

RIGSREVISIONEN

København, den 3. november 2004

RN JUR06/04

Faktuelt notat til statsrevisorerne
om
revisionsordningerne for den statslige revision, den kommunale revision og den
privatpraktiserende revisor, der udfører revision af statslige, selvejende institutioner
– en sammenligning

I. Resumé

1. Statsrevisorerne bad mig den 16. juni 2004 om et faktuel notat om revisionsordninger. Notatet skulle kort beskrive henholdsvis den statslige revision, hvor rigsrevisor har enekompetence, den kommunale revision og revisionen udført af de privatpraktiserende revisorer ved fx selvejende institutioner mfl. i forhold til hinanden. Et udkast til notatet har været til høring hos medlemmerne af Kontaktudvalget for Offentlig Revision.

2. Lovregulering mv. af den statslige revision fremgår af rigsrevisorloven. Reguleringen af den kommunale revision sker i medfør af kommunestyrelsesloven mv., mens der for private revisorer, der reviderer statslige, selvejende institutioner, gælder særlovgivning og revisorlovgivning.

3. Revisorerne er uafhængige i alle 3 ordninger. Som det fremgår af det følgende, skal uafhængighed vurderes både ud fra den lovbestemte *uafhængighed* og ud fra en konkret vurdering af de 13 forhold, som statsrevisorerne ønsker belyst. Her knytter spørgsmålet om uafhængighed sig navnlig til *valg af revisor, fastsættelse af revisionsinstruks, betaling for revisionsydelsen og hvem der kan anmode om en undersøgelse*.

Den statslige revision og Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune (Revisionsdirektoratet) kan ikke fravælges af den reviderede. Kommunalbestyrelsen (nedenfor anvendt som dækkende såvel kommunalbestyrelsen som amtsrådet) i de øvrige kommuner kan som udgangspunkt frit vælge revisor. Bestyrelserne for de selvejende institutioner vælger principielt frit revisor inden for de muligheder, som ressortministeriet har fastsat i lovgivningen.

Den statslige revision er ikke bundet af instrukser fra den reviderede. Den reviderede kan i de øvrige ordninger påvirke indholdet og omfanget af revisionen ved at indgå aftaler om individuelle revisionsløsninger for de kommunale revisorer og private revisorer i statslige, selvejende institutioner. Dette gælder ikke for Københavns Kommune, hvor Revisionsvedtægten er bindende for Revisionsdirektoratet. Generelt gælder i øvrigt for det kommunale område og den private revisor, at aftaler ikke kan indskrænke revisors pligter og ansvar med hensyn til udførelsen af revisionen.

Når rigsrevisor er enerevisor inden for rigsrevisorlovens rammer, er der intet økonomisk mellemværende mellem revisor og den reviderede. Rigsrevisor kan således – uden at skulle drøfte det med den reviderede – udvide revisionen i det omfang, som rigsrevisor finder det nødvendigt og under hensyntagen til Rigsrevisionens ressourcer. For Københavns Kommune gælder denne frihed i samme omfang med den modifikation, at Revisionsdirektoratets budget fastsættes af Borgerrepræsentationen, dvs. af den reviderede.

På det øvrige kommunale område og for den private revisor, der reviderer statslige, selvejende institutioner, må revisors beslutning om at foretage en ekstraordinær revisionsindsats forud drøftes med den reviderede – også honorarmæssigt.

Den reviderede på det statslige område kan ikke anmode Rigsrevisionen om undersøgelser, ligesom de heller ikke kan fravælge en revision eller en undersøgelse. Det er alene statsrevisorerne, der kan anmode Rigsrevisionen om en undersøgelse. Kommunalbestyrelserne kan anmode om udførelse af revision ud over de lovpligtige revisionsydelser. Det samme gælder for bestyrelsen i statslige, selvejende institutioner. Dette gælder ikke Københavns Kommune, hvis revisionsordning her ligner den statslige.

4. Der er ingen væsentlige forskelle på de *faglige krav til revisionen* i de 3 ordninger. *Adgangen til oplysninger (access)* er reelt ens i de 3 ordninger. *Revisionsydelsen* i ordningerne er alle afgrænset af lovgivningen, og fælles for dem er kravet om finan-

siel revision. Revisors mulighed for at tage initiativ til og udføre udvidet forvaltningsrevision er imidlertid forskellig. Såvel den statslige revision som Revisionsdirektoratet kan udføre større undersøgelser på eget initiativ. På det øvrige kommunale område kan revisor kun udføre udvidet forvaltningsrevision efter aftale med den reviderede. I de statslige, selvejende institutioner vil der i lovgivningen være fastsat krav til forvaltningsrevisionen.

5. *Revisors pligter* er i de 3 ordninger som udgangspunkt lovbestemte. Rigsrevisionens pligter er dog mere vidtgående end de øvrige revisorer. Dette gælder pligten til rapporteringen. Revisionsdirektoratets pligter har nogle lighedspunkter med Rigsrevisionens, mens pligterne for revisor på det øvrige kommunale område og for revisor i statslige, selvejende institutioner er fastsat i lovgivningen. Andre pligter herudover fremgår af aftaler, som indgås med den reviderede om yderligere revisionsydelser.

6. I de 3 ordninger udføres finansiel revision samt foretages vurderinger af sparsommelighed, men herudover varierer *formerne for revision*. Der er betydelige variationer i udførelsen af de øvrige elementer i forvaltningsrevisionen, dvs. produktivitet, effektivitet og økonomistyring. Forvaltningsrevision har et langt større omfang på det statslige område end på de øvrige områder. Revisionsdirektoratet foretager også undersøgelser. De øvrige kommunale revisorer udfører løbende forvaltningsrevision. Udvidet forvaltningsrevision er ikke lovpligtig, og den aftales med den reviderede – typisk med udgangspunkt i resultaterne af den løbende forvaltningsrevision. For de statslige, selvejende institutioner gælder det, at lovgivningen fastsætter minimumskravene til revisionen

7. Forskellen mellem de 3 ordninger vedrørende *omfanget af revisionen* skyldes primært omfanget af større undersøgelser på det statslige område. Rigsrevisionen har endvidere mulighed for at gennemføre større undersøgelser omfattende flere ministerområder og på refusionsområdet i kommunerne (tværgående undersøgelser). Den kommunale revision og de private revisorer har alene mulighed for at gennemføre udvidet forvaltningsrevision inden for den enkelte kommune eller den enkelte statslige, selvejende institutioner.

På det kommunale område bliver der kun i et mindre omfang foretaget udvidet forvaltningsrevision, bl.a. fordi dette ikke er lovpligtigt. Det er i henhold til kommunestyrelsesloven den reviderede kommune – med undtagelse af Københavns Kommune – der beslutter udførelse af sådanne yderligere revisionsydelser, ligesom kommunalbestyrelsen honorerer dette arbejde særskilt. De private revisorer i statslige, selvejende institutioner kan på tilsvarende måde foretage yderligere revision, når dette efterspørges og betales af den reviderede.

