



Na podlagi 2. točke drugega odstavka 12. člena
Zakona o računskem sodišču (ZRacS-1, Uradni list RS, št. 11/01, 109/12)
izdajam

SMERNICO ZA POROČANJE

Številka: 001-1/2014/3

Ljubljana, 8. decembra 2014

UVOD

S Smernico za poročanje Računsko sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju: računsko sodišče) določa usmeritve pri poročanju o revizijskih razkritjih in drugih informacijah, ki so povezane s pridobivanjem revizijskih dokazov, izrekanjem mnenja, priporočili in zahtevo za izvedbo popravljivih ukrepov v revizijskem poročilu ter poročanjem o zadovoljivosti izkazanih zahtevanih popravljivih ukrepov v porevizijskem poročilu.

Smernica za poročanje je pripravljena na podlagi ZRacS-1, Poslovnika Računskega sodišča Republike Slovenije (PoRacS, Uradni list RS, št. 91/01) in Napotila za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 43/13).

1. OPREDELITEV

1.1. Poročanje je namenjeno *revidirancem* zato, da dobijo neodvisne informacije o pravilnosti in/ali smotrnosti poslovanja v povezavi s proučevanim delom njihovega poslovanja ter z namenom izboljšanja sistemskih rešitev ali izboljšanja poslovanja, *Državnemu zboru Republike Slovenije* (v nadaljevanju: državni zbor) in *javnostim*, da dobijo informacijo, kako se izvajajo predpisi in usmeritve in kako se porabljajo javna sredstva, in *drugim deležnikom*, ki v mejah svojih pristojnosti lahko vplivajo na izboljšanje sistemskih rešitev, na boljše poslovanje revidirancev ali ukrepajo zoper revidirance zaradi ugotovljenih napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti.

1.2. Računsko sodišče poroča o izvedenih revizijah z:

a) revizijskim poročilom in pripadajočimi akti

- osnutkom revizijskega poročila, ki se kot zaupen dokument vroči le revidirancem;
- pismom predstojniku oziroma pismom poslovodstvu, ki se vroči le revidirancem;
- predlogom revizijskega poročila, ki se kot zaupen dokument vroči revidirancu in vsem prejšnjim odgovornim osebam, ki so bile odgovorne za poslovanje revidiranca v času (obdobju), na katerega se nanaša opravljena revizija; predlog revizijskega poročila se ne vroča prejšnjim odgovornim osebam, ki so nastopile svojo funkcijo po zaključku obdobja, na katero se nanaša revizija; prejšnjim odgovornim osebam organov nadzora se predlog revizijskega poročila vroča le, če so v revizijskem mnenju navedena nepravilna/nesmotna ravnanja organov nadzora; pri Vladi Republike Slovenije in kolektivnih organih upravljanja in nadzora se vroča predlog revizijskega poročila le prejšnjim predsednikom teh organov;
- revizijskim poročilom, ki se vroči revidirancu in prejšnjim odgovornim osebam, ki so prejele predlog revizijskega poročila; revizijsko poročilo se vroči tudi državnemu zboru in se objavi na spletni strani računskega sodišča; predsednik računskega sodišča (v nadaljevanju: predsednik) presodi, ali je treba oziroma je smiselno z vsebino revizijskega poročila neposredno seznaniti tudi druge deležnike; v skladu z Navodilom o vlaganju kazenskih ovadb, predlogov za začetek postopka o prekršku in prijav suma korupcije se poroča tudi pristojnim organom pregona ali nadzora; ko računsko sodišče ugotovi, da obstajajo deležniki, ki lahko v skladu s svojimi pristojnostmi vložijo odškodninske tožbe zoper odgovorne osebe zaradi oškodovanja revidiranca ali javnih sredstev, tožbe za ugotavljanje ničnosti pravnih aktov, pobude za ustavno presojo splošnih aktov države ali lokalnih skupnosti in podobno, poda ustrezne predloge tem deležnikom;

b) porevizijskim poročilom in pripadajočimi aketi

- porevizijskim poročilom, ki se vroči revidirancu in državnemu zboru ter objavi na spletni strani računskega sodišča; v skladu z določbami ZRacS-1 se v primeru delno zadovoljivih ali nezadovoljivih ukrepov ob porevizijskem poročilu lahko poroča tudi s pozivom za ukrepanje ali pozivom za razrešitev odgovorne osebe;
- v primeru izdanega poziva za razrešitev se po prejemu odziva prejemnika poziva za razrešitev javnostim poroča tudi s sporočilom za javnost, ki se objavi na spletni strani računskega sodišča in v medijih, ki jih določi predsednik.

1.3. Računsko sodišče javnostim pisno poroča tudi z letnim poročilom o delu računskega sodišča, ustno pa z novinarskimi konferencami ali z dajanjem izjav o opravljenih revizijah. Istovrstnim revidirancem lahko poroča o svojem delu tudi z regijskimi posveti ali drugimi izobraževalnimi oblikami posredovanja pridobljenega znanja (seminarji, konference, posveti, objave člankov in podobno) v zvezi z ugotovljenimi napakami, nepravilnostmi oziroma nesmotrnostmi v že izvedenih revizijah.

1.4. Revidirancu, državnemu zboru in javnostim računsko sodišče lahko poroča tudi z *zbirnim poročilom*, ki ni revizijsko poročilo, zato se za pripravo zbirnega poročila ne uporablja enak postopek kot za pripravo revizijskega poročila. Zbirno poročilo ne sme zajemati informacij, ki niso navedene v revizijskih poročilih, lahko pa vsebuje rezultate analitičnih postopkov, ki so bili opravljeni na podlagi podatkov iz revizijskih poročil. Zbirno poročilo tako zajema zbirni prikaz ugotovljenih napak v računovodskih izkazih, nepravilnosti ali nesmotrnosti, ki izhajajo iz revizijskih razkritij več revizij na določenem področju in analize teh podatkov. Pomemben del zbirnih poročil je lahko tudi predstavitev zahtevanih popravljalnih ukrepov ali sinteza priporočil, ki lahko vključuje tudi oblikovanje dodatnih priporočil za morebitne potrebne spremembe zakonodaje. Zbirno poročilo mora v uvodnem delu vsebovati jasno izraženo navedbo, da ne gre za revizijsko poročilo, temveč zbirno poročilo, ki je pripravljeno na podlagi izdanih revizijskih poročil, ki se navedejo z naslovom, številko in datumom izdaje.

1.5. Priprava zbirnega poročila se načrtuje v programu dela za izvrševanje revizijske pristojnosti (v nadaljevanju: PIRP), vendar se pri pripravi zbirnega poročila ne izvaja revizijskega postopka. Revidiranci in pristojni namestnik predsednika (v nadaljevanju: namestnik) v pripravo zbirnega poročila niso vključeni, ker ne gre za samostojno revizijo, opravi pa se redakcija besedila zbirnega poročila. Za evidentiranje zbirnega poročila pristojni vrhovni državni revizor (v nadaljevanju: VDR) odpre posebno številko v evidenci dokumentarnega gradiva, kjer se zbirno poročilo tudi nahaja. Zbirno poročilo se objavi na spletni strani računskega sodišča med objavljenimi revizijskimi poročili.

1.6. Računsko sodišče lahko v primerih, ko izvaja skupne mednarodne revizije z drugimi vrhovnimi revizijskimi institucijami, pripravi skupno poročilo, dele skupnega poročila, in sodeluje pri izdaji skupnega revizijskega poročila tako, da:

- pri izdelavi skupnega revizijskega poročila uporabi ugotovitve iz že izdanega revizijskega poročila; v tem primeru se pri poročanju smiselno uporabijo pravila za pripravo zbirnega poročila;
- je skupno revizijsko poročilo izdano istočasno z revizijskim poročilom ali pa je slednje le del skupnega revizijskega poročila; v tem primeru se pri poročanju uporabijo pravila za pripravo revizijskega poročila.

