



Na podlagi 2. točke drugega odstavka 12. člena
Zakona o računskem sodišču (ZRacS-1, Uradni list RS, št. 11/01, 109/12)
in 9. člena Poslovnika Računskega sodišča Republike Slovenije
(PoRacS, Uradni list RS, št. 91/01)
izdajam

SMERNICO ZA NAČRTOVANJE

Številka: 001-1/2014/1

Ljubljana, 8. decembra 2014

UVOD

Smernica za načrtovanje določa usmeritve Računskega sodišča Republike Slovenije (v nadaljevanju: računsko sodišče) pri strateškem, okvirnem in podrobnem načrtovanju.

Smernica za načrtovanje je pripravljena na podlagi ZRacS-1, PoRacS in Napotila za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 43/13).

1. OPREDELITEV

1.1. Načrtovanje je začetni del revizijskega procesa, ki zajema:

- strateško načrtovanje,
- okvirno načrtovanje in
- podrobno načrtovanje revizij.

1.2. Strateško načrtovanje predstavlja podlago za določitev prednostnih nalog računskega sodišča v daljšem časovnem obdobju.

1.3. Okvirno načrtovanje revizij obsega zbiranje predlogov za uvedbo revizij in njihovo vključitev v letni program dela za izvrševanje revizijske pristojnosti računskega sodišča (v nadaljevanju: PIRP).

1.4. Podrobno načrtovanje revizij obsega določitev revizijskih nalog v okviru posamezne revizije.

2. STRATEŠKO NAČRTOVANJE

2.1. Strateško načrtovanje obsega pripravo Strategije Računskega sodišča Republike Slovenije (v nadaljevanju: Strategija) in pripravo Letnih usmeritev predsednika Računskega sodišča Republike Slovenije (v nadaljevanju: Letne usmeritve). Strategija določa cilje, ki jih želi računsko sodišče doseči v posameznem strateškem obdobju. Cilji so praviloma oblikovani v skladu s splošno priznano metodologijo *SMART*¹ in od zgoraj navzdol. Splošna merila za izbor revizij ter pokazatelji spremljanja doseganja ciljev morajo biti določeni v Strategiji.

Priprava Strategije

2.2. Strategije se praviloma pripravljajo za sedemletna obdobja. Strategija vsebuje najmanj:

¹ *SMART*: *Specific* – določljivi, *Measurable* – merljivi, *Achievable* – dosegljivi, *Relevant* – pomembni, *Timed* – časovno določeni.

- poslanstvo, vizijo in vrednote računskega sodišča kot vrhovne državne revizijske institucije,
- merila za izbor revizij,
- ključne dejavnike, ki vplivajo na izvajanje revizijske pristojnosti,
- strateške cilje računskega sodišča s pokazatelji njihovega doseganja in
- pregled realizacije prejšnjega strateškega obdobja.

2.3. Postopek priprave nove Strategije se začne v zadnjem letu tekočega strateškega obdobja. Med obdobjem pa se Strategija lahko ob bistvenih spremembah okoliščin in dejavnikov kadarkoli dopolnjuje. Strategija za novo obdobje se objavi pred začetkom naslednjega strateškega obdobja. Priprava Strategije se začne z odredbo predsednika računskega sodišča (v nadaljevanju: predsednik), v kateri določi nosilce in roke za pripravo Strategije. Nosilec priprave Strategije je praviloma eden od namestnikov predsednika (v nadaljevanju: namestnik). Nosilec k pripravi/prenovi Strategije povabi vse predstojnike oddelkov. Strategijo izda predsednik.

Priprava Letnih usmeritev

2.4. Letne usmeritve so zapisane v dokumentu, ki ga pred pričetkom postopka priprave PIRP za prihodnje leto izda predsednik. Letne usmeritve so podlage za izvedbo postopka priprave PIRP in vsebujejo predvsem določitev prednostnih področij revizij posameznih oddelkov, na katera želi računsko sodišče v naslednjem letu dati poseben poudarek. Pri tem se upoštevajo dejavniki, ki opredeljujejo delo računskega sodišča in cilji, določeni v Strategiji. Letne usmeritve izda predsednik najkasneje do 15. 10. tekočega leta za naslednje leto.