8. Også vedrørende *revisors rapportering* er der forskelle mellem de 3 ordninger. Den statslige rapportering går videre end rapporteringen i de 2 øvrige ordninger. Således bliver også Folketinget inddraget i forbindelse med rapporteringen, og der er endvidere fokus på ministerens opgavevaretagelse og ansvar. Samlet set øger dette den statslige revisions gennemslagskraft. Derudover bliver resultaterne af den statslige revisions arbejde offentliggjort ved statsrevisorernes foranstaltning, mens der ikke sker en tilsvarende offentliggørelse fra en ekstern part af revisionsresultaterne i de 2 øvrige ordninger. I kommunerne fremgår det af dagsordenen til udvalgs- og byrådsmøderne, hvornår revisionsberetningerne behandles, ligesom disse er offentligt tilgængelige. I Københavns Kommune medvirker revisionsudvalget ved at offentliggøre deres bemærkninger i revisionsbetænkningen vedrørende sagerne i årsberetning om revisionen.

9. Der er en klar sammenhæng mellem den statslige revisions rapportering og *opfølgning*, idet disse udføres som led i Folketingets vurdering af ministerens udøvelse af sine beføjelser og pligter – dvs. den parlamentariske kontrol. Kombinationen af rapportering og offentliggørelse af revisionsresultaterne sikrer efter min opfattelse en grundig og uafhængig opfølgning på revisionen. Dette er et særkende for den statslige revision. Dog har revisionsudvalget i Københavns Kommune på tilsvarende måde et samarbejde med Revisionsdirektoratet, når udvalget afgiver sine bemærkninger og offentliggør dem i revisionsbetænkningen.

På det øvrige kommunale område offentliggøres alene mødedato og ofte også dagsorden hertil, hvoraf det fremgår, hvornår revisionsberetninger mv. behandles.

Der sker ingen offentliggørelse af rapporteringen om den private revision i statslige, selvejende institutioner, medmindre dette sker som led i Rigsrevisionens kontrol af, om ministeriet har sikret betryggende revision af området.

10. Alt i alt viser sammenligningen, at forskellene mellem de 3 revisionsordninger er større end lighederne. Dog ligner den statslige revisionsordning og ordningen for Københavns Kommune hinanden på en række punkter.

Jeg fremhæver afslutningsvis særligt forskellene på revisors uafhængighed, revisors overordnede pligter, rapportering og opfølgning på revisionen. Revisorerne i alle 3 ordninger er uafhængige, men en række forhold, jf. statsrevisorernes spørgsmål, påvirker graden af uafhængighed.

Den statslige revision omfatter såvel ministeriernes administration som ministre-nes opgavevaretagelse og ansvar i forbindelse hermed, hvorimod den kommunale revision alene vedrører en vurdering af udførelsen af de politiske beslutninger og øvrige administrative tiltag i forbindelse hermed. Den private revision i statslige, selvejende institutioner fremgår af lovgivningen på området.

I den statslige revisionsordning udgør statsrevisorerne en uafhængig myndighed, der følger op på revisionssagerne over for de relevante ministre og Folketinget.

II. Indledning

11. Statsrevisorerne bad mig på mødet den 16. juni 2004 om et faktuel notat om revisionsordninger. Notatet skulle kort beskrive henholdsvis den statslige revision, hvor rigsrevisor har enekompetence, den kommunale revision og revisionen udført af de privatpraktiserende revisorer ved fx selvejende institutioner mfl. i forhold til hinanden. Notatet skulle bl.a. indeholde en sammenligning og vurdering af følgende forhold vedrørende de 3 revisionsordninger:

- Uafhængighed
- Faglige krav til revisionen
- Revisionsadgang
- Revisionsydelsen
- Rapportering
- Opfølgning på revisionen.

Det var endvidere statsrevisorernes ønske at få besvaret konkrete spørgsmål vedrørende uafhængigheden og vedrørende revisionsydelsen.

12. I kap. III beskriver jeg den overordnede lovregulering mv., som de 3 ordninger er underlagt. I kap. IV er en oversigt, og de 3 ordninger er nærmere beskrevet, sammenlignet og vurderet med udgangspunkt i de af statsrevisorerne stillede spørgsmål. I det afsluttende kap. V afrundes med mine bemærkninger.

Et udkast til notatet har været til høring hos medlemmerne af Kontaktudvalget for Offentlig Revision, som ud over Rigsrevisionen er Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR), Kommunernes Revision, Revisionsdirektoratet for Københavns Kommune (Revisionsdirektoratet) og Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962. Bemærkningerne er i videst muligt omfang indarbejdet i notatet. Det er af ovennævnte samarbejdsparter ønsket fremhævet, at notatet fokuserer på de 3 revisionsordninger og ikke på revisor. Jeg deler til fulde denne opfattelse.

Der er i notatet lagt særlig vægt på omtalen af den statslige og kommunale revisionsordning, og jeg har ud fra statsrevisorerens spørgsmål i øvrigt alene beskrevet den revisionsordning, der gælder for privatpraktiserende revisorer i statslige, selvejende institutioner.

III. Lovregulering mv. af den statslige revision, den kommunale revision og den private revision i staten

A. Den statslige revision

13. Rigsrevisionens kompetence til at revidere statsregnskabet fremgår af rigsrevisorlovens § 2. Bestemmelsen gælder også, hvor staten yder tilskud, der dækker fx fondes, selvejende institutioners mv. regnskabsmæssige underskud, hvad enten dette sker som statstilskud eller ved bidrag, afgift eller anden indtægt i henhold til lov. Der er således en række selvejende institutioner (ledet af bestyrelser), der direkte er omfattet af rigsrevisors enekompetence, bl.a. universiteterne og CVU-området, der er omfattet af lovgivningen om Centre for Videregående Uddannelse og andre selvejende institutioner for videregående uddannelser mv., fx Den Grafiske Højskole, Danmarks Erhvervspædagogiske Læreruddannelse og Danmarks Forvaltningshøjskole.

Rigsrevisionens kompetence til at foretage revision kan endvidere hidrøre fra anden hjemmel, navnlig særlovgivning, fx Danmarks Radio og TV 2-regionerne.

Rigsrevisors andre opgaver i henhold til rigsrevisorloven vedrører regnskaber, som er nævnt i lovens §§ 4-5, jf. § 6, dvs. situationer, hvor det er en valgt revisor, der

udfører revisionen. Rigsrevisionen foretager på dette område regnskabsgennemgang og forvaltningsrevision, herunder større undersøgelser, mens den valgte revisor udfører den finansielle revision og tillige forvaltningsrevision.

Rigsrevisorlovens § 5 omfatter de kommunale regnskaber, hvor der sker afregning over for staten (refusion). Den statslige revision har også her adgang til at udføre regnskabsgennemgang og forvaltningsrevision, herunder større undersøgelser.

B. Den kommunale revision

14. Revisionen af kommunale regnskaber, dvs. alle (amts)kommunale regnskaber inkl. Københavns og Frederiksberg Kommuner og Bornholms Regionskommunes regnskaber, udføres af valgte revisorer – for Københavns Kommunes vedkommende dog altid af Revisionsdirektoratet – og omfatter finansiell revision og løbende forvaltningsrevision (forstået som den vurdering af kommunens økonomiske forvaltning, som den valgte revisor har pligt til at udføre samtidig med den finansielle revision). Revisionsdirektoratet udfører endvidere udvidet forvaltningsrevision (forstået som yderligere forvaltningsrevision i form af særlige undersøgelser på udvalgte områder). Det samme gælder de øvrige kommunale revisorer, når det aftales med den enkelte kommune. Den finansielle revision og den løbende forvaltningsrevision er lovpligtig i medfør af kommunestyrelseslovens §§ 42-42a og bekendtgørelse nr. 1095 af 12. december 2003 om kommunernes budget- og regnskabsvæsen, revision mv. Den del af de kommunale regnskaber, hvor der sker afregning over for staten (refusion), revideres også af den kommunale revision, idet dette tillige sker i henhold til bestemmelser fastsat af ressortministerierne, som bl.a. indeholder krav om udførelse af løbende og udvidet forvaltningsrevision. Hvor en kommunal valgt revisor er omfattet af lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer (som ændret ved lov nr. 364 af 19. maj 2004) med tilhørende bekendtgørelser (revisorlovgivningen) gælder tillige bestemmelser heri af relevans for revisionen af kommunale regnskaber.

C. Den private revision i statslige, selvejende institutioner

15. I nogle tilfælde reviderer private revisorer statslige, selvejende institutioner. Det drejer sig konkret om revision af erhvervsrettet uddannelse (handelsskoler, tekniske skoler og AMU-centre). For disse institutioner, der som regel har en bestyrelse som

øverste ledelse, gælder særlovgivning, fx lov om erhvervsrettede uddannelser mv., der også regulerer revisionen. De private revisorer foretager med hjemmel heri revisionen, der ellers falder inden for rigsrevisorlovens § 2.

For de private revisorer, der arbejder med revision af statslige, selvejende institutioner, gælder tillige revisorlovgivningen. Her er især erklæringsbekendtgørelsen relevant, da denne normerer revisors arbejde med erklæringer og sikring af, at revisor har modtaget alle efterspurgte oplysninger. Endvidere reguleres området tillige af aftale mellem revisor og den reviderede.

IV. Oversigt og beskrivelse, sammenligning og vurdering af de 3 revisionsordninger

16. En overordnet sammenligning mellem de 3 revisionsordninger fremgår af skemaet.

Undersøgte forhold	Statslig revision	Kommunal revision	Privat revision af statslige, selvejende institutioner
1. Revisors uafhængighed – herunder	Rigsrevisorlovens § 1, stk. 3.	Kommunestyrelseslovens § 42, stk. 1, jf. stk. 6.	Krav fastsat i lovgivning (revisionsbekendtgørelse/-instruks) og i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer, § 11.
Valg af revisor	Lovbestemt i medfør af rigsrevisorloven, særlovgivning og/eller vedtægt mv.	Kommunalbestyrelsen efter godkendelse hos tilsynsmyndigheden, jf. kommunestyrelseslovens § 42, stk. 1. Dog lovbestemt for Københavns Kommune.	Den reviderede inden for rammerne af ressortministeriets revisionsbestemmelser.
Fastsættelse af revisionsinstruks	Revisionens omfang fremgår af rigsrevisorloven. I visse tilfælde fastlægger en revisionsinstruks opgaverne for intern statslig revision.	Kommunalbestyrelsen, jf. bekendtgørelse nr. 1095 af 12. december 2003, § 4, stk. 3 (fastlægges i et revisionsregulativ og i Revisionsvedtægten for Revisionsdirektoratet). På refusionsområdet fastsætter staten endvidere særlige krav.	Krav fastsat i lovgivning (revisionsbekendtgørelse/-instruks).
Hvem betaler for revisionsydelsen	Som udgangspunkt er den gratis, men andet kan fremgå af lovgivningen eller omstændighederne.	Kommunen ifølge tilbud (udbud hvert 4. år) eller aftale/kontrakt. I enkelte tilfælde betaler staten for særlige undersøgelser på refusionsområdet.	Den reviderede ifølge aftale eller timebetalt honorar.
Hvem kan anmode om en undersøgelse	Det kan alene statsrevisorerne, men ikke i relation til metodevalg (rigsrevisorloven, statsrevisorloven).	Kommunalbestyrelsen inden for grænserne af revisors uafhængighed, suppleret af lovbestemte krav til revisionen på refusionsområdet (eventuelt temarevision).	Den reviderede inden for grænserne af revisors uafhængighed og under fortsat opfyldelse af de af ressortministeriet fastsatte rammer.
2. Faglige krav til revisionen	Revisionsstandards: "God Offentlig Revisions-skik" (rigsrevisorlovens § 3), INTOSAI-standards.	Revisionsstandards: "God Offentlig Revisions-skik", ISA-standards (RS-standards).	Revisionsstandards: "God Offentlig Revisions-skik" (rigsrevisorlovens § 3), ISA-standards.

Undersøgte forhold	Statslig revision	Kommunal revision	Privat revision af statslige, selvejende institutioner
3. Adgang til oplysninger (access)	Fuld adgang i medfør af rigsrevisorlovens §§ 12 og 13.	Fuld adgang i medfør af bekendtgørelse nr. 1095 af 12. december 2003, § 4, stk. 2.	Krav fastsat i lovgivning (revisionsbekendtgørelse/-instruks).
4. Revisionsydelsen – herunder	Revisionen af statsregnskabet, andre § 2-regnskaber og særlovsregnskaber. Hertil kommer rigsrevisors beslutninger og statsrevisorernes anmodninger.	Kommunestyrelseslovens krav og kommunalbestyrelsens ønsker samt ressortministeriets revisionsbekendtgørelse/-instruks.	Lovgivning (revisionsbekendtgørelse/-instruks), aftale og erklæringsbekendtgørelsen.
Revisors pligter	Rigsrevisorloven.	Kommunestyrelsesloven (regulativ/Revisionsvedtægten for Revisionsdirektoratet) og eventuel aftale med kommunalbestyrelsen.	Lovgivning (revisionsbekendtgørelse/-instruks) og eventuel aftale. Revisorlovgivningen.
Hvilken form for revision skal udføres	Finansiell revision, herunder bevillingskontrol, og forvaltningsrevision.	Finansiell revision, herunder juridisk-kritisk revision, bevillingskontrol og løbende forvaltningsrevision samt udvidet forvaltningsrevision på bestilling af kommunalbestyrelsen.	Finansiell revision og forvaltningsrevision.
Hvor stort er omfanget	Alle regnskaber omfattet af rigsrevisorlovens § 2, regnskabs gennemgang efter lovens § 4, gennemgang af de kommunale afregninger efter lovens § 5 samt regnskaber efter særlig hjemmel.	Alle kommunale regnskabsområder og hvad den reviderede ønsker.	Revision af området og hvad den reviderede ellers ønsker.
5. Revisors rapportering	Skriftlig afrapportering til den reviderede/ressortministeriet samt beretninger til statsrevisorerne, som sender deres beretning (med eventuelle bemærkninger) til pågældende ministre og til Folketinget.	Årsberetning om revisionen med påtegning og delberetninger efter revisionens skøn, jf. bekendtgørelse nr. 1095 af 12. december 2003, § 5, og rapporter vedrørende det af kommunalbestyrelsen bestilte revisionsarbejde. På refusionsområdet har staten fastsat krav til rapporteringen.	Påtegning af regnskabet og eventuel revisorerklæring, revisionsprotokollater og eventuelle breve til ledelsen (management letters). Rapportering til ressortministeriet i henhold til lov.
6. Opfølgning på revisionen	Ministerredegørelse, rigsrevisors svar hertil samt statsrevisorernes eventuelle bemærkninger optages i Endelig betænkning over statsregnskabet, jf. rigsrevisorlovens § 18. Ikke-afsluttede sager følges op af rigsrevisor og statsrevisorerne i følgende års Endelig betænkning. Politisk opfølgning (i Folketinget), jf. grundlovens § 47.	Kommunalbestyrelsens lovpligtige opfølgning sendes til tilsynsmyndigheden, jf. bekendtgørelse nr. 1095 af 12. december 2003, §§ 6 og 7. Staten gennemgår beretningerne på refusionsområdet og træffer beslutning herom.	Den reviderede, ressortministeriet og Rigsrevisionen, jf. rigsrevisorlovens § 6.

17. Sammenligningen af ordningerne for den statslige og den kommunale revision og for de private revisorer, der udfører revisionen i statslige, selvejende institutioner, fremgår af det følgende, hvor statsrevisorernes hovedspørgsmål med underspørgsmål gennemgås i den i skemaet anførte rækkefølge.

a. Revisors uafhængighed

18. Revisors uafhængighed er et grundlæggende krav i såvel den statslige, den kommunale som i den private revision i staten. Denne uafhængighed er fastlagt i henholdsvis rigsrevisorlovens § 1, stk. 3, i kommunestyrelseslovens § 42, stk. 1, jf. stk. 6, og § 42a i denne lov samt § 2, stk. 1, jf. § 6, stk. 2, i Revisionsvedtægten for Revisionsdirektoratet og endelig i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer, § 11.

Revisorerne er således uafhængige i alle 3 ordninger. Som det fremgår af det følgende, skal uafhængighed vurderes både ud fra den lovbestemte uafhængighed og ud fra en konkret vurdering af de 13 forhold, som statsrevisorerne ønsker belyst. Her knytter spørgsmålet om uafhængighed sig navnlig til valg af revisor, fastsættelse af revisionsinstruks, betaling for revisionsydelsen og hvem der kan anmode om en undersøgelse.

19. Min vurdering af revisors uafhængighed er, at idealsituationen inden for det offentlige område er, at valg af revisor bestemmes af andre end de reviderede. Dette gælder alene for Rigsrevisionen og for Revisionsdirektoratet.

For så vidt angår fastsættelse af revisionsinstruks er det af betydning for uafhængigheden, at revisor ikke er bundet af instrukser fra den reviderede og af aftaler mellem revisor og den reviderede. Dette gælder alene for Rigsrevisionen og for Revisionsdirektoratet, idet jeg er opmærksom på, at instruks/aftale for det øvrige kommunale område og for den privatpraktiserende revisor, der udfører revision af statslige, selvejende institutioner, ikke kan indskrænke revisors pligter og ansvar med hensyn til udførelsen af revisionen.

For så vidt angår betaling for revisionsydelsen gælder det, at der ikke direkte er et økonomisk mellemværende mellem Rigsrevisionen og de statslige institutioner og heller ikke mellem Revisionsdirektoratet og kommunens administration. I den statslige revision er Rigsrevisionens budget en del af Folketingets budget og dermed ikke

en del af den revideredes budget. Revisionens budgetmæssige uafhængighed genfindes hos Revisionsdirektoratet, som har sit eget budget, men dette fastsættes imidlertid af Borgerrepræsentationen (den reviderede). Her er der således ingen direkte økonomiske relationer mellem revisor og den reviderede. Det er der derimod mellem kommunalbestyrelserne henholdsvis bestyrelserne i de statslige, selvejende institutioner og de respektive revisorer, idet der her er et "kunde-leverandør-forhold". Dette er en følge af den revideredes lovgivningsmæssige frihed til selv at vælge revisor og af, at udgifterne til revisionen skal dækkes af den revideredes budget. Jeg vurderer tillige, at det kan have betydning, at prisen på revisionsydelsen kan være en konkurrenceparameter.

Endelig spiller det en rolle, hvem der kan anmode om en undersøgelse. I den statslige revision er det kun statsrevisorerne, der som et uafhængigt parlamentarisk, grundlovsfæstet organ kan anmode Rigsrevisionen om undersøgelser. I de øvrige ordninger er der sammenfald mellem betaler og bestiller, bortset fra Københavns Kommune, hvor alene revisionsudvalget kan anmode om undersøgelser.

b. Valg af revisor

20. Valg af revisor er for den statslige revision fastlagt i rigsrevisorloven. Institutioner omfattet af den statslige revision har således som udgangspunkt ikke mulighed for selv at vælge revisor. Dog kan Folketinget ved lov fravige rigsrevisorloven.

For så vidt angår den kommunale revision er det kommunalbestyrelsen (nedenfor anvendt som dækkende såvel kommunalbestyrelsen som amtsrådet) som vælger en sagkyndig revisor. Valg af revisor – og afskedigelse – skal godkendes af den statslige tilsynsmyndighed i henhold til kommunestyrelsesloven. Tilsynsmyndighederne har godkendt statsautoriserede revisionsfirmaer, Kommunernes Revision og Revisionsaktieselskabet af 1/12 1962 som kommunale revisorer. Revisionsdirektoratet udfører i medfør af kommunestyrelsesloven revisionen af Københavns Kommunes regnskaber og kan ikke fravælges.

Valg af privat revisor foretages af de statslige, selvejende institutioners bestyrelser. Dog skal dette valg træffes inden for de rammer, som ressortministeriet sætter i lovgivningen.

21. Jeg konstaterer, at der er forskelle mellem de 3 ordninger, idet den statslige revision ikke kan fravælges af den reviderede. Dette gælder endvidere for Revisionsdirektoratet. Kommunalbestyrelsen i de øvrige kommuner kan derimod som udgangspunkt frit vælge revisor. Valg af revisor skal dog kunne godkendes af tilsynsmyndigheden. Bestyrelserne for de selvejende skoler mv. vælger principielt frit revisor inden for de muligheder, som ressortministeriet har fastsat i lovgivningen.

c. Fastsættelse af revisionsinstruks

22. Der er ikke fastsat en revisionsinstruks for rigsrevisor, idet opgaverne for den statslige revision fremgår af rigsrevisorloven.

Kommunalbestyrelsen skal i henhold til kommunestyrelsesloven fastlægge revisionen i et revisionsregulativ – for Københavns Kommune i en revisionsvedtægt stadfæstet af Indenrigs- og Sundhedsministeriet. Når kommunerne afregner over for staten (refusion), fastsætter ressortministeriet regler for udførelsen af og rapporteringen om revisionen.

Den private revisor, som udfører revision i statslige, selvejende institutioner, skal opfylde krav til revisionen af regnskaber fastsat af ressortministeriet. Staten fastsætter således kravene i revisionsbekendtgørelser/-instrukser, men den reviderede institutions bestyrelse kan frit med revisor aftale andre revisionsydelser med respekt af ressortministeriets krav.

