

Til NKRFs medlemmer

Oslo, den 26.09.2023

INFORMASJONSSKRIV 5/2023 – ENGASJEMENTSBREV

1. Innledning

Revisjons- og regnskapskomiteen diskuterer i dette informasjonsskrivet bruken av engasjementsbrev og angir veiledende retningslinjer for bruk av engasjementsbrev i kommunal/fylkeskommunal revisjon. Som vedlegg til informasjonsskrivet følger et eksempel på engasjementsbrev.

2. Endringer i eksempel på engasjementsbrev

Det var vesentlige endringer i engasjementsbrevet ved ny kommunelov i 2020, jf. infoskriv 5/2020. Disse endringene antas nå godt kjent og kommenteres ikke i dette informasjonsskrivet.

Det er gjort strukturelle endringer ved at fotnoter er tatt ut av eksempelet. Eksempelet er i stedet lagt opp slik at farget (**blå tekst**) er eksempeltekst som må tilpasses, eventuelt tas ut om ikke aktuell.

Det er de faktiske forhold i den enkelte enhet som skal fremkomme der det er angitt tekst i blått.

I tillegg er det gjort følgende endringer i teksten i eksempelet:

- Teksten under registrering og dokumentasjon er redusert noe i omfang, uten at innholdet i revisors oppgave er endret.
- Moderat sikkerhet er søkt forklart under avsnittet *Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen*.
- Det er søkt å la flere av de attestasjonsoppgavene som naturlig følger ved revisjon av kommuner, omfattes av engasjementsbrevet, ved at de er nevnt eksplisitt.
- Det er lagt inn noe mer om hvitvasking, informasjonssikkerhet og personvern under punktene 3 og 4.
- Det er lagt inn noe mer tekst og forklaring under uttalelse fra ledelsen.
- Formålet med engasjementsbrevet er forsøkt tydeliggjort.

Videre vil komiteen fremheve enkelte endringer i informasjonsskrivet:

- Omtalen under adressat er forsøkt tydeliggjort.
- Dokumentasjon av at det faktisk er inngått en avtale er omtalt i større grad.
- Teksten under «Kommunikasjon med administrasjonen om innholdet i revisjonen» er noe endret.

Når det utarbeides engasjementsbrev til nytt kontrollutvalg, må teksten tilpasses de faktiske forhold.

Konsolidert årsregnskap – kommuneloven § 14-6

Det konsoliderte årsregnskapet skal revideres og bør omtales i engasjementsbrevet.

Beskrivelse av innholdet i revisors oppgaver

Komiteen har i noen grad oppdatert og konkretisert beskrivelsen av revisors oppgaver, i tråd med det som er anbefalt, blant annet fra standardsetter. Vi har imidlertid valgt å la en del lovtekst og forklaring av revisjonsoppgaven være i eksempelet. Denne vurderingen er tatt med bakgrunn i at kontrollutvalgets medlemmer ikke nødvendigvis er kjent med revisjonens oppgaver på samme måte som for eksempel styremedlemmer i privat sektor.

3. Behov for informasjon om revisjonens innhold

ISA 210 Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdrag angir i pkt. 1 standardens virkeområde;

Denne internasjonale revisjonsstandard (ISA-en) omhandler revisors oppgaver med og plikter til å avtale vilkårene for revisjonsoppdraget med ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Dette innebærer å fastsette at visse forhåndsbedingungen for revisjonen, hvis ansvar ligger hos ledelsen og, der det er relevant, dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, er til stede. ISA 220 (Revidert)¹ omhandler de aspektene ved aksept av revisjonsoppdrag som hører inn under revisors ansvarsområde. (Jf. punkt A1)

Veiledningspunkt A1 utdyper virkeområdet ytterligere;

ISQM 17 adresserer revisjonsfirmaets ansvar rundt aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag. Revisors oppgaver og plikter knyttet til relevante etiske krav, inkludert de relatert til uavhengighet, i forbindelse med aksept av et revisjonsoppdrag og som hører inn under revisors ansvarsområde, er beskrevet i ISA 220 (Revidert). Denne ISA-en omhandler de forholdene (eller forhåndsbedingungen) som hører inn under enhetens ansvarsområde og som revisor og enhetens ledelse må bli enige om.

Engasjementsbrevet eller avtalen om vilkårene for revisjonsoppdraget skal dermed synliggjøre at ledelsen og, der det er relevant, de som har overordnet styring og kontroll, og revisor er enige om forhåndsbedingungen for revisjonen.

Innenfor kommunal sektor revideres ulike organisasjonsformer. Det kan derfor være ulike behov for innhold i og adressat for engasjementsbrevene. Se nærmere om dette under punkt 4.

Standarden angir at vilkårene for revisjonsoppdrag som hovedregel skal nedtegnes i et engasjementsbrev eller annen form for skriftlig avtale, jf. blant annet punkt 9 og 10. I interkommunale revisjonsselskaper kan selskapsavtalen gi informasjon om vilkårene for revisjonsoppdragene.

Kommunens revisor kan også revidere andre mindre virksomheter med tilknytning til kommunen, slik som stiftelser, legater, kirker, fjellstyrer mv. Hvorvidt revisjon av disse bør inkluderes i engasjementsbrevet til kontrollutvalget, vil være avhengig av blant annet hvorfor man reviderer stiftelsen og hvem som betaler for oppgaven. Se også omtale under punkt 5 a. Dersom oppdraget henger tett sammen med kommunerevisjonsoppdraget, kan det tale for å inkludere det i det ordinære engasjementsbrevet. Det bør da henvises til de relevante lovbestemmelser.

4. Bruk av engasjementsbrev i kommunal sektor

Hensikten med et engasjementsbrev er å nedtegne vilkårene for oppdraget og kommunisere dette med oppdragsgiver. Det skal bidra til å sikre en felles forståelse for arbeidsoppgaver og ansvarsdeling mellom revidert part og revisor. Oppdragsgiver i kommunal revisjon er kommunestyret, mens revidert part er kommunedirektøren/kommunens administrasjon. Det kan tale for behovet for et todelt engasjementsbrev, med ulike adressater. Dette drøftes nærmere nedenfor.

a) Adressat

Innholdet i brevet vil påvirkes av formålet med brevet og også av hvem som er adressat, slik at dette først må avgjøres. Ansvar for styring og kontroll er delt på en noe annen måte i kommunal virksomhet enn i private virksomheter. Kommunestyret er kommunens øverste organ, jfr. kommunelovens (KL) §5-3. Kommunestyret og fylkestinget velger selv et kontrollutvalg som skal føre løpende kontroll på deres vegne, jfr. KL § 23-1. Kontrollutvalget innstiller til kommunestyret ved valg av revisor. Kontrollutvalget har dermed viktige oppgaver rettet mot revisjon og kontroll, og kan ansees som en naturlig mottaker av engasjementsbrevet. Det er imidlertid kommunedirektøren som avlegger regnskap mv som skal revideres, og for privat sektor er det særlig forhold rettet mot avleggelse av regnskap som omhandles av engasjementsbrevet.

Engasjementsbrevet i kommunal sektor omhandler flere oppgaver, men ikke alle oppgavene kontrollutvalget har. Kontrollutvalget skal i henhold til KL § 23-2 påse at:

- a. kommunens eller fylkeskommunens regnskaper blir revidert på en betryggende måte
- b. det føres kontroll med at den økonomiske forvaltningen foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak
- c. det utføres forvaltningsrevisjon av kommunens eller fylkeskommunens virksomhet, og av selskaper kommunen eller fylkeskommunen har eierinteresser i
- d. det føres kontroll med forvaltningen av kommunens eller fylkeskommunens eierinteresser i selskaper mv. (eierskapskontroll)
- e. vedtak som kommunestyret eller fylkestinget treffer ved behandlingen av revisjonsrapporter, blir fulgt opp.

Flere av disse oppgavene, men ikke alle, utføres av den valgte revisor. Det er etter komiteens mening viktig at kontrollutvalget er godt kjent med innholdet i revisors oppgaver og at revisor og kontrollutvalg er omforent om innholdet i oppgavene revisor har. På den måten vil kontrollutvalgets ytterligere påse-ansvar også være tydeligere.

Komiteen har derfor anbefalt at engasjementsbrevet for revisjon av kommuner sendes kontrollutvalget. Det samme vil gjelde for kommunale foretak, da med likelydende brev til kontrollutvalget og styret i foretaket. For andre typer oppdrag som ikke henger tett sammen med kommuneoppdraget, og kun inneholder regnskapsrevisjon, kan det være mer naturlig å sende engasjementsbrev til styret i den enkelte virksomhet/revidert part slik privat sektor praktiserer. Se nærmere under punkt 5 a under.

b) Hyppighet

Ved aksept av nye revisjonsoppdrag skal vilkårene for oppdraget nedtegnes skriftlig i et engasjementsbrev. For løpende revisjonsoppdrag åpner standarden for at det ikke sendes engasjementsbrev hver periode, dvs. hvert år, avhengig av behovet.