3. OKVIRNO NAČRTOVANJE

3.1. Namen okvirnega načrtovanja je pripraviti PIRP. PIRP je dokument, ki ga skladno z zakonskimi pristojnostmi sprejme predsednik pred iztekom tekočega koledarskega leta. V njem so zajete revizije, ki jih bo v naslednjem letu izvajalo računsko sodišče.

3.2. Predsedniku mora biti do roka, ki je določen v Letnih usmeritvah, najkasneje pa do 20. 11. tekočega leta, podanih več predlogov za revizije, kot jih računsko sodišče lahko izvede v razpoložljivem revizijskem času prihodnjega leta.

3.3. Vsak revizijski oddelek pripravi oddelčni predlog revizij za prihodnje leto. Oddelčni predlog revizij za prihodnje leto mora vsebovati vsaj 20 odstotkov več predlogov za revizije, kot bi jih oddelek lahko izvedel v razpoložljivem revizijskem času v prihodnjem letu, in navedbo razpoložljivega revizijskega časa. Pri letni pripravi predlogov za uvedbo revizij se upoštevajo zakonske obveznosti računskega sodišča ter pregledajo vse prejete pobude v tekočem letu, ki se nanašajo na delovna področja oddelkov. Pri tem oddelki upoštevajo tudi analize podatkov, medijske objave, prepoznana tveganja, ugotovitve iz dosedanjih revizij, izvedene popravljalne ukrepe, učinke revizij ter druge strateške in razvojne dokumente. Predloge revizij za prihodnje leto lahko podata tudi namestnika, pri čemer nista vezana na število predlogov iz revizijskih oddelkov. Namestnika podata svoje mnenje o predlogih za uvedbo revizij, ki so jih predložili vrhovni državni revizorji

(v nadaljevanju: VDR). VDR pa dajo mnenje o predlogih revizij, ki sta jih predlagala namestnika.

3.4. Če predsednik meni, da v predlogih za revizije niso dovolj dobro upoštevane obveznosti, prioritete ali navedbe v Letnih usmeritvah, lahko zahteva od VDR dodatne predloge.

3.5. Predlog za revizijo praviloma vsebuje opredelitev revizije z navedbo:

- a) revidiranca oziroma revidirancev,
- b) predmeta in obsega revizije ter predvidenega časa za izvedbo revizije,
- c) ciljev revizije in
- d) kratko utemeljitev revizije z navedbo pričakovanih učinkov.

Vsebina predloga za revizijo se smiselno uporablja tudi za predrevizijske poizvedbe.

3.6. Pri računanju razpoložljivega revizijskega časa računskega sodišča je treba upoštevati že zaposlene revizorje, načrtovane nove zaposlitve in/ali morebitne vključitve zunanjih sodelavcev (revizorjev in drugih izvedencev). Kot letno razpoložljivi revizijski čas enega revizorja se za pripravo PIRP upošteva 150 revizor-dni.

3.7. Predsednik pripravljene predloge revizij oceni glede na podana izhodišča iz Strategije in Letnih usmeritev ter morebitna novo nastala dejstva oziroma prioritete ter najkasneje do 15. 12. tekočega leta določi, katere revizije se uvrstijo v PIRP po pripravi okvirnih načrtov. Pri tem določi tudi pristojnega VDR ter pristojnega namestnika za vsako od revizij. V PIRP se določi, ali podrobni načrt odobri pristojni VDR sam ali v soglasju s pristojnim namestnikom.

3.8. Na podlagi prejetih predlogov za revizije ali za revizije na zahtevo predsednika, ki se uvrstijo v PIRP, pripravijo VDR okvirne načrte revizij. Predlagani okvirni načrti dajejo odgovor na vprašanje, kaj oziroma zakaj bomo revidirali. Do konca leta tajništvo revizijskih oddelkov na podlagi okvirnih načrtov, vključno z roki za izvedbo posamezne revizije, vnese v informacijski sistem za načrtovanje in spremljanje izvajanja revizij (REVIS) odobrene revizije, ki bodo uvrščene v PIRP.