23. Den statslige revision er ikke bundet af instrukser fra den reviderede. Den reviderede kan i de øvrige ordninger påvirke indholdet og omfanget af revisionen ved at indgå aftaler om individuelle revisionsløsninger for de kommunale revisorer og private revisorer i statslige, selvejende institutioner. Dette gælder ikke for Københavns Kommune, hvor Revisionsvedtægten er bindende for Revisionsdirektoratet.

Generelt gælder i øvrigt for det kommunale område og den private revisor, at aftaler ikke kan indskrænke revisors pligter og ansvar med hensyn til udførelsen af revisionen.

d. Betaling for revisionsydelsen

24. Når rigsrevisor er enerevisor inden for rigsrevisorlovens rammer, sker der ikke betaling for revisionsydelsen.

Kommunalbestyrelsen har ansvaret for at ansætte og betale revisionen. I øvrigt sker ansættelsen af revisor som regel ved, at revisionsopgaven sendes i udbud. I henhold til EU's tjenesteydelsesdirektiv er der pligt hertil hvert 4. år, såfremt revisionshonoraret, som betales af kommunen, forventes at overstige tærskelværdien, der for 2004 og 2005 er fastsat til 1,76 mio. kr. Hvis kommunalbestyrelsen ønsker særlige undersøgelser herudover, fx udvidet forvaltningsrevision, vederlægges disse særskilt efter timeforbrug. For Københavns Kommune fastsætter kommunestyrelsesloven, at revisionen foretages af Revisionsdirektoratet, der har sit eget budget.

De private revisorer i statslige, selvejende institutioner modtager revisionshonorar efter forudgående aftale med bestyrelsen om forventet timeforbrug eller et aftalt honorar. Hvis der ikke er indgået aftale, honoreres der efter medgået tid.

25. På det statslige område – når rigsrevisor er enerevisor inden for rigsrevisorlovens rammer – er der intet økonomisk mellemværende mellem revisor og den reviderede. Rigsrevisor kan således – uden at skulle drøfte det med den reviderede – udvide revisionen i det omfang, som rigsrevisor finder det nødvendigt og under hensyntagen til Rigsrevisionens ressourcer. For Københavns Kommune gælder denne frihed i samme omfang med den modifikation, at Revisionsdirektoratets budget fastsættes af Borgerrepræsentationen, dvs. af den reviderede.

På det øvrige kommunale område og for den private revisor, der reviderer statslige, selvejende institutioner, må revisors beslutning om at foretage en ekstraordinær revisionsindsats forud drøftes med den reviderede – også honorarmæssigt.

e. Hvem kan anmode revisor om en undersøgelse

26. Alene statsrevisorerne kan anmode Rigsrevisionen om at foretage undersøgelser og afgive beretninger om forhold, som de ønsker belyst. Den manglende adgang for andre, herunder de reviderede, til at anmode Rigsrevisionen om en undersøgelse er en følge af Rigsrevisionens uafhængighed i forhold til såvel regering som Folketing.

På det kommunale område – bortset fra Københavns Kommune – er det borgmesteren, økonomiudvalget eller kommunalbestyrelsen, der, dels ved udbuddet af revisionsydelsen under overholdelse af revisionsregulativet, dels ved ønsker om yderli-

gere revision, fastlægger det nærmere omfang heraf. Dette sker under respekt af lovgivningens krav og revisors lovfæstede uafhængighed. For Revisionsdirektoratet gælder, at Borgerrepræsentationens revisionsudvalg er det eneste, som kan anmode Revisionsdirektoratet om at udføre undersøgelser. Herudover kan ressortministeren på refusionsområdet stille krav til den kommunale revision.

De private revisorer, der reviderer statslige, selvejende institutioner, er underlagt bestyrelsens ønsker vedrørende revisionen, dog under respekt af revisors uafhængighed samt i øvrigt under opfyldelse af de krav, som ressortministerierne stiller.

27. Den reviderede på det statslige område kan ikke anmode Rigsrevisionen om undersøgelser, ligesom de heller ikke kan fravælge en revision eller en undersøgelse. Det er alene statsrevisorerne, der kan anmode Rigsrevisionen om en undersøgelse. Kommunalbestyrelserne kan anmode om udførelse af revision ud over de lovpligtige revisionsydelser. Det samme gælder for bestyrelsen i statslige, selvejende institutioner. Dette gælder ikke Københavns Kommune, hvis revisionsordning her ligner den statslige.

f. De faglige krav til revisionen

28. Offentlig revision udføres ud fra princippet ”God Offentlig Revisionsskik”, og jeg har derfor fundet det hensigtsmæssigt at introducere dette begreb. ”God Offentlig Revisionsskik” tager afsæt i rigsrevisorlovens § 3. Det er en standard, at revisionen tilrettelægges ud fra væsentlighed og risiko. ”God Offentlig Revisionsskik” er nærmere beskrevet i Rigsrevisionens publikation ”Begrebet God Offentlig Revisionsskik – en vejledning” fra november 1998.

Herudover øver internationale standarder fra International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) indflydelse på revisionens udførelse. INTOSAI-standarderne bygger delvis på de generelle internationale revisionsstandarder for finansiel revision (ISA-standarder). Der er desuden et særligt samarbejde om bl.a. best practice på området mellem rigsrevisioner i EU-landene.

Inden for den kommunale revision kræves det, at revisor er sagkyndig. Samtidig beskrives i kommunestyrelseslovens § 42, stk. 3, de faglige krav, der stilles til revisionen. Disse svarer til rigsrevisorlovens § 3, når bortses fra, at der ikke for kommunerne er et obligatorisk krav om udvidet forvaltningsrevision. Inden for den kommu-

nale revision stilles således krav i henhold til ISA- og INTOSAI-standarder, dvs. god revisionsskik og løbende forvaltningsrevision. I oversigten under spørgsmålet om faglige krav til revisionen er disse krav tilsammen angivet som ”God Offentlig Revisionsskik”.

De private revisorer anvender som udgangspunkt ISA-standarder. Det bemærkes, at FSR har oversat disse standarder og publiceret dem som revisionsstandarder (RS’er), der er regler om ”god revisionsskik”. Disse skal anvendes sammen med ”God Offentlig Revisionsskik”, når de private revisorer udfører revision af statslige, selvejende institutioner.

29. Der er således ingen væsentlige forskelle på de faglige krav til revisionen i de 3 ordninger. ”God Offentlig Revisionsskik” skal anvendes i alle 3 ordninger, idet der dog ikke for kommunerne er et obligatorisk krav om udvidet forvaltningsrevision. For alle ordningerne gælder endvidere, at der som en del af den faglige standard foretages intern kvalitetssikring. For de private revisorer, der er statsautoriserede og registrerede, er dette endvidere lovfæstet for al revision, der ikke udelukkende er til hvervgivers eget brug.

g. Adgang til oplysninger (access)

30. Rigsrevisionen har, hvor der er revisionskompetence, adgang til at indhente alle oplysninger af enhver art, som efter rigsrevisors skøn er af betydning for revisionens udførelse. Rigsrevisionen kan yderligere til enhver tid foretage revision og regnskabsgennemgang på det sted, hvor regnskaberne føres, eller hvor det nødvendige materiale findes.

Denne adgang til oplysninger genfindes på det kommunale område, jf. § 4, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 1095 af 12. december 2003 om kommunernes budget- og regnskabsvæsen, revision mv.

De private revisorerers adgang til oplysninger fremgår af lovgivningen, der regulerer de statslige, selvejende institutioner.

31. Adgangen til oplysninger er reelt ens i de 3 ordninger.

h. Revisionsydelsen

32. Den statslige revisionsydelse består primært af revisionen af statsregnskabet og andre regnskaber omfattet af rigsrevisorlovens § 2. Desuden fastlægges omfanget ud fra statsrevisorernes anmodninger om undersøgelser og i øvrigt på baggrund af rigsrevisors beslutninger om at iværksætte større undersøgelser.

Kommunestyrelsesloven bestemmer, at revisionsydelsen skal fastlægges i et revisionsregulativ. Revisionsydelsen er primært revision af kommunens årsregnskab. Endvidere stiller ressortministerierne krav til revisionsydelsen vedrørende refusionsområdet. Herudover kan kommunalbestyrelsen anmode om udvidet forvaltningsrevision. I Revisionsvedtægten for Revisionsdirektoratet er det endvidere fastslået, at Revisionsdirektoratet kan beslutte at udføre undersøgelser og afgive beretning om alle forhold, som direktoratet finder anledning til at gøre Borgerrepræsentationen bekendt med. Herudover kan revisionsudvalget anmode direktoratet om udførelse af undersøgelser.

For den private revision i staten fremgår revisionsydelsen af lovgivningen, erklæringsbekendtgørelsen samt af en eventuel aftale med den reviderede.

33. Revisionsydelsen i ordningerne er alle afgrænset af lovgivningen, og fælles for dem er kravet om finansiel revision. Revisors mulighed for at tage initiativ til og udføre udvidet forvaltningsrevision er imidlertid forskellig. Såvel den statslige revision som Revisionsdirektoratet kan udføre større undersøgelser på eget initiativ. På det øvrige kommunale område kan revisor kun udføre udvidet forvaltningsrevision efter aftale med den reviderede. I de statslige, selvejende institutioner vil der i lovgivningen være fastsat krav til forvaltningsrevisionen.

i. Revisors pligter

34. Den statslige revision omfatter såvel ministeriernes administration som ministrenes opgavevaretagelse og ansvar i forbindelse hermed. Inden for den statslige revision fremgår revisors pligter i øvrigt af rigsrevisorloven, dvs. navnlig af lovens § 3, hvorefter det ved revisionen skal efterprøves, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Rigsrevisionen foretager endvidere vurdering af, hvorvidt der er taget skyldige økono-

niske hensyn ved forvaltningen af de midler og driften af de virksomheder, der er omfattet af regnskabet. Samme pligter gælder på §§ 4-5-området, jf. § 6, bortset fra, at revisionen udføres af andre revisorer, hvorfor Rigsrevisionen skal påse, at denne revision er betryggende. Endvidere er rigsrevisor forpligtet til at levere en årlig beretning om bevillingskontrollen (beretning om revisionen af statsregnskabet) og en årlig beretning om Rigsrevisionens virksomhed. Herudover skal rigsrevisor afgive beretning til statsrevisorerne i sager, som er af økonomisk væsentlig eller principiel betydning. Rigsrevisor har således pligt til at overveje, om en sag falder inden for disse kriterier.

Den kommunale revision vedrører en vurdering af udførelsen af de politiske beslutninger og øvrige administrative tiltag i forbindelse hermed. De kommunale revisors pligter fremgår af kommunestyrelsesloven og ligner næsten den statslige revisors. Herunder skal revisor regelmæssigt foretage kritisk gennemgang af kommunens regnskabsføring og efterprøve de i forbindelse hermed etablerede kontrolforanstaltninger for at vurdere, om disse er betryggende. Der kan herudover følge særlige pligter i henhold til en eventuel aftale med kommunalbestyrelsen.

For den private revisor i statslige, selvejende institutioner fremgår revisors pligter af loven, herunder de fastsatte revisionsinstrukser og af eventuel aftale med bestyrelsen.

35. Revisors pligter er i alle 3 ordninger som udgangspunkt lovbestemte. Rigsrevisionens pligter er dog mere vidtgående end de øvrige revisors. Dette gælder pligten til rapporteringen. Revisionsdirektoratets pligter har nogle lighedspunkter med Rigsrevisionens, mens pligterne for revisionen på det øvrige kommunale område og for revisionen i statslige, selvejende institutioner er fastsat i lovgivningen. Andre pligter herudover fremgår af aftaler, som indgås med den reviderede om yderligere revisionsydelser.

j. Former for revision

36. Den statslige revision skal udføre finansiel revision, herunder juridisk-kritisk revision, bevillingskontrol og forvaltningsrevision (sparsommelighed, produktivitet, effektivitet og økonomistyring), jf. rigsrevisorlovens § 3 og betænkning nr. 729/1975 om den statslige revisions struktur m.m. Under den finansielle revision udføres regnskabsanalyser og systemrevision fulgt op af substansrevision. Derudover udfører Rigsrevisionen på § 4-området regnskabs gennemgang med nøgletalsberegninger mv.

og forvaltningsrevision, jf. rigsrevisorlovens § 6, og tillige tilskudsrevision hos res-sortministeriet efter lovens § 2.

De kommunale revisorer skal med udgangspunkt i kommunestyrelseslovens § 42, stk. 2 og 3, udføre finansiell revision, herunder juridisk-kritisk revision, bevillings-kontrol og samtidig hermed løbende forvaltningsrevision. Endvidere kan kommunal-bestyrelsen mod betaling bestille udvidet forvaltningsrevision hos revisor. For Revi-sionsdirektoratet gælder det, at direktoratet udfører undersøgelser og afgiver beret-ninger om forhold, herunder udvidet forvaltningsrevision, når direktoratet finder an-ledning til, at Borgerrepræsentationen skal gøres bekendt hermed. Desuden udfører direktoratet regnskabs gennemgang på tilskudsområdet.

Private revisorer i statslige, selvejende institutioner skal i henhold til loven, der re-gulerer området, udføre finansiell revision og forvaltningsrevision. Der udføres nor-malt ikke yderligere undersøgelser, medmindre den reviderede særligt ønsker dette.