I kommunal sektor vil valgperioden være et naturlig intervall for utsendelse av engasjementsbrev, dersom det ikke skjer endringer eller utskiftinger i perioden. Da vil man etter hvert kommunevalg utarbeide og sende engasjementsbrev. Dersom det skjer vesentlige endringer hos revidert enhet eller revisor i valgperioden, må det vurderes å sende nytt engasjementsbrev.

Oppsummert har komiteen anbefalt følgende retningslinjer for bruk av engasjementsbrev i kommunal sektor;

- Engasjementsbrevet for revisjon av kommuner sendes kontrollutvalget. Det samme vil gjelde for kommunale foretak, da med likelydende brev til kontrollutvalget og styret i foretaket.
- Engasjementsbrev utarbeides hvert 4. år i starten av ny valgperiode. Ved endringer i kommunen eller hos revisor, som tilsier at det er behov for nytt brev, sendes nytt brev i løpet av fireårsperioden, jfr. også ISA 210 punkt 13.

c) Kommunikasjon med administrasjonen om innholdet i revisjonen

Under punkt 4 a er adressat diskutert, særlig med bakgrunn i at oppdragsgiver og hvem som er revidert part/avlegger regnskapet er ulike instanser. Revisor kan og vil ofte ønske å informere kommunen om dens ansvar for regnskapet mv. på ytterligere måter enn ved kopi av engasjementsbrevet til kontrollutvalget. Da kan ev. årlige oppstartsletter til administrasjonen eller andre hensiktsmessige løsninger oppfylle et slik informasjons- og avklaringsbehov. I de årene det utarbeides engasjementsbrev kan dette ev. legges ved det årlige oppstartsletteret.

Dersom utvalget eller revisor ønsker en praksis der kopi av brev til administrasjonen vedrørende intern kontroll, regnskap eller annet sendes til kontrollutvalget bør det vurderes å omtale dette i engasjementsbrevet under kommunikasjon.

d) Underskrift / bekreftelse på mottakelse

ISA 210 omtaler i den veiledende delen muligheten for å forespørre ledelsen om å bekrefte at engasjementsbrevet er mottatt og samtykke i vilkårene for oppdraget som er beskrevet i brevet. Det er varierende praksis når det gjelder om revisjonsenhetene ber om tilbakemelding fra oppdragsgiver på at vilkårene er akseptert. Komiteen antar at engasjementsbrevet vil formidles til oppdragsgiver på ulike måter, for eksempel ved å presentere innholdet i et kontrollutvalgsmøte i tillegg til oversendelse. Ulike kommunikasjonsformer gir også ulikt behov for en slik bekreftelse av engasjementsbrevet. Et annet moment som kan spille inn her er også hvor ofte man har sendt engasjementsbrev tidligere og hvor godt innholdet og vilkårene for revisjonen er informert og kjent hos oppdragsgiver. Det er opp til den enkelte revisjonsenhet å vurdere behovet for å be om slik bekreftelse.

Når engasjementsbrev sendes til kontrollutvalget, er det ikke like naturlig å be om en bekreftelse på vilkårene fra oppdragsgiver. Kontrollutvalgets saksbehandling kan for eksempel benyttes som dokumentasjon på at utvalget er innforstått med at engasjementsbrevet er en avtale mellom utvalg og revisor. Uansett hvilken løsning som velges må utvalgets kunnskap om avtale med revisor etter komiteens mening, dokumenteres i arbeidspapirene.

5. Innholdet i engasjementsbrevet

Engasjementsbrevet eller oppdragsavtalen kan ikke innsnevre revisjonens pålagte oppgaver i forhold til lov, forskrift og standarder, men det kan avtales tilleggsoppgaver og gis nærmere informasjon om oppgaver, rapportering m.m. Revisjonsstandarden ISA 210 gir retningslinjer for innholdet når det gjelder regnskapsrevisjonen, og det er revisors ansvar å få med de punkter som er relevante og et krav om iht. standarden. Ifølge standardens punkt 10 skal engasjementsbrevet eller tilsvarende som et minimum omtale;

- (a) Målet med og omfanget av revisjonen av regnskapet;
- (b) Revisors oppgaver og plikter;
- (c) Ledelsens ansvar;
- (d) Identifisering av det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering for utarbeidelsen av regnskapet.

I tillegg skal det være en henvisning til den forventede formen på og innholdet i eventuelle uttalelser som skal avgis av revisor og en erklæring om at det kan foreligge omstendigheter hvor en uttalelse kan avvike fra forventet form og innhold.

Standardens veiledende tekst kommer med ytterligere eksempler på punkter som kan være naturlig å inkludere i et engasjementsbrev, se pkt. A23 og A24.

Det kan være hensiktsmessig å ta inn informasjon om hvordan revisjonsenheten informerer kontrollutvalget om status i pågående forvaltningsrevisjonsprosjekter. Engasjementsbrevet kan også inneholde noe om prosessen for bestilling og planlegging av forvaltningsrevisjon og eierskapskontroller, om i hvilken grad arbeidet med overordnet analyse og plan for forvaltningsrevisjon inngår som en del av revisjonsoppdraget, om kontrollutvalget skal godkjenne plan for forvaltningsrevisjonen eller om disse sakene for eksempel løses i et eget planleggingsdokument til kontrollutvalget. Hvor mye man tar inn i engasjementsbrevet vil også avhenge av hva oppdragsavtalen ellers omtaler. Komiteen mener det er naturlig at engasjementsbrevet, så langt mulig, omhandler alle leveranser fra revisor, inklusive veiledningstjenester.

Komiteen har utarbeidet et eksempel på innhold i et engasjementsbrev. Den enkelte enhet må tilpasse eksemplet til sine oppdrag. I foreliggende eksempel er det lagt opp til at engasjementsbrevet kan benyttes felles for kommunen og kommunale foretak. Når det velges en annen løsning, må eksempelet tilpasses dette.

Engasjementsbrevet er et naturlig sted å ta opp og beskrive hvordan kommunikasjonen med revisjonen vil foregå. Enten det er ved muntlige presentasjoner i kontrollutvalgets møter, rapporter eller brev til kontrollutvalget, så bør dette beskrives i engasjementsbrevet.

Når det gjelder honorar og andre forretningsmessige forhold mellom revisjonen og oppdragsgiver, mener komiteen det er naturlig å samle dette i et eget dokument, avtale eller kontrakt som ivaretar de forretningsmessige forhold. Det er likevel ikke noe i veien for å ta dette med i engasjementsbrevet, og da tilpasses brevet tilsvarende, jf. merknad i andre avsnitt på side 1 i eksempel på engasjementsbrev.

Som revisor i kommunen utføres også mange ulike attestasjonsoppgaver og andre oppgaver. Villkårene for slike oppgaver skal også avtales på forhånd. Det er naturlig å si noe om slike oppgaver, formen på arbeidet og kommunikasjonen i forbindelse med særattestasjonsoppgaver i engasjementsbrevet. Hvis det er hensiktsmessig og praktisk mulig kan man, etter komiteens oppfatning, langt på vei inkludere vilkår for særattestasjoner mv i engasjementsbrevet for revisjonen. Dette vil imidlertid være ulikt fra kommune til kommune, slik at teksten i engasjementsbrevet nok må endres.

a) Engasjementsbrev til andre reviderte enn kommunen

For revisjon av virksomheter som ikke er underlagt kommuneloven, herunder interkommunale selskaper, stiftelser og kirkelige fellesråd, er det etter komiteens oppfatning ikke kontrollutvalget som er adressat, men virksomhetens styre eller tilsvarende organ. Det kan likevel være naturlig å informere utvalget om at oppgaven er inkludert i det samlede oppdraget, avhengig av hvor nært kommunen slike oppdrag ligger, jf. omtale ovenfor. For disse virksomhetene vil forvaltningsrevisjon mv. ofte ikke være aktuelt, men revisor kan ha andre tilleggsoppgaver, jf. f.eks. stiftelsesloven § 44. Det må derfor gjøres tilpasninger i engasjementsbrevet. Hvorvidt revisjon av andre enheter som interkommunale selskaper, stiftelser, legater, kirkelig fellesråd, menighetsråd mv, skal nevnes i engasjementsbrevet til kontrollutvalget eller i oppdragsavtalen, må avgjøres av den enkelte enhet.

Med hilsen
NKRFS revisjons – og regnskapskomité

Unn Helen Aarvold
leder

Vedlegg: Eksempel på engasjementsbrev