3.9. Okvirni načrt revizije vsebuje opredelitev revizije z navedbo:

- a) revidiranca oziroma revidirancev;
- b) predmeta in obsega revizije, naziva revizije in kratkega naziva revizije;
- c) ciljev revizije;
- d) aktov o poslovanju, ki bodo revidirani;
- e) utemeljitve revizije z navedbo pričakovanih učinkov revizije; kadar k podrobnemu načrtu revizije ni treba pridobiti soglasja pristojnega namestnika, se to navede;
- f) segmentov revizije;
- g) načina izvajanja revizije, pri čemer je treba opredeliti ali se revizija izvaja z revizorji računskega sodišča ali na kakšen drug način;
- h) razpoložljivega časa za izvedbo revizije, segmentirano po posameznih fazah, pri čemer se načrtovanju nameni največ 30 oziroma 50 odstotkov načrtovanega časa, preostali del časa pa se razdeli med izvajanje revizije in pripravo poročila; razpoložljivi čas za revizijo je čas, ki je potreben za izvedbo vseh aktivnosti do izdaje revizijskega poročila (v primeru porevizijskega postopka se odobri dodaten razpoložljivi čas);

- i) datumov oziroma rokov za izvedbo posameznih opravil;
- j) predračuna stroškov zunanjih izvajalcev, če je njihova pomoč v reviziji predvidena ter
- k) pristojnega VDR in namestnika.

Okvirni načrt revizije in okvirni načrt predrevizijske poizvedbe se pripravi na obrazcih iz priloge 1 in priloge 2 te smernice.

Spremembe PIRP

3.10. V obdobju izvajanja PIRP se ta lahko spreminja, in sicer zaradi vsebinskih sprememb (na primer: dopolnitve ali izločitve revidirancev, revizijskih ciljev, izločitve celotne revizije, če sklep o izvedbi revizije še ni bil izdan in podobno), nevsebinskih sprememb (spremembe časa oziroma roka za izvedbo revizije) in uvrščanja novih (pred)revizij. K predlogu pristojnega VDR za spremembe okvirnih načrtov revizij, ki so že vključene v PIRP, je treba pridobiti mnenje pristojnega namestnika, k predlogu pristojnega VDR za dopolnitve PIRP z novimi revizijami oziroma izločitve iz PIRP pa je treba pridobiti mnenje obeh namestnikov.

4. PODROBNO NAČRTOVANJE REVIZIJ

4.1. Dokument podrobnega načrtovanja revizije je podrobni načrt revizije.

4.2. Namen podrobnega načrtovanja v revizijskem procesu je določitev revizijskih postopkov, s katerimi bodo revizorji pridobili zadostne, ustrezne in razumne revizijske dokaze za oblikovanje mnenja o posameznem segmentu revizije, v skladu z revizijskimi cilji, določenimi v okvirnem načrtu revizije. Podrobni načrt revizije daje odgovor na vprašanje, kako bomo revidirali – kako bomo dosegli cilje revizije.

4.3. Podlaga za podrobni načrt revizije je okvirni načrt revizije. Podrobni načrt revizije mora zagotoviti, da bo revizija izvedena pravočasno ter na visoki kakovostni ravni v skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi, ki jih določa Napotilo za izvajanje revizij ter s smernicami računskega sodišča. Vsebovati mora potrebne informacije za izvedbo revizije, ki so predstavljene v nadaljevanju.

4.4. Podrobni načrt revizije pripravi vodja revizije, skupaj z revizijsko skupino, ki jo določi pristojni VDR. Podrobni načrt revizije odobri pristojni VDR po pridobitvi soglasja pristojnega namestnika. Če je v PIRP določeno, da podrobni načrt revizije odobri pristojni VDR brez soglasja pristojnega namestnika, potem je ta odobren, ko ga podpiše pristojni VDR skupaj z vodjo revizije. Če med pristojnim VDR in

pristojnim namestnikom ni soglasja o vseh elementih podrobnega načrta revizije, o spornih zadevah odloči predsednik.

4.5. Pristojni VDR mora praviloma najkasneje do porabe 30 odstotkov razpoložljivega časa za revizijo pravilnosti poslovanja ali revizijo računovodskih izkazov, oziroma 50 odstotkov predvidenega časa za revizijo smotrnosti poslovanja ali prečne revizije, predložiti podrobni načrt revizije v soglasje pristojnemu

namestniku. Če to iz objektivnih razlogov ni mogoče, mora v tem roku predložiti pristojnemu namestniku pisno pojasnilo razlogov. Enaki roki veljajo za odobritev podrobnega načrta revizije, če je v PIRP določeno, da ga lahko odobri pristojni VDR.