37. I de 3 ordninger udføres finansiell revision samt foretages vurderinger af spar-sommelighed. Der er betydelige variationer i udførelsen af de øvrige elementer i for-valtningsrevisionen, dvs. produktivitet, effektivitet og økonomistyring. Forvaltnings-revision har et langt større omfang på det statslige område end på de øvrige områder. Jeg har ved denne vurdering lagt vægt på, at den statslige revision gennemfører stør-re undersøgelser af produktivitet og effektivitet som led i sit løbende revisionsarbej-de. Undersøgelserne kan omfatte en vurdering af administrationens forvaltning og af ministerens varetagelse af sine beføjelser og pligter. Revisionsdirektoratet foretager også undersøgelser (sparsommelighed, produktivitet, effektivitet og ledelsesrevision). De øvrige kommunale revisorer udfører løbende forvaltningsrevision. Udvidet for-valtningsrevision er ikke lovpligtig, og den aftales med den reviderede – typisk med udgangspunkt i resultaterne af den løbende forvaltningsrevision. For de statslige, selvejende institutioner gælder det, at lovgivningen fastsætter minimumskravene til revisionen

k. Omfanget af revisionen

38. Den statslige revision dækker alle regnskaber omfattet af rigsrevisorlovens § 2, regnskabs gennemgange efter lovens § 4 og gennemgang af de kommunale afregnin-ger efter § 5 samt revision af regnskaber efter særlig hjemmel. Rigsrevisionen har

stor erfaring med udførelse af forskellige typer af større undersøgelser, fx økonomisk-kritiske og juridisk-kritiske undersøgelser. Der udføres endvidere tværgående forvaltningsrevisionsundersøgelser på større revisionsområder, fx omfattende flere ministerområder eller kommuner (på revisionsområdet).

Under den løbende revision reviderer Rigsrevisionen udvalgte statslige regnskaber, mens alle statslige regnskaber revideres i forbindelse med årsregnskabsafslutningen. For statsregnskabet vedkommende foretages derudover en årlig bevillingskontrol på alle hovedkonti, og i den forbindelse gennemlæser Rigsrevisionen alle årsrapporter på de enkelte ministerområder. Desuden gennemfører Rigsrevisionen hvert år en tværgående stikprøverevision på løn og øvrig drift samt et antal tværgående undersøgelser, der rapporteres særskilt i beretningen om revisionen af statsregnskabet. Endvidere foretages løbende regnskabsanalyser bl.a. for at vurdere, om der skal udføres uddybende revision, eventuelt forvaltningsrevision. Rigsrevisionen udtager tillige tilskudsregnskaber til gennemgang på baggrund af vurderinger af væsentlighed og risiko.

Inden for det kommunale område udfører revisor årlig revision (finansiel revision og løbende forvaltningsrevision) af alle kommunale regnskabsområder, herunder juridisk-kritisk revision og bevillingskontrol. Omfanget af revisionen herudover er fastlagt i forbindelse med udbudsforretningen. Revisionen udføres for at konstatere, om regnskabet er korrekt. Endvidere udfører revisor enkelte udvidede forvaltningsrevisioner mod særskilt honorar. På refusionsområdet skal der udføres revisionsarbejde dels til brug for afgivelse af de af ressortministerierne krævede erklæringer/beretninger, og dels vedrørende særlige temaundersøgelser bestilt og betalt af ressortministerierne. I Københavns Kommune er revisionen principielt som i staten.

De private revisorer foretager revision af regnskabet hos den reviderede i henhold til lovgivningen, og hvad den reviderede i øvrigt har ønsket udført.

39. Forskellen mellem de 3 ordninger vedrørende omfanget af revisionen skyldes primært omfanget af større undersøgelser på det statslige område. Rigsrevisionen har endvidere mulighed for at gennemføre større undersøgelser omfattende flere ministerområder og på refusionsområdet i kommunerne (tværgående undersøgelser). Den kommunale revision og de private revisorer har alene mulighed for at gennemføre udvidet forvaltningsrevision inden for den enkelte kommune eller den enkelte statslige, selvejende institution.

På det kommunale område bliver der kun i et mindre omfang foretaget udvidet forvaltningsrevision, bl.a. fordi dette ikke er lovpligtigt. Det er i henhold til kommunestyrelsesloven den reviderede kommune – med undtagelse af Københavns Kommune – der beslutter udførelse af sådanne yderligere revisionsydelser, ligesom kommunalbestyrelsen honorerer dette arbejde særskilt. De private revisorer i statslige, selvejende institutioner kan foretage yderligere revision, når dette efterspørges og betales af den reviderede.

1. Hvordan og til hvem rapporterer revisor

40. Rapporteringen om den statslige revision sker til institutionen og ressortministeriet og i givet fald til statsrevisorerne. I mindre revisionssager rapporteres skriftligt til den reviderede, mens der i væsentlige enkeltsager rapporteres såvel til institutionen som til dennes departement. De større undersøgelser rapporteres til statsrevisorerne efter forudgående høring hos den reviderede og ressortministeriet. Statsrevisorerne offentliggør alle beretninger før deres møde og alle notater til Endelig betænkning. Efter statsrevisorernes behandling af beretningerne sendes disse – og eventuelle bemærkninger – til vedkommende minister og Folketinget. Denne sidstnævnte rapportering foretages af statsrevisorerne som led i den grundlovsfæstede statslige revision og den parlamentariske kontrol.

På det kommunale område rapporterer revisor til de reviderede institutioner mv. og til kommunalbestyrelsen dels i form af delberetninger i løbet af regnskabsåret og i et vist omfang i form af management letters til ledelsen af institutioner/regnskabsområder, dels i en årlig beretning om revisionen af årsregnskabet med revisors påtegning. Revisionsdirektoratet sender revisionsprotokollater til udvalgene, der optager dem på mødedagsordenen, som offentliggøres. Derefter samles revisionsbemærkningerne i en årsberetning om revisionen til Borgerrepræsentationen.

På områder med statsrefusion udarbejder de kommunale revisorer beretninger, og rapporteringskravene hertil er fastsat af ressortministerierne i lovgivningen. Denne type beretninger tilgår kommunalbestyrelsen/Borgerrepræsentationen og tillige de respektive ressortministerier.

De private revisorer i statslige, selvejende institutioner påtegner det reviderede regnskab, som sendes til ressortministeriet, eller revisor afgiver erklæringer over for ministeriet. Endvidere udfærdiges revisionsprotokollater til bestyrelsen vedrørende

den udførte revision og eventuelt i visse tilfælde ledelsesbreve (management letters). Desuden vil der ofte være krav fra ressortministeriet om ”straksrapportering”, dvs. at revisor uden ugrundet ophold skal rapportere om uregelmæssigheder og om andre væsentlige forhold af betydning for forvaltningen af området. Denne rapportering sker til bestyrelsen, som skal orientere ressortministeriet. Rigsrevisionen orienteres om rapporteringen, da Rigsrevisionen skal påse, at ressortministeriet har sikret, at revisionen er betryggende.

41. Jeg konstaterer, at den statslige revisions rapportering går videre end rapporteringen i de 2 øvrige ordninger. Således bliver også Folketinget inddraget i forbindelse med rapporteringen, og der er endvidere fokus på ministerens opgavevaretagelse og ansvar. Samlet set øger dette den statslige revisions gennemslagskraft. Derudover bliver resultaterne af den statslige revisions arbejde offentliggjort ved statsrevisorernes foranstaltning, mens der ikke sker en tilsvarende offentliggørelse af revisionsresultaterne i de 2 øvrige ordninger. I kommunerne fremgår det af dagsordenen til udvalgs- og byrådsmøderne, hvornår revisionsberetningerne behandles, ligesom disse er offentligt tilgængelige. I Københavns Kommune medvirker revisionsudvalget ved at offentliggøre deres bemærkninger i revisionsbetænkningen vedrørende sagerne i årsberetning om revisionen.

m. Opfølgning på revisionen

42. Den statslige revision følger op på revisionen, idet både ministerredegørelsen, rigsrevisors svar hertil i et notat til statsrevisorerne og statsrevisorernes eventuelle bemærkninger optages i Endelig betænkning over statsregnskabet, der offentliggøres af statsrevisorerne. Ved afslutningen af en revisionssag vurderes, om en ministers reaktion på problemer i forvaltningen mv. inden for ministerens ressort har været hensigtsmæssig, og/eller om ministeren har givet Folketinget korrekte eller fyldestgørende oplysninger til bedømmelsen af en sag. Det er også i Endelig betænkning, at statsrevisorerne og rigsrevisor følger de sager, som af forskellige årsager endnu ikke har kunnet sluttes. I øvrigt sker der med henblik på godkendelse af statsregnskabet opfølgning i Finansudvalget og i Folketinget, jf. grundlovens § 47.