1.7. Skupno poročilo je praviloma pripravljeno v angleškem jeziku, lahko pa tudi v slovenskem jeziku in/ali jezikih sodelujočih vrhovnih revizijskih institucij. Skupno poročilo se vroči revidirancem, državnemu zboru in drugim domačim ter tujim deležnikom, ki so povezani s predmetom skupne revizije. Skupno poročilo se objavi tudi na spletnih straneh računskega sodišča, s povezavo do revizijskega poročila v slovenskem jeziku, ki je bilo podlaga za izdajo skupnega poročila.

1.8. Interno poročanje poteka med izvajanjem revizije z delovnimi zapisi, katerih vsebino podrobneje urejajo priročniki. Delovni zapisi vsebujejo opis ugotovljenih napak v računovodskih izkazih, nepravilnosti in/ali nesmotnosti v poslovanju revidiranca ali pri porabi javnih sredstev; tako lahko revizor z ugotovitvami seznanja revidiranca že med izvajanjem revizije. To je pomembno zato, ker lahko revidiranec že v tej fazi revizijskega procesa odpravi ugotovljene napake, nepravilnosti ali nesmotnosti v poslovanju ter s tem hitreje izboljša svoje poslovanje in zato, ker lahko revizorja opozori na morebitno nejasno ali nepravilno presojo njegovega poslovanja oziroma mu predloži dodatne dokaze za pravilno in jasno revizijsko presojo.

1.9. Smernica za poročanje določa vsebino in strukturo revizijskega in porevizijskega poročila s pripadajočimi akti poročanja, struktura in vsebina ostalih aktov poročanja pa je opredeljena v priročnikih v poglavjih o poročanju ali pa se prilagaja potrebam poročanja o posameznih vsebinah.

2. REVIZIJSKO POROČILO IN PRIPADAJOČI AKTI

2.1. Revizijsko poročilo je temeljni akt poročanja o revizijskih razkritjih glede na cilje in obseg revizije. Revizijsko poročilo mora biti popolno, natančno, objektivno, prepričljivo, jasno in jedrnato. *Popolnost* zahteva, da poročilo zajema vse informacije in argumente, ki so potrebni za doseg revizijskega cilja. *Natančnost* zahteva, da so predstavljeni dokazi resnični in razumljivi ter pravilno ovrednoteni, in da je revizijsko poročilo zanesljivo in verodostojno. *Objektivnost* zahteva, da je revizijsko poročilo čim bolj uravnoteženo, kar pomeni, da so dokazi predstavljeni nepristransko in ne vsebujejo pretiravanja ali enostranskih predstavitev poslovanja revidiranca. *Prepričljivost* zahteva, da se rezultati revizije ujemajo s cilji revizije, in da so ugotovitve predstavljene prepričljivo, kar pomeni, da zaključki in priporočila logično sledijo dejstvu in argumentom, ki so bili predstavljeni. *Jasnost* zahteva, da so poročila lahko berljiva in razumljiva. Strokovni izrazi in okrajšave morajo biti razložene. Zagotovljeni morata biti logična organiziranost vsebine in natančnost pri podajanju dejstev in zaključkov. *Jedrnatost* zahteva, da so v poročilu predstavljena le dejstva, dokazi in dejanja, ki so pomembna za presojo in zaključke. Predvsem v revizijah smotnosti poslovanja morajo biti ugotovitve predstavljene kot sinteza dejavnikov, ki vplivajo na presojo.

2.2. Revizijska poročila se razlikujejo po vsebini glede na cilje revizije, in sicer glede na izrek mnenja o aktu o poslovanju in/ali mnenja o pravilnosti poslovanja in/ali smotnosti poslovanja. Ne glede na cilj revizije pa praviloma vsa revizijska poročila zajemajo sestavine, določene v tej smernici in priročnikih.

2.3. Revizijsko poročilo mora biti praviloma strukturirano po segmentih in podsegmentih oziroma po vprašanih revizije, ki so bila načrtovana v podrobnem načrtu revizije. Pri presoji posameznega ravnanja revidiranca (revizijskem razkritju) se ravnanje lahko oceni tudi z vidika več ciljev revizije, prav tako se lahko v revizijskem razkritju opozori tudi na napake, nepravilnosti ali nesmotnosti, četudi izrek mnenja o

napakah, nepravilnostih ali nesmotrnostih ni cilj revizije.

Osnutek revizijskega poročila

2.4. Osnutek revizijskega poročila vsebuje naslednje temeljne sestavine:

- naslovna stran, na kateri je navedeno:
 - preambula (pravna podlaga za izdajo osnutka revizijskega poročila);
 - naslov revizije z navedbo naziva revidiranca in/ali revidiranega področja pri revizijah smotrnosti poslovanja;
 - številka revizije;
 - datum izdaje osnutka revizijskega poročila;
 - za lažje razumevanje ali ločevanje vsebine posameznih revizijskih poročil se lahko v naslovu navedejo tudi cilj, predmet in/ali obseg revidiranja;
 - oznaka zaupnosti po ZRacS-1 in druge oznake varovanja podatkov glede državnih, uradnih, poslovnih, industrijskih ali vojaških skrivnosti;
- uvodni del, v katerem je navedeno:
 - pravna podlaga za izvedbo revizije, pri čemer se navede tudi številka in datum izdanega sklepa o izvedbi revizije in njegovih morebitnih sprememb;
 - pristojnost računskega sodišča za izrek mnenja in revizijski standardi in druga pravila, ki so bili uporabljeni pri izvedbi revizije (primer standardnega besedila je v prilogi 1);
 - cilji revizije;
 - predmet revizije oziroma področje revizije in obdobje, na katero se nanaša revizija; pri izvajanju tako imenovanih *follow up* revizij se smiselno navedejo tudi predhodno opravljene revizije oziroma izdana revizijska in porevizijska poročila;
 - omejitve obsega revizije in opis vzrokov za omejitve;
 - podatki o revidirancih;
 - odgovornost revidirancev (primer je prikazan v prilogi 2);
 - odgovorne osebe revidirancev;
 - revizijski pristop, ki še posebej pri revizijah smotrnosti poslovanja lahko vključuje tudi navedbo morebitnih drugih deležnikov, pri katerih smo pridobivali informacije o predmetu revidiranja;
- ugotovitveni del s podpoglavji, ki vsebujejo revizijska razkritja, povezana s posameznimi revizijskimi segmenti in podsegmenti, pri čemer se na začetku posameznega segmenta oziroma podsegmenta praviloma navedejo osnovni podatki o tem segmentu oziroma podsegmentu poslovanja, ki so bili predmet revidiranja; pri revizijah smotrnosti poslovanja se revizijska razkritja smiselno predstavijo kot odgovori na podvprašanja iz matrike revizijskih vprašanj;
- revizijsko(a) mnenje(a) z obrazložitvijo(ami), ki se predstavi ločeno za vsak revizijski segment oziroma glavno vprašanje revizije;
- osnutek zahteve za predložitev odzivnega poročila, kadar so bile v poslovanju revidiranca razkrite napake v računovodskih izkazih, nepravilnosti ali nesmotrnosti, ki niso bile odpravljene med revizijskim postopkom, razen če jih ni mogoče odpraviti ali preprečiti nastanka pojavljanja istovrstnih napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti;
- morebitna priporočila revidirancem;
- ime in priimek pristojnega VDR in njegov podpis;
- prejemnike osnutka revizijskega poročila.

2.5. Uvodni del osnutka revizijskega poročila je za bralca zelo pomemben, saj je od tega odvisno razumevanje revizije. V uvodnem delu revizor opiše tudi revizijski pristop, ki ga je uporabil za doseganje ciljev revizije, pri čemer navede predvsem izbrane revizijske metode in tehnike oziroma načine pridobivanja revizijskih dokazov ter uporabljen način vzorčenja, ki je lahko statistični, nestatistični ali kombinacija obeh. Praviloma pa revizor v osnutku revizijskega poročila ne navaja velikosti vzorca (podrobnejše pojasnilo je v prilogi 4).

