødeansvar forpligtet til inden for nærmere fastsatte frister at fremsende regnskaber med bilag til Cour des Comptes i Paris, hvor de underkastes en formel og en kritisk-økonomisk revision. De indkomne regnskaber fordeles inden for hvert kammer mellem en række »rapportør-grupper« hver under ledelse af en Conseiller maitre. Disse grupper kan også foretage revision på stedet.

De af rapportør-grupperne eller de enkelte rapportører udarbejdede rapporter gøres til genstand for en kollegial bedømmelse i vedkommende Chambre. Proceduren er som hovedregel skriftlig, men le President kan, forinden den endelige prøvelse af revisionsrapporten finder sted, indkalde vedkommende administrationschef og afæske ham yderligere oplysninger. Normalt søges sagerne dog oplyst gennem »lettre du president«, hvori man udbeder sig supplerende oplysninger. Ved behandlingen i la Chambre træffes afgørelsen efter en egentlig votering, hvori deltager de tilstedeværende Conseillers Maitres.

9. Hvis la Chambres afgørelse alene har relation til vedkommende regnskabsfører, indeholdes den i en kendelse (arret), som afsiges vedrørende hvert enkelt regnskab, og som, jfr. ovenfor, er endelig. Hvis afgørelsen derimod indeholder en kritik af den administrative myndigheds (l'ordonnateurs) disposition[14]), har

[14]) I fransk administration sondrer man mellem les ordonnateurs og les comptables, idet de sidstnævnte alene er ansvarlige for ud- og indbetalinger samt bogføringen i sin helhed.

den ingen eksekutionskraft, men kan kun bringes til vedkommendes kundskab gennem en note du Parquet eller et référé. Sidstnævnte er et brev fra le Premier President til vedkommende minister, og det anvendes kun i særlige sager af principiel eller alvorlig karakter, især i sager, der senere ønskes omtalt i Cour des Comptes' offentlige rapport. En note du Parquet er en skrivelse fra le Parquet normalt til vedkommende institutionschef eller préfet (amtmand), hvori man (på anklagemyndighedens vegne) gør opmærksom på de af Cour des Comptes konstaterede fejl og uregelmæssigheder og samtidig pålægger administrationen at rette eventuelle fejl og undgå uregelmæssigheder i fremtiden.

10. I de senere år har man i stadig større omfang taget stikprøverevision i anvendelse på den måde, at man gennem en kortere periode foretager en dybtgående undersøgelse af et bestemt administrationsområde, dels ved en egentlig bilagsrevision og dels ved på stedet at følge og kontrollere den del af administrationens daglige forretningsgang, som har relation til regnskabsføringen og de økonomiske dispositioner i øvrigt. På grundlag af undersøgelsen udarbejder en eller flere rapportører herefter en beskrivende og kritiserende beretning, som forelægges i La Chambre, der efter votering afgør, i hvilket omfang rapportørens forslag til bemærkninger og henstillinger til vedkommende administration eller til omtale i Cour des Comptes rapport bør nyde fremme.

11. Ved revision og navnlig ved de stedlige undersøgelser foretager Cour des Comptes også en bedømmelse af administrationens effektivitet og stiller ofte forslag om rationaliseringsundersøgelser m. v. De behandlede problemer og emner kan ofte have en meget generel karakter. Som et enkelt eksempel kan nævnes, at Cour des Comptes i sin rapport for årene 1955-56 pegede på de mangeartede problemer, der opstår i forbindelse med den store befolkningskoncentration omkring Paris, og efterlyste, hvilke foranstaltninger de enkelte ministerier agtede at træffe for at imødegå de uheldige virkninger heraf.

IV. Rapporten til republikkens præsident (le rapport public).

12. Allerede i loven af 1807 var det i § 22 bestemt, at Cour des Comptes hvert år skulle tilstille kejseren en rapport over sin virksomhed, og oprindelig indeholdt denne rapport den ovenfor under pkt. 7 omtalte konformitetserklæring. Senere blev konformitetserklæringen adskilt fra den offentlige rapport, som nu ikke er bundet til bestemte tidsfrister, men udsendes efter behov og undertiden dækkende 2 kalenderår.