4.6. Razpoložljivi čas za izvedbo revizije obsega čas do izdaje revizijskega poročila. Začetno odobreno število revizor-dni se lahko poveča za naknadno odobreno število revizor-dni². Povečanje začetno odobrenega števila revizor-dni odobri predsednik zaradi izvedbe porevizijskega postopka, lahko pa tudi iz naslednjih razlogov:

- a) kadar v postopku izvajanja revizije nastopijo razlogi, ki pri načrtovanju niso bili znani ali jih ni bilo mogoče napovedati, vendar je za uspešno zaključitev revizije nujno, da se opravi dodaten obseg dela;
- b) na predlog pristojnega VDR za čas priprave zbirnega poročila pri dokončanju prečne revizije, ker se čas za pripravo zbirnega poročila v načrtih za prečne revizije ne upošteva.

4.7. Pri presoji odobritve dodatnega časa iz prejšnjih dveh alinej se izhaja iz dodane vrednosti predlaganega dodatnega dela v primerjavi z dodatno porabo časa oziroma s stroški.

4.8. Ob bistvenih spremembah okvirnega načrta revizije po izdaji sklepa o izvedbi revizije in po potrditvi podrobnega načrta revizije (sprememba revidirancev, sprememba predmeta revizije, sprememba ciljev revizije) mora pristojni VDR predložiti dopolnitev podrobnega načrta revizije v soglasje pristojnemu namestniku. Podrobni načrt revizije je treba dopolniti tudi takrat, ko je v PIRP določeno, da ga lahko odobri pristojni VDR sam.

Podrobni načrt revizije pri revizijah pravilnosti poslovanja in računovodskih izkazov

4.9. Vsebina podrobnega načrta za revizije pravilnosti poslovanja in revizije računovodskih izkazov obsega: pravne in strokovne podlage za izvedbo revizije, predmet, obseg in cilje revizije, predstavitev revidiranca in predmeta revizije, kriterije za presojo nepravilnosti in napak, opredelitev tveganj in revizijske strategije, določitev pomembnosti, revizijski pristop, časovni okvir, podatke o revizijski skupini in revizijske programe. Ključni vsebinski elementi podrobnega načrta revizije so predstavljeni v nadaljevanju.

4.10. *Segmenti revizije* – predstavljajo smiselno opredeljena področja za izvajanje revizije, o katerih se izreka mnenje. Segmenti revizije se lahko razdelijo na podsegmente, ki predstavljajo smiselno opredeljena področja v okviru segmentov revizije.

4.11. *Kriteriji za presojo nepravilnosti* pri revizijah pravilnosti poslovanja in *napak* v računovodskih izkazih – navedeni morajo biti predpisi in usmeritve za ravnanje revidirancev, na podlagi katerih bo revizor presojal pravilnost poslovanja ter napake v računovodskih izkazih.

² Začetno odobreno število revizor-dni + naknadno odobreno število revizor-dni = nazadnje odobreno število revizor-dni.

4.12. *Pomembnost* – opredeljena mora biti stopnja pomembnosti za celotno revizijo in za posamezne segmente/podsegmente revizije v skladu s Smernico za presojanje pomembnosti. Opredelitev stopnje pomembnosti vpliva na potreben obseg preizkušanja podatkov.

4.13. *Tveganja* – revizor mora določiti vse elemente revizijskega tveganja: tveganje pri delovanju, tveganje pri kontroliranju in tveganje pri odkrivanju. Računsko sodišče določa sprejemljivo revizijsko tveganje v višini 5 odstotkov. Revizor določi tveganje pri delovanju na podlagi ugotovitev v okviru opravljenega spoznavanja poslovanja revidiranca, tveganje pri kontroliranju pa določi na podlagi ocene sistema in delovanja notranjega kontroliranja. Dopustno tveganje pri odkrivanju revizor določi na podlagi sprejemljivega tveganja pri revidiranju ter ugotovljenih tveganj pri delovanju in kontroliranju. Pri opredelitvi tveganj je treba upoštevati, da večji kot sta tveganji pri delovanju in kontroliranju, manjše je dopustno tveganje pri odkrivanju, kar pomeni, da mora revizor za pridobitev enakega zagotovila (95-odstotno) opraviti večji obseg preizkušanja podatkov.

4.14. *Rezultati predhodnih analitičnih postopkov* – revizor analizira pomembne pokazatelje in smeri razvoja ter kot posledico nihanja in odmike, ki iz njih izhajajo ali s o v neskladju z drugimi informacijami in pričakovanji revizorja. Dobljene rezultate revizor uporabi pri določanju obsega in načina preizkušanja podatkov.

4.15. *Pristop k preizkušanju podatkov* – opredeliti je treba, na kakšen način bo revizor pridobil zadostne, ustrezne in razumne dokaze po posameznih segmentih revizije. To je mogoče s 100-odstotnim preizkušanjem podatkov, s statističnim vzorčenjem, nestatističnim vzorčenjem in z analitičnimi postopki. Določi se osnovo za vzorčenje in druge elemente za določitev vzorca. Pri preizkušanju z analitičnimi postopki se določijo predvidene vrednosti in dopustna odstopanja.

4.16. *Potreben obseg preizkušanja podatkov* – revizor na podlagi določene stopnje pomembnosti, velikosti in značilnosti populacije ter ugotovljenih tveganj določi, katere podatke bo pregledal v celoti. Za tiste, ki jih bo vzorčil, pa določi velikost vzorca. Pri tem mora zagotoviti pridobitev zadostnih, ustreznih in razumnih revizijskih dokazov.

4.17. *Revizijski programi* – vsebujejo revizijske postopke, ki jih namerava revizor izvesti in so potrebni za doseganje posebnih revizijskih ciljev posameznega segmenta/podsegmenta revizije. Posebni cilji morajo biti tako podrobno določeni, da je mogoče na njihovi podlagi sestaviti revizijske programe za preizkušanje podatkov. Revizijski programi so obvezni in za revizorja zavezujoči pri izvajanju revizije. Če revizor med izvajanjem revizije zazna pomembna tveganja za nepravilno poslovanje oziroma za napačne navedbe v računovodskih izkazih, ki niso bila ugotovljena v fazi načrtovanja revizije, izvede dodatne revizijske postopke, ki niso načrtovani v revizijskih programih, ne da bi bilo treba spremeniti revizijske programe, ki so sestavni del podrobnega načrta revizije. Revizijski program mora zagotoviti, da bo revizor pridobil zadostne, ustrezne in razumne revizijske dokaze za oblikovanje mnenja.

Podrobni načrt revizije pri revizijah smotrnosti poslovanja

4.18. *Vsebina podrobnega načrta* za revizije smotrnosti poslovanja obsega: pravne in strokovne podlage za izvedbo revizije, predmet/področje, obseg in cilje revizije, predstavitev revidiranca, razloge za uvedbo

revizije in področja tveganja, glavno vprašanje revizije in podvprašanja (segmenti revizije), revizijski pristop, časovni okvir, podatke o revizijski skupini in praviloma predvideno obliko in okvirno vsebino revizijskega poročila, sklicevanje na morebitne delovne dokumente oziroma druge informacije ter predvidene učinke revizije. Ključni vsebinski elementi podrobnega načrta revizije so predstavljeni v nadaljevanju.

4.19. *Segmenti revizije* so smiselno opredeljena področja revizije oziroma posamezna glavna vprašanja revizije, ki se nanašajo na gospodarnost, učinkovitost ali uspešnost poslovanja.

4.20. *Tveganja* – revizor mora določiti tveganja za učinkovitost, gospodarnost in/ali uspešnost poslovanja, ki poleg tveganj pri delovanju lahko vključujejo tudi tveganje pri kontroliranju. Tveganje pri delovanju revizor določi na podlagi ugotovitev v okviru opravljenega spoznavanja poslovanja revidiranca, tveganje pri kontroliranju pa določi na podlagi ocene sistema in delovanja notranjega kontroliranja. Revizor mora torej ugotoviti dejavnike, ki lahko vplivajo na gospodarnost, učinkovitost in/ali uspešnost poslovanja revidiranca. Ugotovljena tveganja se morajo odraziti v določitvi glavnega vprašanja in podvprašanj revizije.

4.21. *Kriteriji za presojo nesmotnosti* – revizor mora opredeliti kriterije oziroma sodila za presojo smotrnosti poslovanja. Iz podrobnega načrta revizije mora praviloma biti razvidna povezava med opredeljenimi tveganji, revizijskimi vprašanji/podvprašanji ter kriteriji za presojo.

4.22. *Glavno vprašanje in podvprašanja* – revizor mora določiti glavno vprašanje in podvprašanja. Podvprašanja morajo biti določena na način, da bodo odgovori na podvprašanja hkrati predstavljali odgovor na glavno vprašanje. Vprašanja so lahko predstavljena v obliki matrike revizijskih vprašanj. Sestavine matrike so lahko tveganja, glavno vprašanje, podvprašanja (lahko več ravni), kriteriji in metode dela.

4.23. *Revizijski pristop/metode dela* – opredeliti je treba, na kakšen način bo revizor pridobil zadostne dokaze, da bo lahko odgovoril na posamezna vprašanja/podvprašanja iz revizije. Če revizor med izvajanjem revizije zazna dejavnike, ki pomembno vplivajo na tveganja za gospodarnost, učinkovitost in/ali uspešnost poslovanja revidiranca, pa ta niso bila ugotovljena v fazi načrtovanja revizije, izvede dodatne revizijske postopke, ne da bi bilo treba spremeniti podrobni načrt revizije.

5. PREHODNA IN KONČNA DOLOČBA

5.1. Z dnem izdaje te smernice preneha veljati Smernica za načrtovanje revizij, št. 1302-3/2002-1 z dne 30. 7. 2002.

5.2. Ta smernica začne veljati z dnem izdaje.

Tomaž Vesel,

generalni državni revizor

Prilogi:

- Priloga 1: Okvirni načrt revizije;
- Priloga 2: Okvirni načrt predrevizijske poizvedbe.

OKVIRNI NAČRT REVIZIJE

Kratek naziv revizije (št.)

Leto uvrstitve v PIRP:

.....

1. TEMELJNI PODATKI O REVIZIJI**1.1 Revidiranec:****1.2 Predmet/obseg revizije:****1.3 Splošni cilji revizije:****1.4 Kateri akt(i) o poslovanju bo(do) revidiran(i):****2. UTEMELJITEV REVIZIJE****3. OPREDELITEV REVIZIJE****3.1 Roki:**

Sklep o izvedbi revizije bo izdan najkasneje:

Osnutek revizijskega poročila bo vročen VDR do:

Osnutek revizijskega poročila bo vročen revidirancu do:

3.2 Način izvedbe:**3.3 Čas za izvedbo revizije**

Čas za pripravo podrobnega načrta revizije = revizor-dni

Čas za pridobivanje revizijskih dokazov = revizor-dni

Čas za pripravo revizijskih poročil = revizor-dni

S k u p a j = revizor-dni

3.4 Predračun stroškov zunanjih izvajalcev

«Načrt_str_izvedenca»

3.5 Pristojni vrhovni državni revizor

3.6 Pristojni namestnik predsednika

OKVIRNI NAČRT PREDREVIZIJSKE POIZVEDBE

Kratek naziv revizije (št.)

Leto:

.....

1. TEMELJNI PODATKI O PREDREVIZIJSKI POIZVEDBI

1.1 Revidiranec:

1.2 Predmet/obseg:

1.3 Splošni cilji:

2. UTEMELJITEV PREDREVIZIJSKE POIZVEDBE

3. OPREDELITEV PREDREVIZIJSKE POIZVEDBE

3.1 Roki:

Sklep o izvedbi predrevizijske izvedbe bo izdan najkasneje:

Poročilo o predrevizijski poizvedbi bo vročeno VDR do:

Poročilo o predrevizijski poizvedbi bo vročeno pristojnemu namestniku do:

3.2 Čas za izvedbo predrevizijski poizvedbe revizor-dni

3.3 Pristojni vrhovni državni revizor

3.4 Pristojni namestnik predsednika