Inden for den kommunale revision forelægger revisor revisionsberetningerne for kommunalbestyrelsen. Økonomiudvalget sender efterfølgende beretningerne til de øv-

rige stående udvalg med henblik på forvaltningernes besvarelse af revisionsbemærkningerne. Kommunalbestyrelsen skal, når alle besvarelser er samlet, træffe afgørelse vedrørende revisionens bemærkninger og eventuelt andre spørgsmål vedrørende regnskabet. For Københavns Kommune er det revisionsudvalget, der afgiver udkast til betænkning over regnskabet til økonomiudvalget med udvalgets, Revisionsdirektoratets og forvaltningens bemærkninger. Udvalget afgiver betænkningen til Borgerrepræsentationen, som træffer afgørelse herom.

Den lovpligtige kommunale opfølgning på revisionsberetningerne sendes herefter til den statslige tilsynsmyndighed, som gennemgår disse i forbindelse med kontrollen af, om lovgivningen er overholdt. På kommunale områder med statsrefusion gennemgår ressortministeriet revisionsberetningerne og træffer beslutning herom. På dette grundlag foretager den kommunale revision opfølgning af, om anbefalingerne mv. efterleves.

For den private revisor i statslige, selvejende institutioner følger revisor og ressortminister op på revisionssager. Ressortministeriet skal således foretage opfølgning vedrørende de forhold, som den private revisor over for den reviderede har påpeget skal forbedres, og forhold, som Rigsrevisionen i forbindelse med sin undersøgelse af, om ressortministeriet har sikret, at der udføres betryggende revision på området, har haft bemærkninger til. Denne opfølgning fokuserer navnlig på, om de påpegede forhold er bragt i orden.

43. Som det fremgår, er der en klar sammenhæng mellem den statslige revisions rapportering og opfølgning, idet disse udføres som led i Folketingets vurdering af ministerens udøvelse af sine beføjelser og pligter – dvs. den parlamentariske kontrol. Kombinationen af rapportering og offentliggørelse af de væsentligste revisionsresultater sikrer efter min opfattelse en grundig og uafhængig opfølgning på revisionen. Dette er et særkende for den statslige revision. Dog har revisionsudvalget i Københavns Kommune på tilsvarende måde et samarbejde med Revisionsdirektoratet, når udvalget afgiver sine bemærkninger og offentliggør dem i revisionsbetænkningen.

På det øvrige kommunale område offentliggøres alene mødedato og ofte også dagsorden hertil, hvorefter det fremgår, hvornår revisionsberetninger mv. behandles.

Der sker ingen offentliggørelse af rapporteringen om den private revision i statslige, selvejende institutioner, medmindre dette sker som led i Rigsrevisionens kontrol af, om ministeriet har sikret betryggende revision af området.

V. Afslutning

44. Som det fremgår af sammenligningen i kapitel IV, er revisionsordningerne forskellige vedrørende følgende forhold:

- Revisors uafhængighed (afsnit a)
- Valg af revisor (afsnit b)
- Fastsættelse af revisionsinstruks (afsnit c)
- Betaling for revisionsydelsen (afsnit d)
- Hvem kan anmode om en undersøgelse (afsnit e)
- Revisionsydelsen (afsnit h)
- Revisors pligter (afsnit i)
- Former for revision (afsnit j)
- Omfanget af revision (afsnit k)
- Hvordan og til hvem rapporterer revisor (afsnit l)
- Opfølgning på revisionen (afsnit m).

Der er i høj grad sammenfald mellem revisionsordningerne for den statslige revision og Københavns Kommune vedrørende 4 af de 11 forhold, nemlig: valg af revisor, hvem kan anmode om en undersøgelse, revisionsydelsen, former for revision samt omfanget af revisionen.

Der er endvidere ligheder for alle 3 revisionsordninger vedrørende faglige krav til revisionen og adgang til oplysninger (access).

45. Jeg fremhæver afslutningsvis særligt forskellene på revisors uafhængighed, revisors overordnede pligter, rapportering og opfølgning på revisionen i de 3 behandlede revisionsordninger. Revisorerne er i alle 3 ordninger uafhængige, men en række forhold, jf. statsrevisorernes spørgsmål, påvirker graden af uafhængighed.

Det er min vurdering, at idealsituationen inden for det offentlige område er, at valget af revisor bestemmes af andre end de reviderede. Dette gælder alene for Rigsrevisionen og for Revisionsdirektoratet. Jeg vurderer endvidere, at størst grad af uafhængighed opnås, når revisor ikke er bundet af instrukser fra den reviderede og af aftaler mellem revisor og den reviderede. Dette gælder alene for Rigsrevisionen og for Revisionsdirektoratet. Jeg finder det understøttende for uafhængigheden i den statslige revision, at der ikke er en økonomisk relation mellem revisor og den reviderede. Det er der heller ikke mellem Revisionsdirektoratet og de reviderede. Endelig har det betydning for uafhængigheden, hvem der kan anmode om en undersøgelse. For så vidt angår den statslige revision er det kun statsrevisorerne, der som et uafhængigt parlamentarisk, grundlovsfæstet organ kan anmode Rigsrevisionen om undersøgelser. I Københavns Kommune kan alene revisionsudvalget anmode Revisionsdirektoratet om undersøgelser.

46. Den statslige revision omfatter såvel ministeriernes administration som ministrenes opgavevaretagelse og ansvar i forbindelse hermed, hvorimod den kommunale revision alene vedrører en vurdering af udførelsen af de politiske beslutninger og øvrige administrative tiltag i forbindelse hermed. Den private revision i statslige, selv-
ejende institutioner fremgår af lovgivningen på området.

47. Rapportering og opfølgning på revisionen har betydning for revisionens gennemslagskraft. Den statslige revision rapporterer de væsentligste resultater af den finansielle revision og resultaterne af et antal større undersøgelser til såvel ministerierne som til statsrevisorerne, som med deres eventuelle bemærkninger sender beretningerne mv. til Folketinget. Opfølgning herpå sker i Endelig betænkning over statsregnskabet, som sammen med Finansudvalgets betænkning og indstilling er beslutningsgrundlag for Folketingets godkendelse af statsregnskabet.

I den statslige revisionsordning udgør statsrevisorerne en uafhængig myndighed, der følger op på revisionssagerne over for de relevante ministre og Folketinget.

Kirsten Leth-Nissen

fg.