Den offentlige rapport udfærdiges af en program- og kontrolkomite, der består af Cour des Comptes' præsidenter, le Procureur General og en generalrapportør. I sin endelige form tiltrædes rapporten af samtlige præsidenter og Conseillers Maitres. Forinden rapporten offentliggøres, forelægges den for finansministeren, der inden 3 måneder skal indhente de i rapporten berørte ministeriers og styrelsers udtalelser (éclaircissement). Derefter trykkes rapporten sammen med administrationens udtalelser i et fælles dokument, som stiles til republikkens præsident og samtidig afleveres direkte til nationalforsamlingens sekretariat og offentliggøres i statstidende (le Journal officiel).

Rapporten er opdelt i et afsnit, der berører spørgsmål af generel interesse for hele administrationen, og en række afsnit vedrørende de enkelte ministerier, institutioner og kommunale myndigheder. Administrationens bemærkninger til rapporten følger samme inddeling, men Cour des Comptes kommenterer ikke disse bemærkninger.

Der er ikke fastsat bestemmelser for Nationalforsamlingens behandling af rapporten, men i praksis giver den ofte, navnlig tilskyndet af pressen, anledning til debatter og evt. nedsættelse af særlige undersøgelsesudvalg og -kommissioner.

V. Intern kontrol i fransk administration.

13. Selv om det i princippet påhviler Cour des Comptes at revidere samtlige regnskaber, må denne virksomhed dog bedømmes på baggrund af den kendsgerning, at der uden for Cour des Comptes er kontrolsystemer i fransk administration, som er karakteristiske ved, at de især tilsigter at etablere en forudgående kontrol med udgifters afholdelse. I fransk forvaltningsret grupperer man disse å priori kontrollerende funktioner under den administrative kontrol i modsætning til Cour des Comptes judicielle kontrol.

Begrebsmæssigt indgår naturligvis de mangeartede interne bestemmelser vedrørende administrationens økonomiforvaltning i den admini-

strative kontrol, men det er navnlig 3 former for forudgående kontrol, nemlig den der udøves af budgetkontrollørerne (les Controleurs des Dépenses Engagées), af finansinspektørerne (l'Inspection Generale des Finances) samt af regnskabsførerne (Control sur les Ordonnateurs), man betegner som den administrative kontrol.

14. Les Controleurs des Dépenses er de af finansministeren udnævnte kontrollører, hvoraf der placeres en i hvert ministerium med den opgave på finansministerens vegne og under ansvar alene over for ham at kontrollere, at ingen økonomisk forpligtelse indgås af ministeriet, medmindre der er bevillingsmæssig hjemmel herfor. Denne institution blev indført i 1890, og medens kontrollørerne oprindelig var funktionærer udpeget blandt vedkommende ministeriums personale, blev det ved en lov af 10. august 1922 bestemt, at kontrollørerne skulle være helt uafhængige af det kontrollerede ministerium og derfor alene og direkte være underlagt finansministeren.

Kontrolløren udøver sin virksomhed gennem afgivelse af visa, og ingen administration er berettiget til at indgå en forpligtelse på statens vegne, før end kontrolløren har viseret dispositionen. Ved at give visa, indestar kontrolløren både for, at udgiften kan afholdes uden faktisk bevillingsoverskridelse, og at den ligger inden for bevillingsforudsætningerne. Eksempelvis kan en minister ikke udnævne en ny embedsmand uden kontrollørens visa, der garanterer, at stillingen er normeret. Også den senere udstedte udbetalingsordre (l'ordonnancement) skal viseres af kontrolløren, som derved skal prøve udbetalingsordrens overensstemmelse med den indgåede forpligtelse. Kontrolløren kan give et betinget visa eller helt nægte at visere, og administrationen har så mulighed for at indbringe sagen for finansministeren til endelig afgørelse.

15. L'Inspection Generale des Finances, der som en selvstændig institution uden for det ministerielle hierarki sorterer direkte under finansministeren, rekrutterer sine embedsmænd blandt de bedste kandidater fra l'Ecole Nationale d'Administration og udgør sammen med Cour des Comptes og Conseil d'etat »les grands corps de l'Etat«. Finansinspektørerne foretager uanmeldte besøg hos statens regnskabsførere, og deres inspektion, hvorom de afgiver rapport til finansministeren, omfatter ud over kasseeftersyn en dybtgående undersøgelser af regnskabsføringens effektivitet m. v. Inspektørernes virksomhed omfatter også koncessionerede selskaber og firmaer, hvori staten har økonomiske interesser.

Ca. halvdelen af institutionens medarbejdere er til stadighed uden for nummer, idet de fungerer som ministerialdirektører eller chefer for offentlige og halvoffentlige institutioner. Gennem disse udlån af medarbejdere, som ligeledes i vidt omfang sker fra Cour des Comptes og Conseil d'Etat, bevarer »les grand corps« deres kontakt med og indflydelse på administrationen.

16. Den tredie form for administrativ kontrol er en egentlig intern kontrol, som udøves af regnskabsførerne (les comptables) gennem deres pligt til at påse, at udgifts- eller indtægtsordren er i overensstemmelse med gældende bestemmelser. En sådan pligt påhviler vel i almindelighed altid en regnskabsfører eller kasserer, men da en fransk regnskabsførers pligt til at undersøge betalingsmandatets rigtighed er meget vidtgående[13]), og da han if alder et personligt ansvar ved at effektuere en mangelfuld ud- eller indbetalingsordre, synes det rigtigt at betragte denne virksomhed som et særligt led i de kontrolforanstaltninger, som er iværksat ud over Cour des Comptes efterfølgende egentlige revision.

17. Inden for enkelte større styrelser og institutioner findes der endvidere specielle kontrolorganer, der foretager interne kasse- og beholdningseftersyn m. v. Eksempelvis kan nævnes inspektionen vedrørende de oversøiske besiddelser og de særlige militære kasseinspektører.

[15]) I realiteten er der tale om en gentagelse af den budget- og attestationskontrol, som også udøves af budgetkontrollørerne i forhold til henholdsvis »l'engagement« og »l'ordonnancement«.

Det israelske revisionssystem.

/. *State Comptroller.*

1. Bestemmelserne om den israelske statsrevision er fastlagt i en i tilknytning til den israelske stats oprettelse af det israelske parlament, Knesset, den 18. maj 1949 vedtaget lov, i engelsk oversættelse betegnet State Comptroller's Law.

Ifølge denne lov, der senest i 1958 har undergået visse ændringer, hvorved revisionens stilling er blevet styrket betydeligt, skal Israels præsident efter indstilling fra parlamentets forretningsudvalg udnævne en State Comptroller for en funktionstid af 5 år. Han skal inden 7 dage efter sin udnævnelse afgive løfte om troskab og lydighed overfor staten Israel og dens love og erklære at ville udføre sine pligter med omhu.

2. Det påhviler ifølge lovens § 1 Comptroller at føre kontrol med statens finanser og ejendomme og disses forvaltning samt i øvrigt at udføre de pligter, som loven pålægger ham, herunder at føre tilsvarende kontrol med andre institutioner, der henlægges under hans område.

Han står alene til ansvar overfor parlamentet og skal udføre sin gerning i nær kontakt med parlamentets finanskomite, til hvem han skal afgive rapporter, når han selv eller komitéen ønsker det.

Ifølge lovens § 7 må Comptroller ikke deltage aktivt i politik og må derfor ikke være parlaments- eller kommunalbestyrelsesmedlem eller lade sig opstille som kandidat til disse poster. Han må ikke direkte eller indirekte drive privat virksomhed, være interesseret i statsvirksomhed eller anden virksomhed, som han skal kontrollere, eller modtage noget vederlag ud over sin gage. Han kan kun afskediges i utide, hvis to tredjedele af parlamentets medlemmer stemmer herfor.

//. *Comptrollers organisation og personale.*

3. Comptroller udøver sin virksomhed gennem en organisation, der ledes af en generaldirektør og tre underdirektører, en juridisk rådgiver (legal adviser) og en sekretariatsdirektør. Endvidere er der til den centrale administration knyttet et personale- og budgetkontor, et kontor for intern planlægning og organisation, et rationaliseringskontor (rationaliseringsopgaver inden for hele statsadministrationen) og et kontor for økonomiske spørgsmål samt budget- og bogholderispørgsmål.

Den egentlige revisionsvirksomhed udøves gennem 9 afdelinger, der reviderer de forskellige ministerier og de dem underlagte institutioner, 2 afdelinger, der reviderer kommunerne og 2 afdelinger, der reviderer selskaber og andre institutioner, hvori staten har økonomiske interesser.

Comptrollers stab har i princippet samme status som andre statstjenestemænd, men de kan kun afskediges af og modtage ordrer fra Comptroller (§ 22 a).

Revisionens samlede personale tæller ca. 400 ansatte. Siden juli 1959 har det været en betingelse for ansættelse i statsrevisionen at have bestået en embedseksamen i jura, økonomi, statsvidenskab, revision eller lignende.

///. *Revisionens arbejdsområde.*

4. Undergivet Comptrollers revision og kontrol er alle statskontorer og statsinstitutioner, enhver der uden for kontraktforhold har rådighed over statsej endom, alle kommuner og kommunale institutioner, alle virksomheder, institutioner eller fonde, i hvis ledelse regeringen tager del, eller som ved lov eller andre beslutninger er henlagt under Comptrollers område. Endvidere kan parlamentets finanskomite eller Comptroller selv bestemme, at virksomheder m. v., hvori kommuner eller andre offentlige institutioner har interesser eller som modtager offentlig støtte skal revideres og kontrolleres af Comptroller (§ 9).

5. Det påhviler Comptroller inden for de af hans virksomhed omfattede organer at påse (§ 10):

- om alle udgifter er afholdt indenfor og i overensstemmelse med de givne bevillinger,
- om alle indtægter er oppebåret og er i overensstemmelse med bevillingerne,

— om udgifter og indtægter er rigtigt dokumenterede,
— om forvaltningen er varetaget af den kompetente myndighed og i overensstemmelse med loven,
— om bogholderi, kasse, beholdnings- og registreringssystemet er effektivt (rationelt)
– om penge og andre værdier er opbevaret på betryggende måde,
– om kasse- og andre beholdninger stemmer med de førte regnskaber.

Comptroller skal endvidere påse, at stats- og kommunale organer og institutioner har administreret på en økonomisk, effektiv (rationel) og i moralsk henseende korrekt måde. Denne virksomhed skal også udøves i forhold til institutioner, der støttes af offentlige midler, medmindre de ved særlige bestemmelser er undtaget fra denne kontrol fra Comptrollers side.

Comptroller kan endelig selv tage andre spørgsmål vedrørende forvaltningen op til undersøgelse, ligesom finanskomiteen kan træffe bestemmelse om særlige undersøgelser eller midlertidige begrænsninger i revisionen af enkelte institutioner.

IV. Revisionens arbejdsmetoder.

6. De regnskabspligtige myndigheder skal hvert år senest 4 måneder efter finansårets udløb fremsende rapport over indtægter og udgifter i det forløbne år (§ 11). Det egentlige statsregnskab skal fremsendes til revision af finansministeren, for så vidt angår driftsregnskabet inden 6 måneder, og for så vidt angår statens status inden 9 måneder efter finansårets (1. april - 31. marts) udløb (§ 12). Alle regnskaber skal bilægges dokumentation i det omfang, Comptroller forlanger, og han kan i øvrigt kræve sig forelagt dokumentation og supplerende oplysninger, som han anser for nødvendig for sin virksomhed.