2.6. Pri navajanju podatkov o revidiranih revizor na kratko opiše njihova področja delovanja, pristojnosti in odgovornosti ter navede odgovorne osebe. Predstavi le bistvene in smiselne informacije o pravnem statusu in področju dela oziroma nalogah ter sredstvih, številu zaposlenih, lokacijah in podobno, ki jih revidiranec uporablja za izvajanje proučevanega dela poslovanja.

2.7. Pri navajanju odgovornih oseb revidirancev revizor vedno navede predstojnika(e) revidiranca, ki ga zastopa med izvajanjem revizije, in za obdobje, na katero se revizija nanaša (na primer ministra, župana, direktorja javnega zavoda, predsednika in člane uprave gospodarske družbe). Člane organov nadzora (na primer sveta zavoda, nadzornega sveta gospodarskih družb) se navaja le tedaj, če se v okviru predmeta revidiranja obravnava tudi ravnanje/aktivnosti/odločanje teh organov. Pri enotirnem sistemu upravljanja gospodarskih družb se navede tako izvršne kot neizvršne člane uprave.

2.8. Cilj revizije, ki ga je treba opredeliti v uvodnem delu, mora biti predstavljen tako, da je razvidno, kaj želimo z revizijo doseči.

2.9. Kadar pri revizijah smotrnosti poslovanja revizor pridobiva podatke za presojo poslovanja revidiranca ali porabo javnih sredstev tudi od tretjih oseb, ki niso opredeljene kot revidiranci, navede način pridobivanja podatkov (anketa, vprašalnik, intervju in podobno) in od koga je podatke pridobil. Če gre za večje število podatkov iz raznolikih virov podatkov, se lahko viri navedejo tudi v ugotovitvenem delu poročila pri predstavitvi posameznega podatka.

2.10. Predstavitev *revizijskih razkritij* je najpomembnejši del osnutka revizijskega poročila, ki jo revizor poda v ugotovitvenem delu. Izraz *revizijsko razkritje* označuje skupek ugotovitvenih in presojevalnih navedb o določenem delu poslovanja revidiranca. Razkritje je rezultat opravljenega revizijskega preizkušanja in se lahko nanaša na:

- potrditev pravilnosti izkazanih zneskov ter pravilnosti in smotrnosti poslovanja;
- ugotovljeno napako v računovodskih izkazih (oziroma drugih aktih poslovanja);
- ugotovljeno nepravilnost v poslovanju;
- ugotovljeno nesmotrnost poslovanja;
- ugotovljeno pomanjkljivost v delovanju notranjih kontrol.

2.11. Revizijska razkritja so lahko:

- pozitivna, kadar potrjujejo pravilnost izkazanih zneskov, pravilnost in smotrnost poslovanja ter opozarjajo na dobro prakso, ki jo je mogoče uspešno uporabiti tudi na drugih področjih oziroma pri drugih revidirancih;
- negativna, kadar navajajo ugotovljene napake, nepravilnosti ali nesmotrnosti oziroma pomanjkljivosti; v primerih, ko revizor ne pridobi zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za potrditev ugotovitev napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti, lahko v revizijskem razkritju opozori na neobvladovanje tveganj pri poslovanju revidiranca, zaradi katerih bi lahko nastale napake, nepravilnosti ali nesmotrnosti.

2.12. Revizijsko razkritje mora vsebovati najmanj naslednje elemente:

- *Opis ugotovljenega stanja*, ki je dognano dejstvo o poslovanju revidiranca ali strukturiran opis več med seboj povezanih, dognanih dejstev, ki so pomembna za presojo in sklep. Opis ugotovljenega stanja mora temeljiti na zadostnih in ustreznih revizijskih dokazih, ki so bili zbrani v procesu pridobivanja revizijskih dokazov in so dokumentirani v delovnih zapisih.
- *Sodilo*, ki je podlaga za presojo ugotovljenega stanja. Pri reviziji pravilnosti je to ustrezen predpis ali skupina predpisov in usmeritev, ki urejajo proučevani del poslovanja revidiranca. Pri reviziji pravilnosti računovodskih izkazov je sodilo predpis, ki predstavlja podlago za sestavo računovodskih izkazov. Pri reviziji smotrnosti poslovanja lahko sodilo določamo sami oziroma ga izbiramo med sodili, kot so na primer cilji, opredeljeni v zakonodaji, cilji, ki jih opredeli vodstvo revidiranca, tehnično razviti standardi (na primer standardi CobIT), mnenje strokovnjaka (oziroma navedbe v strokovni literaturi), rezultati prejšnjega obdobja, dobra praksa.
- *Sklep*, ki vsebuje presojo (revizorjevo odločitev o načinu uporabe sodila pri opredelitvi odstopanja ugotovljenega stanja od sodila in o načinu izražanja ugotovljene napake, nepravilnosti oziroma nesmotrnosti), ter opis odstopanja ugotovljenega dejanskega stanja od sodila. Odstopanje pri reviziji pravilnosti poslovanja je nepravilnost, odstopanje pri reviziji računovodskih izkazov (oziroma drugih aktov) je napaka. Odstopanje pri reviziji smotrnosti poslovanja se lahko nanaša na enega ali več vidikov nesmotrnosti (gospodarnost, učinkovitost, uspešnost). Kadar je to mogoče in je v skladu s ciljem revizije, sklep vsebuje tudi navedbo učinka odstopanja ugotovljenega stanja od opredeljenega sodila. Navedba učinka mora biti predstavljena tako prepričljivo, da je razvidno, da je učinek posledica odstopanja ugotovljenega stanja od opredeljenega sodila. Učinek se izrazi v denarnih enotah ali odstotkih, kadar pa to ni mogoče, se učinek izrazi opisno. V posameznih primerih učinek lahko izrazimo tudi v drugih merskih enotah, na primer času, fizičnih količinah. Pri učinkih, ki so izraženi v denarnih enotah ali odstotkih in so bili pridobljeni kot rezultat statističnega vzorčenja, je treba biti še posebej pozoren glede načina njihove predstavitve. V primerih statističnega vzorčenja je treba zagotoviti, da bo v tistem delu osnutka revizijskega poročila (sprotna opomba, tabela, priloga k osnutku revizijskega poročila), kjer bodo prikazane revizorjeve ugotovitve, z ustrezno navedbo zapisano, da je bil učinek izražen z določeno stopnjo zagotovila. Zahtevana stopnja zagotovila pri standardni reviziji na računskem sodišču znaša 95 odstotkov.

2.13. Revizijsko razkritje lahko vsebuje tudi naslednje elemente:

- *Vzrok za nastalo odstopanje ugotovljenega stanja od opredeljenega sodila*, kadar ga revizor lahko ugotovi in dokumentirano potrdi v reviziji in ne gre za pojasnilo revidiranca, temveč je sestavni del ugotovitev računskega sodišča. Navajanje vzroka je pogosto pri revizijah pravilnosti in smotrnosti poslovanja, kjer je cilj revizije poglobljena analiza vzrokov ugotovljenega stanja.

