

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

izdajam

## **SMERNICO ZA PRESOJANJE POMEMBNOСТИ**

Številka: 1301-2/2005-1

Ljubljana, 19. oktober 2005

## 1. Uvod

S to smernico Računsko sodišče Republike Slovenije določa pravila, na podlagi katerih

- revizor opredeli posamezno revizijsko razkritje kot tako pomembno, da je potrebno o njem poročati v revizijskem poročilu; pri tem presoja *pomembnost na ravni revizijskega razkritja*;
- revizor, upoštevajoč vsa revizijska razkritja iz posamezne revizije, določi revizijsko mnenje; pri tem presoja *pomembnost na ravni revizije*.

Smernica je pripravljena na podlagi ZRacS-1, Poslovnika Računskega sodišča Republike Slovenije (PoRacS, Uradni list RS, št. 91/01) ter Napotila za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 41/01), ki ga je izdal predsednik računskega sodišča. Povezana je s smernico, ki ureja načrtovanje, in smernico, ki ureja poročanje, podrobneje pa je pomembnost obravnavana v revizijskem priročniku računskega sodišča.

## 2. Pomen izrazov v smernici

### 2.1. Opredelitev pomembnih izrazov v smernici

**Segment** je vsebinsko opredeljena in zaokrožena celota institucionalne ravni (npr. neposredni proračunski uporabnik, posredni proračunski uporabnik, država kot celota itn.) ali del, ki izraža določen vidik poslovanja te ravni (npr. izkaz, ekonomska kategorija ali posamezen vidik smotrnosti - učinkovitost, uspešnost ali gospodarnost), o kateri računsko sodišče **izreka revizijsko mnenje** o izkazovanju in/ali poslovanju in/ali smotrnosti poslovanja.

**Podsegment** je smiselna in vsebinsko zaokrožena celota znotraj segmenta, o kateri računsko sodišče ne izreka revizijskega mnenja. Za podsegment se določi stopnja pomembnosti, ki se lahko razlikuje od stopnje pomembnosti, določene za segment, katerega sestavni del je. Dejstvo, da skupna vrednost napak oziroma nepravilnosti, ugotovljenih znotraj posameznega podsegmenta, presega stopnjo pomembnosti, določeno za ta podsegment, lahko vpliva na izrečeno revizijsko mnenje na način kot se to opredeli v podrobnem revizijskem načrtu.

**Sekcija** je smiselno opredeljeno področje za izvajanje revizije, o katerem računsko sodišče ne izreka revizijskega mnenja, temveč pomeni najnižjo enoto za katero se sestavi ločen delovni zapis. Sekcija je sestavni del podsegmenta. Pri reviziji računovodskih izkazov je sekcija lahko skupina kontov, konto ali posamezni del kontov, ki se nanaša na vsebinsko opredeljeno in zaokroženo celoto, ki večinoma sovпада z ekonomsko klasifikacijo javnofinančnih tokov, kjer posamezno sekcijo lahko predstavljajo tekoči odhodki, tekoči transferi, investicijski odhodki, investicijski transferi. Pri reviziji pravilnosti poslovanja se sekcija lahko razlikuje od ekonomske klasifikacije in se sestoji iz kombinacije delov posameznih kontov oziroma je enaka določeni skupini poslovnih dogodkov oziroma transakcij. Pri revizijah smotrnosti poslovanja pa lahko posamezna sekcija predstavlja posamezno vprašanje iz revizije, ki se nanaša na negospodarnost, neučinkovitost ali neuspešnost poslovanja.

**Raven revizije** je izraz, ki se nadomestno uporablja za segment če je pri reviziji le za en segment revizije. V primeru, ko je predmet revizije več kot en segment (in s tem tudi več izrekov mnenj), je potrebno natančno opredeliti na kateri segment se izraz »raven revizije« nanaša.

**Obrazložitev revizijskega mnenja** je kratek opis presoje uporabljenih načel oziroma sodil na katerih je temeljila odločitev o izreku mnenja (primer obrazložitve mnenja: Priloga 1).

### **Revizijsko razkritje**

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 nepravilnost v poslovanju,
- ugotovljeno napako v računovodskih izkazih (oziroma drugih aktih),
- ugotovljeno nesmotrnost ravnanja z javnimi sredstvi,
- ugotovljeno pomanjkljivost v delovanju notranjih kontrol.

Revizijska razkritja so lahko:

- pozitivna, ko potrjujemo pravilnost izkazanih zneskov ter pravilnost in smotrnost poslovanja ter opozarjajo na dobro prakso, ki jo je možno uspešno uporabiti tudi na drugih področjih oziroma pri drugih revidirancih;
- negativna, ko navajamo ugotovljene napake, nepravilnosti ali nesmotrnosti oziroma pomanjkljivosti, ki zahtevajo popravljalne ukrepe.

Revizijsko razkritje mora vsebovati najmanj naslednje elemente:

- **opis dejanskega stanja**, ki obsega strukturiran opis več, med seboj povezanih, dognanih dejstev;
- **sodilo**, ki je podlaga za presojo ugotovljenega stanja;
- **presojo**, ki prikazuje način uporabe sodila pri ocenjevanju ugotovljene napake, nepravilnosti oziroma nesmotrnosti;
- **sklep**, vsebuje opis odstopanja in navedbo učinka odstopanja ugotovljenega stanja od sodila.

## **3. Opredelitev**

Pomembnost je revizijski pojem, ki označuje kakovost in količino informacij – revizijskih razkritij, ki lahko vplivajo na uporabnika revizijskega poročila pri njegovi presoji pravilnosti oziroma smotrnosti poslovanja revidiranca. Na splošno lahko določeno zadevo ocenimo kot pomembno, če njeno poznavanje lahko vpliva na uporabnika računovodskih izkazov ali poročila o pravilnosti ali smotrnosti poslovanja.

Pomembnost lahko določimo po

- vrednosti,
- naravi in
- kontekstu.

### **3.1. Pomembnost po vrednosti**

Pomembnost po vrednosti se določi tako, da se določi stopnjo pomembnosti. