

Veileder
for
kontrollutvalgets behandling og oppfølging av
nummererte brev fra regnskapsrevisor



Fastsatt av styret i NKRF 3. mai 2024

Innhold

1.	Innledning	3
2.	Lovgrunnlag.....	3
3.	Generelt om nummererte brev og rolledeling kontrollutvalg og revisor.....	4
3.1	Rolledeling mellom kontrollutvalg og revisor	4
4.	Ulike typer nummererte brev og kort om behandling og oppfølging	5
4.1	Nummerert brev som følger av arbeid i regnskapsrevisjonen.....	5
4.1.1	Vesentlige feil som kan føre til at årsregnskapet ikke gir riktig informasjon	6
4.1.2	Vesentlige mangler ved registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.....	6
4.1.3	Vesentlige mangler ved den økonomiske internkontrollen	6
4.1.4	Manglende eller mangelfull redegjørelse i årsberetningen for vesentlige budsjettavvik.....	6
4.1.5	Nummererte brev om andre forhold, jf. § 24-8 tredje ledd.....	7
4.2	Nummerert brev om misligheter	7
4.3	Nummerert brev om manglende underskrift på oppgaver som kommunen skal sende til statlige myndigheter	8
4.4	Nummerert brev der revisor sier fra seg oppdraget	8
4.5	Nummerert brev på grunn av modifisert uttalelse etter gjennomført forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen.....	8
5.	Revisors oppsummering til kontrollutvalget	9
6.	Kontrollutvalgets oppfølging av revisors årlige oppsummering av nummererte brev som ikke er fulgt opp	9
7.	Kontrollutvalgets rapportering til kommunestyret	9

1. Innledning

Lov- og forskriftsbestemmelsene om nummererte brev er innrettet slik at det kommer frem krav om oppfølging både hos revisor og hos kontrollutvalget. Siden det er stor variasjon når det gjelder bruk, behandling og oppfølging av nummererte brev, drøfter denne veilederen hvordan bestemmelsene kan forstås og gir veiledning til hvordan kontrollutvalget og dets sekretariat kan behandle og følge opp nummererte brev fra revisor. Den inneholder både krav og anbefalinger. Målet er å bidra til en mer enhetlig praksis.

2. Lovgrunnlag

Kommuneloven § 24-7 om nummererte brev lyder slik:

§ 24-7. Skriftlige påpekninger fra regnskapsrevisor

Revisor skal gi skriftlige meldinger om

- a. vesentlige feil som kan føre til at årsregnskapet ikke gir riktig informasjon
- b. vesentlige mangler ved registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger
- c. vesentlige mangler ved den økonomiske internkontrollen
- d. manglende eller mangelfull redegjørelse i årsberetningen for vesentlige budsjettavvik
- e. enhver mislighet
- f. hvorfor han eller hun ikke har skrevet under på oppgaver som kommunen eller fylkeskommunen skal sende til offentlige myndigheter, og som revisor etter lov eller forskrift skal bekrefte
- g. hvorfor han eller hun sier fra seg revisjonsoppdraget.

Meldinger som nevnt i første ledd skal sendes i nummerte brev til kontrollutvalget, med kopi til kommunedirektøren.

Hvis revisor avdekker eller på annen måte blir kjent med misligheter, skal han eller hun straks melde fra om det etter første ledd bokstav e. Når saksforholdet er nærmere klarlagt, skal revisor sende et nytt brev til kontrollutvalget, med kopi til kommunedirektøren.

Revisor skal årlig gi en skriftlig oppsummering til kontrollutvalget om forhold som er tatt opp etter første ledd, men som ikke er rettet opp eller som ikke er tilstrekkelig fulgt opp.

Følgende kommer frem av Kontrollutvalgsboka:

Utover disse punkta står revisor fritt til å melde frå om andre vesentlege forhold i nummererte brev.

I forskrift om kontrollutvalg og revisjon § 3 siste ledd lyder det som følger:

Kontrollutvalget skal påse at regnskapsrevisorens påpekninger etter kommuneloven § 24-7 til § 24-9 blir rettet eller fulgt opp. Hvis påpekingene ikke blir rettet eller fulgt opp, skal kontrollutvalget rapportere det til kommunestyret eller fylkestinget.

Kommuneloven § 24-8 omhandler revisjonsberetningen. Har revisor modifisert konklusjon sender revisor nummerert brev til kontrollutvalget. Kommuneloven § 24-9 omhandler forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen. Ifølge standarden for revisors kontroller på dette område skal revisor sende nummerert brev dersom revisor har modifisert uttalelse etter gjennomført kontroll.

Påse-ansvaret til kontrollutvalget kan for eksempel ta utgangspunkt i den årlige oppsummeringen fra regnskapsrevisor om nummererte brev som ikke er fulgt tilstrekkelig

opp. I Kontrollutvalgsboka pekes det på at det normalt vil være kommunedirektøren som har ansvaret for å rette opp eller følge opp de feil og mangler mv som revisor tar opp. Hvem som har ansvaret for å følge opp vil normalt komme frem i det nummererte brevet eller fra kontrollutvalgets behandling av det nummererte brevet.

3. Generelt om nummererte brev og rolledeling kontrollutvalg og revisor

Formålet med nummererte brev er blant annet å sikre at vesentlige eller enkelte lovbestemte forhold løftes til riktig organ i kommunen for å følges opp der.

Kommunelovutvalget formulerte det slik i NOU 2016:4 i punkt 26.2.3.6:

Etter utvalgets vurdering bør loven, slik revisjonsforskriften i dag gjør, stille opp en plikt for revisor til å kommunisere visse forhold skriftlig, og den bør fastsette hvilket organ i kommunen slike påpekninger skal rettes til. I utvalgets forslag til lovbestemmelse om skriftlige påpekninger (nummererte brev) er det med enkelte unntak presisert at bestemmelsen retter seg mot vesentlige forhold. Hensikten er å sikre skriftlighet om feil og mangler som er av en slik art at revisor må melde fra om dem utenom revisjonsberetningen og i en mer formalisert form. Dette legger grunnlaget for en forsvarlig behandling og oppfølging av sentrale saker.

Hvilke forhold som tas opp i nummererte brev vurderes av revisor, og det kan også være forhold som ikke omtales i revisjonsberetningen. Kommunelovutvalget hadde blant annet disse vurderingene om nivået for nummererte brev (NOU 2016:4 pkt. 26.2.3.6):

Nummererte brev vil etter lovforslaget omfatte forhold som revisor tar opp i revisjonsberetningen. Nummererte brev er også ment å omfatte forhold som ikke omtales i revisjonsberetningen, men som likevel har en slik betydning at de må kommuniseres i en formell form. Der bestemmelsen om nummererte brev benytter begrepet vesentlig, må altså vesentlighetsbegrepet forstås å ha en lavere terskel enn det vesentlighetsbegrepet som revisor må legge til grunn for sine konklusjoner og uttalelser i revisjonsberetningen.

3.1 Rolledeling mellom kontrollutvalg og revisor

Revisor har som utgangspunkt to oppgaver etter loven når det gjelder nummererte brev:

1. Si fra om de forhold revisor mener skal rapporteres til kontrollutvalget etter de forutsetningene, lovbestemmelsene og standarder som er nevnt foran, med andre ord skrive de nummererte brevene.

For enkelte forhold som tas opp i nummerert brev vil også revisor etter revisjonsstandardene ha en egen plikt til å følge opp forholdet. Dette gjelder blant annet forhold som fører til modifisert konklusjon i revisjonsberetningen. Vi vil komme tilbake til dette i punkt 4, hvor ulike former for nummererte brev gjennomgås.

2. Bidra til kontrollutvalgets oppfølging av nummererte brev i form av en skriftlig oversikt over nummererte brev etter § 24-7 som ikke er rettet opp eller tilstrekkelig fulgt opp.

Lovgiver har ikke inkludert forhold etter § 24-8 og § 24-9 i denne lovpålagte oppsummeringen fra revisor. Det vil likevel være slik at modifiseringer i revisjonsberetningen i praksis alltid vil være omfattet av minst ett av punktene i § 24-7, og dermed også fanges opp i oppsummeringen og for øvrig er det naturlig at revisor i sin oppsummering inkluderer for vurdering alle nummererte brev som er avgitt.

Kontrollutvalgets hovedoppgave er etter forskriften å påse at forhold nevnt i nummerert brev blir rettet eller fulgt opp. Den første behandlingen av et nummerert brev i kontrollutvalget vil være førende for den videre behandlingen.

Ifølge Kontrollutvalgsboka bør kontrollutvalget gjøre en grundig behandling av de forholdene som blir omtalt i nummerert brev. For at saken skal være tilstrekkelig opplyst bør kontrollutvalget be om kommunedirektørens kommentar til brevet før møtet, og be kommunedirektøren og revisor å redegjøre for saken i møte. Det er opp til kontrollutvalget å avgjøre om saken skal sendes videre til kommunestyret. Hvis saken skal til kommunestyret, skal kommunedirektøren gis anledning til å uttale seg før kontrollutvalget behandler saken.

Ved sin første behandling av et nummerert brev kan utvalget velge ulike måter å følge opp et nummerert brev:

- Avklare med revisor om forholdet er slik at revisor etter revisjonsstandardene skal følge opp
- Vurdere om kontrollutvalget skal gjøre en egen oppfølging ved å bestille undersøkelse fra revisor eller andre, alternativt å be om en redegjørelse fra administrasjonen

Kontrollutvalgets videre oppgave vil være tredelt

1. Be administrasjonen om tiltak på forhold som er tatt opp i nummerert brev
2. Be om redegjørelse for hvordan tiltakene er fulgt opp
3. Hvis forholdet ikke er fulgt opp eventuelt at det ikke skjer noe fra administrasjonens side skal kontrollutvalget løfte saken til kommunestyret, ved å rapportere til kommunestyret.

4. Ulike typer nummererte brev og kort om behandling og oppfølging

Ut fra ovenstående bestemmelser kan behandling og oppfølging av nummererte brev deles opp i følgende områder:

- Nummerert brev som følger av arbeid i regnskapsrevisjonen
 - a. vesentlige feil som kan føre til at årsregnskapet ikke gir riktig informasjon
 - b. vesentlige mangler ved registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger
 - c. vesentlige mangler ved den økonomiske internkontrollen
 - d. manglende eller mangelfull redegjørelse i årsberetningen for vesentlige budsjettavvik
- Nummerert brev om misligheter (kan være som del av regnskapsrevisjonen, men kan også komme som resultat av annet arbeid fra revisor)
- Nummerert brev om manglende underskrift på oppgaver som kommunen skal sende til statlige myndigheter (er indirekte en konsekvens av arbeid relatert til regnskapsrevisjonen)
- Nummerert brev om fratreden av oppdraget
- Nummerert brev som andre forhold som revisor mener det er nødvendig å opplyse om, jf. KL § 24-8 siste ledd
- Nummerert brev på grunn av modifisert uttalelse etter gjennomført forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen

Veilederen vil i det videre gå inn på behandling og oppfølging av nummererte brev basert på innholdet i brevene.

4.1 Nummerert brev som følger av arbeid i regnskapsrevisjonen

4.1.1 Vesentlige feil som kan føre til at årsregnskapet ikke gir riktig informasjon

Innholdet i slike nummererte brev vil også normalt være omtalt i revisjonsberetningen som forbehold. Sekretariatet bør i sitt forslag til kontrollutvalgets uttalelse til årsregnskap og årsberetning omtale angjeldende feil eller mangler. Det vil være hensiktsmessig å drøfte dette med revisor.

Revisor vil normalt følge opp slike forhold ved gjennomføring av neste års regnskapsrevisjon. Kontrollutvalget bør også omtale hvordan utvalget vil følge opp saken.

Utvalget bør avvente revisors oppfølging. Om forholdet ikke endrer seg kan utvalget gjøre ytterligere oppfølging mot administrasjonen eller sende saken til kommunestyret.

Revisor vil vurdere om forholdet skal omtales i den årlige skriftlige oppsummeringen til utvalget av nummererte brev hvor forhold ikke er rettet opp eller tilstrekkelig fulgt opp. Dersom revisor har fulgt opp forholdet gjennom regnskapsrevisjonen og avlegger ren revisjonsberetning vil det ikke være nødvendig å omtale forholdet i et brev over manglende tiltak. Dersom det er utvalget selv som har fulgt opp forholdet vil revisor i sin oppsummering kunne vise til utvalgets oppfølging.

4.1.2 Vesentlige mangler ved registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger

Kommuneloven har krav om at revisor skal konkludere eksplisitt på bokføringen, og innholdet i et nummerert brev vil normalt føre til modifisert konklusjon i den delen av revisjonsberetningen som omhandler registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

Revisor vil følge opp forholdet ved neste års regnskapsrevisjon, og kontrollutvalget kan vurdere å bygge på revisors oppfølging her eller velge å gjøre egen oppfølging av administrasjonen, som i punktet over.

Ved arbeidet med den eventuelle årlige skriftlige oppsummeringen av nummererte brev vil revisor vurdere om forholdet er rettet opp eller ikke, eventuelt om det er tilstrekkelig fulgt opp eller ikke, og ta forholdet med i oppsummeringen dersom det ikke er fulgt opp/rettet.

4.1.3 Vesentlige mangler ved den økonomiske internkontrollen

Innholdet i slike nummererte brev kan komme til uttrykk i revisjonsberetningen, men må ikke nødvendigvis gjøre det. Nummerert brev etter forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen vil være naturlig å vurdere inn under denne kategorien, vi har imidlertid valgt å omtale behandling og oppfølging av slike brev i et eget punkt 4.5.

Det er naturlig at revisor følger opp vesentlige mangler ved den økonomiske internkontrollen gjennom regnskapsrevisjonen kommende år. Dette gjelder dog ikke i alle tilfeller. Når det gjelder svakheter avdekket gjennom forenklet etterlevelseskontroll, kan dette for eksempel gjelde svært begrensede deler av den økonomiske internkontrollen, se punkt 4.5.

4.1.4 Manglende eller mangelfull redegjørelse i årsberetningen for vesentlige budsjettavvik

Revisor skal etter kommuneloven i revisjonsberetningen avgi uttalelse om det er avdekket forhold som gir grunn til å tro at årsberetningen ikke gir dekkende opplysninger om

vesentlige budsjettavvik. Dersom revisor konkluderer med at det ikke er gitt dekkende opplysninger om slike avvik skal revisor ta opp dette i nummeret brev.

Et slikt avvik vil ikke automatisk komme igjen året etter. Revisors eventuelle oppfølging av slike forhold kan være å kartlegge kommunens rutiner for avleggelse av årsberetning og/eller ha dialog med administrasjonen for å bidra til å legge til rette for at man unngår samme situasjon ved neste årsregnskap og årsberetning.

Ved arbeidet med den eventuelle årlige skriftlige oppsummeringen av nummererte brev vil revisor vurdere om forholdet er tilstrekkelig fulgt opp eller ikke. Dersom revisor har modifisert uttalelse på dette området over flere år kan det være naturlig å vurdere om kommunens interne kontroll på området er tilstrekkelig.

For nummererte brev i denne kategorien er det dermed særlig viktig at kontrollutvalget i forbindelse med sin første behandling av det nummererte brevet har dialog med revisor og kjenner til hva revisor vil eventuelt ikke vil følge opp. Det er naturlig at utvalget tilpasser sin oppfølging avhengig av hva revisor vil gjøre.

De nummerte brevene som knytter seg til punktene 4.1.1 - 4.1.4, kan ofte være nummererte brev som kontrollutvalget får i samme møte der utvalgets uttalelse til årsregnskap og årsberetning behandles. Det er aktuelt for sekretariatet å vurdere om revisors påpekninger skal inntas i forslag til nevnte uttalelse. Også her vil det være hensiktsmessig å ha en dialog med revisor.

4.1.5 Nummererte brev om andre forhold, jf. § 24-8 tredje ledd

Som det kommer frem i KL § 24-8 siste ledd kan revisor ta inn andre forhold i revisjonsberetningen enn det som følger av regnskapsrevisors oppgaver og opplistingen i paragrafen. Dersom det er forvaltningskritikk som nevnes er det likevel ikke nødvendigvis slik at regnskapsrevisor skriver nummeret brev. Forholdet kan f.eks. stamme fra en forvaltningsrevisjon på områder knyttet tett opp mot regnskapsrevisjon, som revisor finner naturlig å vise til i revisjonsberetningen.

4.2 Nummerert brev om misligheter

Kommuneloven fastslår at regnskapsrevisor straks skal melde fra til kontrollutvalget om misligheter som han eller hun avdekker eller på annen måte blir kjent med. Dette skal gjøres i et nummerert brev. Dette gjelder uavhengig av beløpets størrelse og hvordan revisor har blitt kjent med mislighetene.

Kontrollutvalget vil noen ganger få en foreløpig rapportering og deretter en endelig rapportering.

Etter at kontrollutvalget har mottatt det nummererte brevet fra revisor, må utvalget vurdere hvordan det ønsker å følge opp brevet. Det kan for eksempel være aktuelt å vurdere om den konstaterte misligheten kan skje igjen eller på andre områder i kommunen. Det kan være hensiktsmessig å diskutere spørsmålet med revisor. Dersom det eksempelvis er påvist en mislighet i et sykehjem, så bør man spørre seg om det samme kan skje ved andre sykehjem i kommunen.

Det kan være ulike praksis fra kommune til kommune her, men kontrollutvalget må ha en systemtilnærming i sine vurderinger her. Kontrollutvalget bør vurdere om det er aktuelt å innkalle kommunedirektøren for å redegjøre nærmere for hvilke rutiner som etableres som følge av misligheten. Det kan være aktuelt for kontrollutvalget å be revisor igangsette nærmere undersøkelser.

Revisor vil ved sin skriftlige årlige oppsummering rapportere dersom det ikke er iverksatt tiltak eller ikke er iverksatt tilstrekkelige tiltak. Her kan det være aktuelt for revisor å vise til utvalgets oppfølging.

4.3 Nummerert brev om manglende underskrift på oppgaver som kommunen skal sende til statlige myndigheter

Slike brev kan blant annet komme dersom revisor ikke kan skrive under på næringsoppgaven og kontrolloppstilling. Revisor skal redegjøre skriftlig for årsakene til manglende underskrift i et nummerert brev til utvalget.

Det vil være naturlig for revisor å følge opp en slik lovpålagt signaturoppgave ved neste års regnskapsrevisjon og også etterspørre kommunens tiltak for å komme ut av en slik situasjon.

Kontrollutvalget bør i sin behandling av brevet vurdere om revisors oppfølging er tilstrekkelig eller om det er behov for å få nærmere redegjørelse fra kommunedirektøren.

4.4 Nummerert brev der revisor sier fra seg oppdraget

Revisor skal meddele om fratreden av oppdraget til kontrollutvalget. Revisor skal redegjøre for årsaken til at hun eller han sier fra seg oppdraget. Årsaker til fratreden kan for eksempel være revisors personlige forhold og uoverensstemmelser med den reviderte. Kontrollutvalget må gjøre nødvendige tiltak for å få ny revisor på plass.

4.5 Nummerert brev på grunn av modifisert uttalelse etter gjennomført forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen

Regnskapsrevisor skal gjennomføre forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen etter KL § 24-9. Dersom revisor avgir modifisert uttalelse etter gjennomført kontroll skal revisor skrive nummerert brev. Dette følger av RSK 301 Forenklet etterlevelseskontroll med økonomiforvaltningen.

Forenklet etterlevelseskontroll er kontroller som er mindre omfattende enn for eksempel det revisor gjør for å konkludere i revisjonsberetningen. Uttalelsen fra revisor etter en forenklet etterlevelseskontroll er avgitt med moderat sikkerhet. Det vil for eksempel si at revisor ikke uttaler seg med samme sikkerhet som i revisjonsberetningen. Revisor har gjort de kontrollene som har vært ansett tilstrekkelige for å kunne gi en uttalelse på om revisor har kommet over forhold ved etterlevelsen som indikerer manglende etterlevelse eller om revisor ved sine kontroller ikke har kommet over slike forhold.

Kontrollutvalget må ved sin behandling av brevet vurdere om eller hva det bør gjøre videre. Det kan være hensiktsmessig å få ytterligere kunnskap om grunnlaget for revisors kontroll.

Utvalgets oppfølging vil antakelig avhenge av områdets vesentlighet og medfølgende risiko, og kan blant annet være å:

- Avklare om revisor kommer til å følge opp området
- Innhente en skriftlig redegjørelse fra kommunedirektøren om hvilke tiltak som eventuelt settes i verk.
- Bestille en utvidet kontroll fra regnskapsrevisor
- Ta med forholdet i sin risiko- og vesentlighetsvurdering som grunnlag for bestilling av forvaltningsrevisjon

Kontrollutvalget skal påse at regnskapsrevisorens påpekinger etter kommuneloven § 24-7 til § 24-9 blir rettet eller fulgt opp. Hvis påpekingene ikke blir rettet eller fulgt opp, skal kontrollutvalget rapportere det til kommunestyret eller fylkestinget.

5. Revisors oppsummering til kontrollutvalget

Revisor skal årlig vurdere om forhold tatt opp i nummerert brev er rettet opp eller ikke tilstrekkelig fulgt opp, og rapportere eventuelle forhold som ikke er rettet eller tilstrekkelig fulgt opp skriftlig til kontrollutvalget.

Hensikten er som nevnt tidligere å bidra til at utvalget får en samlet oversikt over alvorlige forhold revisor har tatt opp som ikke er fulgt opp, slik at kontrollutvalget har et samlet grunnlag for å vurdere sine eventuelle tiltak.

6. Kontrollutvalgets oppfølging av revisors årlige oppsummering av nummererte brev som ikke er fulgt opp

Hvis kontrollutvalget får en oppsummering av nummerert(e) brev som ikke er fulgt opp, så må sekretariatet utarbeide et saksfremlegg til utvalget.

Utover å rådføre seg med revisor, bør sekretariatet vurdere følgende:

- Er det aktuelt å få (ny) redegjørelse fra kommunedirektøren?
- Hvor vesentlig er de konstaterede feilene eller svakhetene?
- Er det aktuelt med en «utvidet» undersøkelse?
- Er det aktuelt for kontrollutvalget å rapportere til kommunestyret?

7. Kontrollutvalgets rapportering til kommunestyret

Kontrollutvalget skal rapportere til kommunestyret dersom regnskapsrevisors påpekninger ikke følges opp eller blir rettet, jf. kontrollutvalgs- og revisjonsforskriften § 3 tredje ledd.

Kontrollutvalget har også anledning til å rapportere til kommunestyret etter KL § 23-5. Dette betyr at kontrollutvalget kan rapportere til kommunestyret på grunnlag av første behandling av nummerert brev. Dette gjelder forhold som kontrollutvalget ønsker å holde kommunestyret orientert om. I tillegg vil det være aktuelt å rapportere gjennom kontrollutvalgets årsrapport.

I en mulig sak til kommunestyret vil være det naturlig å vurdere hvor vesentlig forholdet er og hvordan forholdet er møtt av administrasjonen, som for eksempel:

- Det er meldt tiltak, men de vil ta tid å få gjennomført. Kontrollutvalget kan vurdere å be om informasjon om når tiltak forventes gjennomført
- Meldte tiltak er ikke gjennomført
- Det er ikke meldt hensiktsmessige eller konkrete tiltak
- Forholdet i nummerert brev bunner i forhold som ikke kommunen på egen hånd kan løse.

Sekretariatet bør i kontrollutvalgssaken til kommunestyret foreslå konkrete vedtakspunkter som innebærer at kommunedirektøren får klare pålegg.

Kommunedirektøren har rett til å uttale seg etter kommuneloven § 23-5 om saken før behandlingen i kontrollutvalget.