7. Revisionen, der vel tager sit udgangspunkt i de indsendte rapporter over indtægter og udgifter, foregår som hovedregel på stedet. Det centrale planlægnings- og Organisationskontor tilrettelægger hvert inspektionsår, der omfatter tidsrummet 1. april - 31. marts. Som forberedelse hertil fremsender hver revisionsafdeling i januar et programforslag, der er opdelt i 4 kvartalsperioder. I løbet af februar opstiller planlægnings- og organisationskontoret herefter for det kommende år et samlet revisionsprogram, der efter at være drøftet i en planlægningskomité endeligt godkendes af Comptroller.

Det påhviler herefter hver revisionsafdeling at underrette planlægnings- og organisationskontoret om påbegyndelsen og afslutningen af de den tildelte opgaver og at fremsende en rapport over de foretagne revisionsundersøgelser med udgangen af hvert kvartal. På dette grundlag bliver revisionens ledelse og Comptroller til stadighed holdt å jour med arbejdets forløb og kan under hensyntagen til forsinkelser og andre uregelmæssigheder i programmets gennemførelse foretage de fornødne ændringer i programmet og tilpasse det kommende års program.

Hvis undersøgelsen »på stedet« afslører fejl eller i øvrigt giver anledning til påtale, skal administrationen underrettes skriftligt herom, og Comptroller skal stille forslag til fejl og manglers afhjælpning. Hvis Comptroller finder det fornødent, kan han endvidere underrette vedkommende minister og finansministeren om sine observationer. Hvis der er tale om særlige alvorlige fejl eller spørgsmål af generel betydning, skal Comptroller afgive en særlig rapport herom til finanskomiteen, som efter omstændighederne kan anmode justitsministeren om at nedsætte en særlig undersøgelseskommission.

8. Comptroller iværksætter også tværgående undersøgelser af generelle spørgsmål. Sådanne undersøgelser kan enten foretages af revisionens eget personale eller henlægges til særlige af Comptroller nedsatte udvalg, hvis medlemmer vælges blandt eksperter på det pågældende område. Resultatet af disse undersøgelser forelægges som regel finanskomiteen i særlige rapporter.

9. Comptroller har som ovenfor anført også pligt til at påse, at administrationen er tilrettelagt og gennemføres på en effektiv og rationel måde. Ved revisionen på stedet foretager de enkelte revisionsafdelinger derfor også en bedømmelse af den undersøgte institution ud fra et rationaliseringssynspunkt, men de egentlige rationaliseringsundersøgelser foretages dog af det centrale kontor for disse sager. Disse undersøgelser kan dels være tværgående, omfattende generelle spørgsmåls behandling i forskellige styrelser og institutioner, dels undersøgelser af forretningsgangen m. v. i de enkelte administrationer. Det fremgår af Comptrollers årlige rapporter, at de nævnte undersøgelser svarer til den

virksomhed, der her i landet udøves af forvaltningsnævnets sekretariat.

V. Comptrollers ombudsmandsvirksomhed.

10. Uagtet der ikke i loven om den israelske statsrevision findes nogen bestemmelse om, at Comptroller kan behandle klager fra private over administrationen, har Comptroller i praksis påtaget sig denne opgave. Herom siges der i Comptrollers 10. rapport (finansåret 1958/59), at den israelske Comptroller så vidt vides er den eneste »statsrevision« i verden, der har påtaget sig denne opgave, og at motivet hertil har været, at en sådan aktivitet inden for en ung stat ikke alene hjælper den borger, som føler sig uretfærdigt behandlet, men også tjener til at forbedre administrationen på grundlag af borgernes klager. Comptroller behandler dog kun sådanne klager, som vedrører administrationens aktivitet inden for de områder, som er undergivet Comptrollers revisions- og kontrolvirksomhed. I året 1961 modtog Comptroller ca. 1.300 klager, hvis behandling ifølge Comptrollers 12. rapport (finansåret 1960/61) dels gav anledning til undersøgelser af administrative fejl og dels gav mulighed for at yde hjælp til borgere, der følte sig uretfærdigt behandlet af administrationen. Klagerne behandles centralt af det juridiske kontor (legal adviser).

VI. Comptrollers beretnings- og rapportvirksomhed.

11. Ifølge lovens § 15 skal Comptroller efter at have afsluttet sin revision af finansårets regnskaber (ifølge § 9 skal revisionen udføres i nødvendigt omfang, d. v. s. efter Comptrollers bestemmelse) dog senest førstkommende 15. februar afgive en rapport til finansministeren indeholdende en fortegnelse over de reviderede statsinstitutioner og disses underinstitutioner. Rapporten skal endvidere omfatte:

- en oversigt over Comptrollers virksomhed i almindelighed,
- en fuldstændig fortegnelse over alle forefundne tilfælde af overtrædelse af »moral standards«,
- en omtale af sådanne fejl og overtrædelser af love eller bestemmelser om økonomi og effektivitet, som Comptroller finder anledning til at fremdrage,
- forslag til afhjælpning af fejl og undgåelse af sådanne.

Ifølge § 16 skal finansministeren fremkomme med sine bemærkninger inden 6 uger efter rapportens modtagelse, og efter udløbet af denne frist skal rapporten forelægges parlamentet. Det påhviler herefter finanskomiteen inden 15. juli at diskutere rapporten og forelægge parlamentet et forslag til rapportens godkendelse.

Comptroller skal endvidere senest hvert års 31. december forelægge finansministeren en rapport vedrørende revisionen af statsregnskabet. Rapporten skal 6 uger senere forelægges for parlamentet (§ 19).

12. Om sine revisionsundersøgelser i kommuner, virksomheder og institutioner, der i øvrigt er omfattet af hans kontrol, skal Comptroller udarbejde rapporter, der for så vidt angår kommunerne skal tilsendes »borgmesteren« med kopier til samtlige kommunalbestyrelsesmedlemmer, og for så vidt angår andre institutioner, vedkommende institution. Genparter af de førstnævnte rapporter skal endvidere tilsendes finanskomiteen, finansministeren og indenrigsministeren og genparter af de sidstnævnte finansministeren og vedkommende fagminister. Endelig er Comptroller forpligtet til at afgive udtalelser vedrørende spørgsmål, der forelægges ham af parlamentet, finanskomiteen eller regeringen.

13. Comptrollers årlige rapport, der dækker revisionen af det foregående finansårs regnskaber og revisionens løbende virksomhed i det foregående kalenderår, indeholder et stort materiale, omfattende beskrivelse, kritik og forslag til ændringer af administrationen[16]). Parlamentets finanskomite har derfor haft vanskeligt ved at foretage den fornødne gennemgang og diskussion af rapporternes indhold inden for de givne tidsfrister, og i erkendelse heraf nedsatte komitéen i maj 1958 en underkomité for State-Control, hvis medlemmer rekrutteres dels blandt komitéens egne medlemmer, dels blandt parlamentets øvrige medlemmer. I denne underkomité behandles Comptrollers rapporter i praksis, forinden de officielt af finanskomiteen forelægges for parlamentet. Den af parlamentet godkendte indstilling offentliggøres i Comptrollers følgende årsrapport.

Til fremskyndelse af behandlingen af Comp-

[16]) Rapporten er tilgængelig i en engelsk udgave, der gengiver de vigtigste kapitler fuldstændigt eller i uddrag. Rapporten i sin helhed foreligger kun på hebraisk.

trollers kritik og forslag til ændringer i administrationen har finanskomiteen anmodet finansministeren om hvert år senest 3 måneder efter, at parlamentet har godkendt komitéens indstilling vedrørende Comptrollers rapport, at redegøre for, i hvilket omfang Comptrollers henstillinger er blevet ført ud i praksis. En sådan redegørelse blev i maj 1961 for første gang givet til finanskomiteen, der i denne anledning udtalte, at tilvejebringelsen af denne redegørelse (der formentlig forudsætter, at administrationen har fremskyndet gennemførelsen af Comptrollers forslag), er et vigtigt led i bestræbelserne for at forbedre administrationen.

S. L. MØLLERS BOGTRYKKERI, KØBENHAVN