- *Informacije iz zunanjih virov*, kadar je za razumevanje predmeta revidiranja ali aktivnosti revidiranca pridobljena informacija oziroma navedba zunanjega vira smiselna. Zunanji viri so na primer pravne podlage (tiste, ki niso podlaga za presojo nepravilnosti) in druge podlage, ki opredeljujejo revidirano področje, spletne strani, strokovni forumi, znanstveni prispevki, študije, informacije strokovnjakov ali uporabnikov, publikacije strokovnih teles, statistična poročila ter drugi javno dostopni viri. Informacije zunanjih virov morajo biti pisne in verodostojne (podkrepljene z dokazili) in se morajo nanašati na predmet revidiranja ali na presojo ravnanja revidiranca. V revizijskem poročilu je treba vir informacije jasno navesti.
- *Pojasnilo revidiranca*, ki se nanaša na ugotovljeno stanje oziroma presojo revizorja in je pomembno za pojasnitev okoliščin in/ali razlogov za ugotovljeno stanje. Pojasnila se nanašajo na razloge (vzroke) za ravnanje revidiranca v obdobju, na katero se nanaša revizija.
- *Ukrepe revidiranca*, kadar je revidiranec med obdobjem, na katero se nanaša revizija ali do zaključka revizijskega procesa (po obdobju, na katero se nanaša revizija), delno ali v celoti sprejel oziroma izvedel aktivnosti, z namenom odpravljanja ugotovljenih napak, nepravilnosti oziroma nesmotrnosti. Računsko sodišče lahko v revizijskem poročilu navaja zgolj tiste izvedene aktivnosti, ki jih lahko oceni na podlagi verodostojnih dokazil revidiranca, ne navaja pa navedb revidiranca, da bo aktivnosti šele izvedel.
- *Pojasnila tretjih pravnih ali fizičnih oseb*, kadar je za razumevanje predmeta revidiranja ali aktivnosti revidiranca pridobljeno pojasnilo pravne ali fizične osebe, ki ni opredeljena kot revidiranec. Pojasnilo tretje osebe mora biti pisno in verodostojno (podkrepljeno z dokazili), nanašati se mora na presojo ravnanja revidiranca in ne na presojo ravnanja tretje osebe.
- *Stališče računskega sodišča do pojasnil revidiranca* – kadar bi se lahko pojasnilo revidiranca razumelo kot nestrinjanje s presojo računskega sodišča, je treba navesti stališče računskega sodišča do pojasnila revidiranca oziroma razlogov (vzrokov), ki so vodili revidiranca k izvajanju opisanega ravnanja.
- *Stališče računskega sodišča do izvedenega(ih) ukrepa(ov) revidiranca*, kadar je revidiranec sicer izvedel določene aktivnosti, pa so te izvedene le delno in je zato treba podati zahtevo za predložitev odzivnega poročila, da bodo potrebne aktivnosti izvedene v celoti. Stališče računskega sodišča se navede tudi tedaj, ko revidiranec predstavi izvedene aktivnosti in se te navedejo kot izvedeni ukrep, vendar računsko sodišče oceni, da ne vodijo k dokončni ali ustrezni odpravi ugotovljenih napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti.

2.14. Obvezni sestavni elementi revizijskega razkritja so v celoti odvisni od cilja (predmeta) in obsega revizije. Razkritja o napakah in nepravilnostih, o katerih poročamo pri reviziji računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja, glede na cilj in obseg revizije ne vsebujejo zmeraj vseh naštetih elementov razkritij. Ne glede na cilj in obseg revizije pa mora vsako razkritje vsebovati vsaj opis ugotovljenega stanja, sodilo, ki je podlaga za presojo ugotovljenega stanja, in sklep v takšni obliki, ki bo revidirancu in/ali nadzornim organom omogočila podrobneje raziskati:

- popoln učinek odstopanja ugotovljenega stanja od opredeljenega sodila in
- vzroke za nastala odstopanja.

2.15. Na podlagi kriterijev presoje revizijskih razkritij se v revizijskem poročilu izrazi revizijsko *mnenje*. V revizijah računovodskih izkazov in revizijah pravilnosti poslovanja mora biti mnenje v poročilu izraženo v standardni obliki, to je kot *pozitivno mnenje (mnenje brez pridržkov)*, *mnenje s pridržkom(i)*, *negativno mnenje (odklonilno mnenje)* ali zavrnitev mnenja. Primeri standardnih revizijskih mnenj so navedeni v prilogi 3.

2.16. Računsko sodišče lahko tudi *zavrne izrek mnenja*, če:

- revidiranec krši določilo osmega in devetega odstavka 27. člena ZRacS-1, ker ne izraža pripravljenosti za sodelovanje ali ne predloži zahtevanih listin in s tem onemogoči izvajanje revizije;
- revizor zaradi omejitev pri izvajanju revizije ne more pridobiti zadostnih podatkov za zanesljivo presojo poslovanja revidiranca ali akta o preteklem ali načrtovanem poslovanju (na primer revidiranec nima evidenc, na podlagi katerih bi revizor pridobil zadostne dokaze za oblikovanje mnenja).

2.17. Pri revizijah, kjer je cilj izrek mnenja o smotrnosti poslovanja, je mnenje vedno izraženo opisno. V revizijskem mnenju morajo biti jasno izraženi odgovori na revizijska podvprašanja, ki hkrati predstavljajo odgovor na glavno revizijsko vprašanje. Ker pri tovrstnih revizijah praviloma ne uporabljamo standardnih kriterijev presoje revizijskih razkritij, je toliko bolj pomembno, da revizor te kriterije razumljivo in jasno predstavi.

2.18. Kadar so bile z revizijo razkrite napake, nepravilnosti ali nesmotrnosti in te niso bile odpravljene med izvajanjem revizije, mora biti v osnutku revizijskega poročila vključeno poglavje *Osnutek zahteve za predložitev odzivnega poročila*, razen če jih revidiranec ne more odpraviti ali preprečiti nastanka pojavljanja istovrstnih napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti. V tem poglavju se predstavi obvezne vsebine predvidenega odzivnega poročila: navedba revizije, na katero se nanaša, kratek opis napak, nepravilnosti oziroma nesmotrnosti, ki so bile ugotovljene z revizijo in za katere se zahteva ukrepanje, ter izkaz popravljanih ukrepov. Opredeljen mora biti tudi predviden rok za predložitev odzivnega poročila računskemu sodišču in opozorilo revidirancu glede posledic morebitnega kršenja določb 29. člena ZRacS-1.

2.19. Osnutek zahteve za predložitev odzivnega poročila mora vsebovati navedbo zahtevanih ukrepov, ki so jasno povezani z revizijskimi razkritji, na katera se nanašajo, in jasno opredeljujejo preverljiva pojasnila in dokazila, ki jih bo moral v odzivnem poročilu predložiti revidiranec ter so časovno izvedljivi v predvidenem oziroma zakonskem roku. VDR na razčiščevalnem sestanku za vsak zahtevani popravljalni ukrep pridobi stališče revidiranca(ev) glede razumevanja osnutka zahteve ter vsebinske in časovne izvedljivosti zahtevanega ukrepa. To stališče se zapiše v zapisnik razčiščevalnega sestanka.

2.20. Zahtevani popravljalni ukrepi so lahko:

- povratne narave, da se posamezne ugotovljene napake, nepravilnosti ali nesmotrnosti odpravijo; tak ukrep se uporablja, kadar gre za ugotovljeno posamično napako, nepravilnost ali nesmotrnost, ki jo je mogoče odpraviti;
- sistemsko povratne narave, da se posamezne in vse njej podobne ugotovljene napake, nepravilnosti ali nesmotrnosti odpravijo; tak ukrep, ki zahteva preveritev ugotovljenih napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti v celotni populaciji, se uporablja, kadar gre za ugotovljene sistemske napake, nepravilnosti ali nesmotrnosti, ki jih je mogoče odpraviti; v takem primeru se zahteva tudi popravek napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti, ki so nastale v času med koncem obdobja, na katero se nanaša revizija, in izdajo revizijskega poročila, ob tem pa je treba skrbno pretehtati informacije, pridobljene v obdobju priprave revizijskega poročila;
- preprečevalne narave, da se vzpostavijo notranje kontrole, ki naj bi preprečevale nastanek podobnih napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti v prihodnje;
- izvedbene narave, da se zagotovi pravilno ali smotrno ravnanje v prihodnosti (na primer izvedba javnega naročila, pravilna sestavitev računovodskih izkazov za tekoče obdobje).

2.21. Za posamezno napako, nepravilnost ali nesmotrnost se lahko zahteva tudi kombinacija teh ukrepov, če je to primerno oziroma mogoče. Ko zaradi zakonsko določenega najdaljšega roka za pripravo odzivnega poročila ukrepa ni mogoče v celoti izvesti, se od revidiranca zahteva načrt aktivnosti za izvedbo ukrepa. V zahtevi je treba navesti, da mora tak načrt aktivnosti vsebovati navedbo aktivnosti, rok za izvedbo in nosilca aktivnosti.

2.22. Kadar z revizijo niso bile razkrite napake, nepravilnosti ali nesmotrnosti ali pa so bile odpravljene že med izvajanjem revizije, osnutek revizijskega poročila ne vsebuje poglavja *Osnutek zahteve za predložitev odzivnega poročila*.

2.23. Osnutek revizijskega poročila smiselno vsebuje tudi *priporočila* za boljše poslovanje revidiranca. Priporočila morajo biti jasno izražena in izvedljiva. Izhajati morajo iz revizijskih razkritij. Priporočila se navajajo v posebnem poglavju na koncu osnutka revizijskega poročila. Kadar pa VDR oceni, da je za razumevanje poročila smiselno priporočila bolj povezati z revizijskim razkritjem, se jih lahko navede tudi v ugotovitvenem delu revizijskega poročila na koncu posameznega revizijskega razkritja ali poglavja.

2.24. S priporočili računsko sodišče priporoči druga neobvezna ravnanja, ki lahko prispevajo k izbolšanju poslovanja revidiranca. Priporočila v primeru ugotovljenih napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti ne smejo nadomestiti popravljalnega ukrepa, četudi ga v zakonsko omejenem času za pripravo odzivnega poročila ni mogoče v celoti izvesti. Lahko pa s priporočili računsko sodišče predlaga najboljši način izvedbe zahtevanega popravljalnega ukrepa, kadar se ta lahko izvede na več različnih načinov.

Pismo predstojniku ali poslovodstvu

2.25. VDR lahko najpozneje z osnutkom revizijskega poročila revidirancu izda tudi Pismo predstojniku ali Pismo poslovodstvu (v nadaljevanju: pismo predstojniku). Pred izdajo pisma predstojniku mora VDR pridobiti soglasje namestnika.

2.26. Pismo predstojniku lahko vsebuje tista revizijska razkritja, ki ne vplivajo na mnenje, ter slabosti v poslovanju revidiranca, ki se nanašajo predvsem na notranje kontroliranje. V pismu predstojniku se navede tudi možna tveganja, ki izhajajo iz ugotovitev o preverjanju notranjih kontrol ter predlagani ukrepi oziroma priporočila. Primer pisma predstojniku je prikazan v priložniku.

2.27. Ob izdaji pisma predstojniku, najkasneje pa ob izdaji osnutka revizijskega poročila (na primer v vabilu na razčiščevalni sestanek), VDR revidiranca pozove, naj najkasneje na razčiščevalnem sestanku poda stališče do pomanjkljivosti v notranjih kontrolah. VDR to stališče revidiranca vključi v pismo predstojniku.

2.28. V kolikor ugotovljene napake ali nepravilnosti nimajo vpliva na mnenje, se tudi zanje zahteva izvedbo popravljalnih ukrepov, če so izvedljivi.

Predlog revizijskega poročila

2.29. Vsebina in struktura/oblika predloga revizijskega poročila sta enaki kot v osnutku revizijskega poročila. Pri pripravi predloga revizijskega poročila VDR v soglasju z namestnikom spreminja le tiste dele osnutka revizijskega poročila, ki jih je revidiranec izpodbijal, nanje podal pojasnila ali je zanje navedel že izvedene ukrepe. Spremenijo se še preambula, naslov dokumenta in navedba v glavi poročila iz osnutka v predlog, naslov poglavja Osnutek zahteve za odzivno poročilo se preimenuje v Predlog zahteve za odzivno poročilo, doda se pravni pouk glede možnosti ugovora revidiranca zoper revizijska razkritja ter navede prejšnje odgovorne osebe revidiranca med prejemniki predloga revizijskega poročila. Če je v obdobju do izdaje predloga revizijskega poročila prišlo do sprememb odgovornih oseb ali preoblikovanja revidiranca (ukinitvev, pripojitev in podobno), se posodobi tudi navedbe odgovornih oseb in pravni položaj revidiranca.

2.30. Izjemoma se lahko na podlagi dogovora med VDR in namestnikom zaradi ugotovitev računskega sodišča popravljajo tudi drugi deli besedila, čeprav revidiranec ni uporabil možnosti, da bi razkritjem nasprotoval.

Osnutek in predlog revizijskega poročila pri prečnih/področnih revizijah

2.31. Pri *prečnih (horizontalnih) revizijah* (revizije, ki se izvajajo pri več revidirancih, ki opravljajo enakovrstno dejavnost), v okviru katerih se proučuje enak revizijski segment pri več revidirancih sočasno, se osnutek in predlog revizijskega poročila revidirancem vročita tako, da vsak revidiranec prejme poročilo, ki vsebuje celotni del uvodnega poglavja, s katerim se mu omogoči vpogled v razumevanje revizije in celotnega njenega obsega (razen podpoglavij s podrobnejšim opisom predstavitve drugih revidirancev), ter poglavja z ugotovitvenim delom, mnenjem, osnutkom zahteve za predložitev odzivnega poročila in s priporočili, ki se nanašajo na proučevani del poslovanja tega revidiranca. V poglavju Revizijski pristop se doda odstavek, v katerem se pojasni način posredovanja osnutka oziroma predloga revizijskega poročila (primer je predstavljen v prilogi 5). Zapisi posameznih podpoglavij v osnutkih in predlogih revizijskih poročil, ki se nanašajo na proučevani del poslovanja posameznega revidiranca, morajo biti pripravljene tako, da se ob njihovem združevanju v revizijsko poročilo besedilo posameznih revizijskih razkritij ne spremeni. V revizijskem poročilu se v poglavju Revizijski pristop izloči navedba o načinu vročanja osnutkov in predlogov revizijskih poročil.

2.32. Kadar je pri *področnih (vertikalnih) revizijah* (revizije, pri katerih se revidira širše področje oziroma sistem in se zato izvajajo pri več revidirancih, ki imajo različno poslanstvo in opravljajo raznovrstne dejavnosti) mogoče in smiselno ločiti opis ravnanja posameznih revidirancev (ugotovitveni del, mnenje, priporočila ter osnutek/predlog zahteve za predložitev odzivnega poročila), se ravna enako kot pri prečnih revizijah in se izdajo osnutki in predlogi revizijskih poročil ločeno, sicer se izda enoten osnutek ali predlog revizijskega poročila za vse revidirance. Pri tem mora VDR že v fazi osnutka revizijskega poročila paziti na morebitne državne, uradne, poslovne, industrijske ali vojaške skrivnosti tako, da niso posredovane ostalim revidirancem.

2.33. Pri vsakem ločeno pripravljenem osnutku in predlogu revizijskega poročila prečne ali področne revizije mora biti iz naslova dokumenta in/ali številke dokumenta razvidno, kateremu revidiranca je namenjen.

2.34. Razčiščevalni sestanek se pri prečnih/področnih revizijah praviloma organizira za vsakega revidiranca posebej, lahko pa tudi za vse skupaj.

Revizijsko poročilo

2.35. Revizijsko poročilo poleg vsebin iz predloga revizijskega poročila vsebuje še povzetek, v katerem se povzame cilje revizije, ugotovitve, revizijsko mnenje in zahtevane popravljalne ukrepe ter priporočila. Povzetek se umesti pred uvodni del poročila in praviloma ne sme presegati dveh strani.

2.36. V predlogu revizijskega poročila se spremenijo naslov dokumenta in navedba v glavi tako, da to postane revizijsko poročilo. Naslov poglavja Predlog zahteve za odzivno poročilo se preimenuje v Zahteva za predložitev odzivnega poročila, na podlagi predloženih dokazil o že izvedenih ukrepih se doda predstavitev izvedenih ukrepov in po presoji spremeni oziroma izloči zahtevane popravljane ukrepe. Na koncu revizijskega poročila se spremeni pravni pouk in med prejemnike poročila doda državni zbor. Če je v obdobju do izdaje revizijskega poročila prišlo do sprememb odgovornih oseb ali preoblikovanja revidiranca (ukinitvev, pripojitev in podobno), se posodobi navedbe odgovornih oseb in pravni položaj revidiranca. Druge spremembe se lahko vnesejo le na podlagi sklepov senata in popravkov redakcijske komisije.

3. POREVIZIJSKO POROČILO IN PRIPADAJOČI AKTI

3.1. V porevizijem poročilu računsko sodišče oceni ustreznost popravljalnih ukrepov, ki jih je revidiranec izkazal v odzivnem poročilu.

3.2. Kadar se v posameznem revizijskem postopku zahtevajo popravljalni ukrepi od več revidirancev, se praviloma izda eno skupno porevizijsko poročilo, v katerem se v ugotovitenem delu jasno razmeji poglavja po posameznih revidirancih. Izjemoma se lahko izda več ločenih porevizijskih poročil.

3.3. V uvodnem poglavju porevizijskega poročila mora biti navedeno revizijsko poročilo, na katero se porevizijsko poročilo nanaša, datum(i) in podpisnik(i) prejetega(ih) odzivnega(ih) poročila in njegova dopolnitev ter navedena ocena verodostojnosti in zadovoljivosti odzivnega poročila. Kadar je bila opravljena revizija verodostojnosti odzivnega poročila, se to dejstvo navede vključno s povzetkom ugotovitev iz te revizije.

3.4. V ugotovitvenem delu porevizijskega poročila se zadovoljivost posameznih zahtevanih ukrepov predstavi v treh podtočkah, in sicer:

- kratek opis in ovrednotenje nepravilnosti in/ali nesmotrnosti v poslovanju revidiranca, ki vključuje tudi predstavitev zahtevanega popravljalnega ukrepa;
- povzetek izvedenih popravljalnih ukrepov, izkazanih v odzivnem poročilu; če je bil zahtevan načrt aktivnosti, se navede izvedene ali načrtovane aktivnosti, roke in opredeljene nosilce aktivnosti – z navedbo delovnega mesta, ki ga ta(i) nosilec(i) zaseda(jo);
- oceno, ali je izkazani popravljalni ukrep zadovoljiv, delno zadovoljiv ali nezadovoljiv.

3.5. Na podlagi ocene zadovoljivosti posameznih izkazanih popravljalnih ukrepov se v porevizijskem poročilu oblikuje tudi mnenje o zadovoljivosti izkazanih popravljalnih ukrepov posameznega revidiranca. Če je(so) izkazani ukrep(i) ocenjen(i) kot delno ali v celoti nezadovoljiv(i), se v skladu z ZRacS-1, PoRacS in Smernico o pomembnosti izreče sklep o kršitvi obveznosti dobrega poslovanja ali sklep o hudi kršitvi obveznosti dobrega poslovanja.

3.6. Porevizijsko poročilo se vroči revidirancu(em) in državnemu zboru ter objavi na spletni strani računskega sodišča.

Poziv za ukrepanje

3.7. V primeru izreka sklepa o kršitvi obveznosti dobrega poslovanja računsko sodišče lahko izda tudi poziv za ukrepanje. Praviloma ga izda, kadar ugotovi, da obstaja organ, za katerega oceni, da lahko v mejah svojih pristojnosti ukrepa zoper uporabnika javnih sredstev, ki krši obveznost dobrega poslovanja. Pri tem se lahko poziv izda organu, ki je samostojna (ločena) pravna oseba, ministrstvu za organe v sestavi, lahko pa tudi organu, ki je del organizacije uporabnika javnih sredstev (na primer nadzorni svet), odvisno od pristojnosti teh organov, s katerimi lahko zagotovijo izvedbo delno ali nezadovoljivih ukrepov ali to zahtevajo od odgovorne osebe uporabnika javnih sredstev. Primer poziva za ukrepanje je predstavljen v priročniku. Poziv za ukrepanje se vroči v vednost uporabniku javnih sredstev, ki krši obveznost dobrega poslovanja.

Poziv za razrešitev odgovorne osebe

3.8. V primeru izreka sklepa o hudi kršitvi obveznosti dobrega poslovanja računsko sodišče izda tudi poziv za razrešitev odgovorne osebe organu, za katerega oceni, da lahko v mejah svojih pristojnosti izvede ali začne postopek razrešitve odgovorne osebe revidiranca. V pozivu za razrešitev odgovorne osebe računsko sodišče navede osebo ali več oseb, ki naj bi bile razrešene. Praviloma se navede odgovorna oseba, ki podpiše odzivno poročilo. Če pa računsko sodišče na podlagi navedb in dokazil iz odzivnega poročila presodi, da je poleg te osebe za neodpravo napak, nepravilnosti ali nesmotrnosti odgovorna tudi še kakšna druga odgovorna oseba (na primer celotna uprava gospodarske družbe), poda predlog za razrešitev tudi zoper te odgovorne osebe. Primer poziva za razrešitev odgovorne osebe je predstavljen v priročniku.

3.9. Poziva za razrešitev odgovorne osebe se ne izda, če so odgovorne osebe, zoper katere bi bil poziv

izdan, v obdobju priprave porevizijskega poročila že prenehale opravljati funkcijo/delo na položaju, na katerem niso izkazale zadovoljivo izvedenih popravljalnih ukrepov.

Sporočilo za javnost

3.10. V primeru, da je pri uporabniku javnih sredstev podana huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja, izda predsednik sporočilo za javnost. Sporočilo za javnost se objavi na spletni strani računskega sodišča in v medijih, ki jih določi predsednik, po prejemu odziva organa, ki mu je bil vročen poziv za razrešitev odgovorne osebe revidiranca. Vsebino sporočila za javnost določa PoRacS, primer sporočila za javnost v primeru izreka sklepa o hudi kršitvi obveznosti dobrega poslovanja pa je predstavljen v priročniku.

4. PREHODNI IN KONČNA DOLOČBA

4.1. Z dnem izdaje te smernice preneha veljati Smernica za poročanje (št. 1302-7/2002-4 z dne 17. 9. 2008, s spremembo, št. 001-1/2012/1 z dne 21. 3. 2012), razen za dokončanje revizijskih postopkov, v katerih je na dan izdaje te smernice že bil izdan osnutek revizijskega poročila.

4.2. Z dnem izdaje te smernice preneha veljati tudi opredelitev revizijskega razkritja v Smernici za presojanje pomembnosti (št. 1301-2/2005-1 z dne 19. 10. 2005) v točki 2.1. Opredelitev pomembnih izrazov v smernici.

4.3. Ta smernica začne veljati z dnem izdaje. Uporablja se za vse tiste revizije, pri katerih do dneva izdaje te smernice še ni bil izdan osnutek revizijskega poročila.

Tomaž Vesel,
generalni državni revizor

Priloge:

- Priloga 1: Pristojnost in upoštevanje standardi;
- Priloga 2: Odgovornost revidiranca;
- Priloga 3: Revizijska mnenja;
- Priloga 4: Pojasnilo v zvezi z navajanjem velikosti vzorca;
- Priloga 5: Navedba glede vročanja osnutkov/predlogov revizijskih poročil v prečnih/področnih revizijah.

Pristojnost in upoštevani standardi se navedejo takole:

Za revizije računovodskih izkazov:

"Naša pristojnost je, da izrečemo mnenje o računovodskih izkazih na podlagi revizije. Revizijo smo izvedli v skladu z mednarodnimi standardi, ki jih določa Napotilo za izvajanje revizij¹. Revizija je vključevala izvajanje postopkov za pridobivanje revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskih izkazih. Izbrani postopki vključujejo tudi ocenjevanje tveganj napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi napake ali prevare. Pri ocenjevanju tveganj smo proučili notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov, da bi določili okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazili mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja *naživ revidiranca*. Revizijo smo načrtovali in izvedli tako, da smo pridobili zadostna in ustrezna zagotovila za izrek mnenja."

Za revizije pravilnosti poslovanja:

"Naša pristojnost je, da izrečemo mnenje o pravilnosti poslovanja na podlagi revizije. Revizijo smo izvedli v skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi, ki jih določa Napotilo za izvajanje revizij². Revizija je vključevala izvajanje postopkov za pridobivanje revizijskih dokazov o pravilnosti poslovanja. Izbrani postopki vključujejo tudi ocenjevanje tveganj za nastanek nepravilnosti. Pri ocenjevanju teh tveganj smo proučili notranje kontroliranje, povezano z zagotavljanjem pravilnosti poslovanja, da bi določili okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazili mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja *naživ revidiranca*. Revizijo smo načrtovali in izvedli tako, da smo pridobili zadostna in ustrezna zagotovila za izrek mnenja."

Za revizije smotrnosti poslovanja:

"Naša pristojnost je na podlagi izvedene revizije podati opisno mnenje o *uspešnosti/ učinkovitosti/ gospodarnosti ... (naživ proučevanega dela poslovanja revidiranca)*. Revizijo smo načrtovali in izvedli v skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi, ki jih določa Napotilo za izvajanje revizij³, tako da smo pridobili zadostna in ustrezna zagotovila za izrek mnenja."

¹ Uradni list RS, št. 43/13.

² Uradni list RS, št. 43/13.

³ Uradni list RS, št. 43/13.

Odgovornost revidiranca se navede takole:

Za revizije računovodskih izkazov:

"Predstojnik (*minister, direktor in podobno*) je odgovoren za pripravo in predstavitev računovodskih izkazov v skladu z Zakonom o računovodstvu. Odgovornost vključuje tudi vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja, povezanega s pripravo in pošteno predstavitvijo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi napake ali prevare, izbiro in uporabo ustreznih računovodskih usmeritev ter pripravo računovodskih ocen, ki so utemeljene v danih okoliščinah."

Za revizije pravilnosti poslovanja:

"Za pravilnost poslovanja je odgovoren predstojnik (*minister, direktor, predsednik in člani uprave in podobno*). Odgovornost vključuje med drugim tudi vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja, povezanega s pravilnostjo poslovanja."

Za revizije smotrnosti poslovanja:

"Za *uspešnost/ učinkovitost/gospodarnost ... (naziv proučevanega dela poslovanja revidiranca)* je odgovoren predstojnik (*minister, direktor, predsednik in člani uprave in podobno*) v skladu s svojimi pristojnostmi."

Revizijska mnenja

3.a: Primer revizijskega mnenja z obrazložitvijo za revizijo pravilnosti poslovanja

Revidirali smo pravilnost poslovanja (pravilnost izvršitve finančnega načrta *ali pravilnost poslovanja v delu⁴*) *naziv revidiranca* za leto 20XX.

Pozitivno mnenje

Menimo, da je *naziv revidiranca* (pri izvrševanju finančnega načrta *ali navedemo del poslovanja, ki je bil predmet revizije*) v letu 20XX v vseh pomembnih pogledih posloval v skladu s predpisi in usmeritvami.

Poudarjanje zadeve/ druga zadeva (morebitni)

Mnenje s pridržkom

Ugotovili smo, da *naziv revidiranca* (pri izvrševanju finančnega načrta *ali navedemo del poslovanja, ki je bil predmet revizije*) ni posloval v skladu s predpisi v naslednjih primerih:

- plačal je opravljene prevoze učencev osnovnih šol, ki niso bili dogovorjeni s pogodbo v skupnem znesku 132 evrov, kar je v neskladju z Zakonom o javnih financah – točka 2.1.1.a;
- javni razpis za vrednotenje programov športa in razpisna dokumentacija nista vsebovala vseh obveznih sestavnih delov; komisija je ocenila vloge na podlagi meril, ki v objavi javnega razpisa za vrednotenje programov športa niso bila navedena (prejemniki so prejeli sredstva v skupnem znesku 10.350 evrov); z neposrednimi pogodbami je enajstim prejemnikom dodelil sredstva za sofinanciranje dejavnosti in projektov v skupnem znesku 9.760 evrov, ne da bi prej izvedel javni razpis po postopku, določenem v Pravilniku o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije; vsa navedena ravnanja so v neskladju s Pravilnikom o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije – točke 2.4.2.1.a, 2.4.2.1.b in 2.4.2.1.c;
- pri dodelitvi sredstev političnim strankam je upošteval preveč glasov in političnim strankam dodelil 1.947 evrov preveč, kar je v neskladju z Zakonom o političnih strankah – točka 2.4.4.a.

Razen vpliva ugotovljenih nepravilnosti na pravilnost poslovanja (izvrševanje finančnega načrta *ali navedemo del poslovanja, ki je bil predmet revizije*), ki jih navajamo v prejšnjem odstavku, menimo, da je *naziv revidiranca* v vseh pomembnih pogledih posloval v skladu s predpisi.

⁴ Če nismo revidirali celotnega poslovanja, navedemo del poslovanja, ki smo ga revidirali in o katerem izrekamo mnenje.

Poudarjanje zadeve/ druga zadeva

Opozarjamo na točko (*oznaka točke*) tega poročila, v kateri je obravnavana tretja četrtina odprave plačnih nesorazmerij v osnovnih plačah. V zvezi s sodbo višjega delovnega in socialnega sodišča, glede izplačila tretje četrtine odprave plačnih nesorazmerij, je Državno pravobranilstvo Republike Slovenije vložilo zahtevo za revizijo, katere izid je negotov. Zahteva za revizijo sicer ne zadrži izvršitve sodbe višjega sodišča, Vlada Republike Slovenije oziroma državni proračun pa nosi vsa tveganja glede poplačila obveznosti iz odprave plačnih nesorazmerij v osnovnih plačah v ocenjeni vrednosti 7.315.358 evrov. Pridržki v našem mnenju niso povezani s to zadevo.

ALI

/ta oblika mnenja se sme uporabljati le pri izvajanju revizije izvrševanja državnega proračuna, sicer se v mnenju navede vrednost (obseg) napak ali nepravilnosti/:

Mnenje s pridržkom

Ugotovili smo, da *naziv revidiranca* (pri izvrševanju finančnega načrta *ali navedemo del poslovanja, ki je bil predmet revizije*) ni posloval v skladu z naslednjimi predpisi:

- *Zakonom o sistemu plač v javnem sektorju*, ker:
 - je nepravilno izvedel prevedbo plače – točka 2.3.1.b;
- *Zakonom o javnih uslužbencih*, ker:
 - pred dodelitvijo sredstev za stroške študija ni izvedel internega natečaja – točka 2.3.2.c;
 - v sistemizaciji niso bile določene vse enakovredne vrste izobrazbe – točka 2.1.1.a;
- *Zakonom o javnih financah*, ker:
 - pri izplačilih ni preveril pravne podlage in obsega obveznosti – točka 2.3.2.a;
 - so bila sredstva porabljen za namene, ki niso nujni za delovanje – točki 2.3.2.b in 2.3.2.h;
 - pri izvrševanju proračuna ni spoštoval načel gospodarnosti in učinkovitosti – točka 2.3.2.e;
 - obveznosti ni prevzel s pisno pogodbo – točka 2.3.2.a.

Razen vpliva ugotovljenih nepravilnosti na pravilnost poslovanja (izvrševanje finančnega načrta *ali navedemo del poslovanja, ki je bil predmet revizije*), ki jih navajamo v prejšnjem odstavku, menimo, da je *naziv revidiranca* v vseh pomembnih pogledih posloval v skladu s predpisi.

Poudarjanje zadeve/ druga zadeva (morebitni)

Negativno mnenje

Ugotovili smo, da *naziv revidiranca* (pri izvrševanju finančnega načrta *ali navedemo del poslovanja, ki je bil predmet revizije*) ni posloval v skladu s predpisi v naslednjih primerih:

- ni izdelal finančnega načrta, kar je v nasprotju z Zakonom o javnih financah – točka 3.2;
- ni hranil obračunov plač, kar je v nasprotju z Zakonom o računovodstvu – točka 3.3;

- v nasprotju z Zakonom o javnem naročanju je nabavil za 214.166 evrov materiala in storitev ter ni vodil evidenc o oddaji javnih naročil, za katera glede na njihovo vrednost ni bilo treba izvesti postopkov javnega naročanja – točke 3.7.1.a, 3.7.1.b in 3.7.1.d.

Menimo, da je bilo poslovanje (izvrševanje finančnega načrta *ali navedemo del poslovanja, ki je bil predmet revizije*) *našiv revidiranca* zaradi ugotovljenih nepravilnosti, ki jih navajamo v prejšnjem odstavku, v pomembnem neskladju s predpisi.

ALI

/ta oblika mnenja se sme uporabljati le pri izvajanju revizije izvrševanja državnega proračuna, sicer se v mnenju navede vrednost (obseg) napak ali nepravilnosti/:

Negativno mnenje

Ugotovili smo, da *našiv revidiranca* (pri izvrševanju finančnega načrta *ali navedemo del poslovanja, ki je bil predmet revizije*) ni posloval v skladu z naslednjimi predpisi:

- *Zakonom o delovnih razmerjih*, ker:
 - je razporedil javnega uslužbenca na delovno mesto, za katero ni izpolnjeval pogojev – točka 2.2.1.c;
 - nadurnega dela ni odredil pisno in pred izvajanjem nadurnega dela – točka 2.2.1.a;
- *Zakonom o sistemu plač v javnem sektorju*, ker:
 - delodajalec ni ocenjeval delovne uspešnosti javne uslužbenke – točka 2.2.1.a;
 - prevedba ni bila ustrezno izvedena – točka 2.2.1.b;
- *Zakonom o javnih financah*, ker:
 - izplačila niso imela podlage v verodostojni knjigovodski listini – točka 2.2.2.e;
 - pri izplačilih ni preveril pravne podlage in obsega obveznosti – točka 2.2.2.f;
 - ni spoštoval načela učinkovitosti in gospodarnosti – točka 2.2.2.g;
- *Zakonom o javnem naročanju*, ker:
 - je določil prenizko ocenjeno vrednost in se tako izognil uporabi zakona oziroma ni določil ocenjene vrednosti naročila – točka 2.2.2.a;
 - je za oddajo javnega naročila izbral neustrezno vrsto postopka – točka 2.2.2.d;
- *Pravilnikom o določanju rokov hranjenja dokumentarnega gradiva v javni upravi*, ker:
 - ni določil rokov hranjenja dokumentacije – točka 2.2.2.b.

Menimo, da je bilo poslovanje (izvrševanje finančnega načrta *ali navedemo del poslovanja, ki je bil predmet revizije*) *našiv revidiranca* zaradi ugotovljenih nepravilnosti, ki jih navajamo v prejšnjem odstavku, v pomembnem neskladju s predpisi.

3.b: Primer revizijskega mnenja z obrazložitvijo za revizijo računovodskih izkazov

Revidirali smo računovodske izkaze *našiv revidiranca*, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20XX, in izkaz prihodkov in odhodkov skupaj s prilogami (izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov) za tedaj končano leto.

Pozitivno mnenje

Menimo, da revidirani računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih resnično in pošteno prikazujejo stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev *našiv revidiranca* na dan 31. decembra 20XX ter prihodke in odhodke za tedaj končano leto v skladu z Zakonom o računovodstvu.

Poudarjanje zadeve/ druga zadeva (morebitni)

Mnenje s pridržkom

V bilanci stanja so previsoko izkazane

Razen napak, navedenih v prejšnjem odstavku, menimo, da revidirani računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih resnično in pošteno prikazujejo stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev *našiv revidiranca* na dan 31. decembra 20XX ter prihodke in odhodke za tedaj končano leto v skladu z Zakonom o računovodstvu.

Poudarjanje zadeve/ druga zadeva

Opozarjamo na točko (*oznaka točke*) tega poročila, v kateri je obravnavan prenos plačila obveznosti proračuna v prihodnja leta. Plačilo obveznosti do družbe Slovenske železnice, d. o. o., Ljubljana v znesku 134.261.600 evrov se je preneslo iz let 2012 do 2016 v leta 2014 do 2023. Pridržki v našem mnenju niso povezani s to zadevo.

Negativno mnenje

V bilanci stanja so previsoko izkazane ..., v izkazu prihodkov in odhodkov pa so prenizko izkazani ...

Menimo, da revidirani računovodski izkazi stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev *našiv revidiranca* na dan 31. decembra 20XX ter prihodkov in odhodkov za tedaj končano leto ne prikazujejo resnično in pošteno, to je v skladu z Zakonom o računovodstvu.

3.c: Primer revizijskega mnenja z obrazložitvijo za revizijo računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja

Revidirali smo računovodske izkaze *našiv revidiranca*, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20XX, in izkaz prihodkov in odhodkov skupaj s prilogami (izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov) za tedaj končano leto ter pravilnost poslovanja (v delu ...) *našiv revidiranca* v letu 20XX.

Mnenje s pridržkom o računovodskih izkazih⁵

Mnenje s pridržkom o pravilnosti poslovanja

⁵ Pri odstavku z mnenjem se uporabijo primeri za računovodske izkaze oziroma primeri za pravilnost poslovanja.

Pojasnilo v zvezi z navajanjem velikosti vzorca

Za uporabnika revizijskega poročila je pomembna informacija o načinu vzorčenja, ker je od tega odvisen tudi način predstavitve revizijskih razkritij in oblikovanje revizijskega mnenja. Praviloma pa revizor v revizijskem poročilu ne navaja velikosti vzorca. Navajanje velikosti vzorca, ki je samo del pridobivanja zagotovil v reviziji, uporabniku revizijskega poročila namreč ne zagotavlja ustrezne informacije o stopnji zagotovila, s katero je revizor podal mnenje.

Revidiranje je v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja pridobivanje zagotovil na visoki ravni in se prav glede tega loči od drugih postopkov pridobivanja zagotovil (na primer inšpiciranja, ki pridobiva zagotovila na zmerni ravni). Naloga revizorja je, da s 95-odstotnim zagotvilom poda mnenje. Tako visoko zagotvilo revizor pridobi na podlagi kombinacije zagotovil iz delovanja revidiranja, na podlagi zagotovil iz notranjega kontroliranja revidiranja in na podlagi preveritve vzorca.

Iz tega izhaja, da samo navedba velikosti vzorca v revizijskem poročilu ni ustrezna informacija. Treba bi bilo navesti in tudi pojasniti še vse ostale načine pridobivanja zagotovil, tako da je končna stopnja zagotovila 95-odstotna. Gre za obsežna in ozko strokovna pojasnila, ki bi obremenjevala revizijsko poročilo, saj je namenjeno javnostim. Namesto obsežnih in za bralce večinoma težko razumljivih pojasnil mora revizor uporabniku revizijskega poročila podati razumljivo zagotvilo, da je pridobil dovolj dokazov za izdajo revizijskega mnenja (kot je navedeno v prilogi 1).

Navedba glede vročanja osnutkov/predlogov revizijskih poročil v prečnih/področnih revizijah

V skladu z določili ZRacS-1, PoRacS in Smernice za poročanje izdajamo posamične osnutke in predloge revizijskih poročil vsakemu revidirancu posebej za ugotovitve, ki so povezane z njegovim poslovanjem. Revizijsko poročilo bo izdano kot en dokument, v njem pa bodo prikazane ugotovitve o poslovanju vseh revidirancev.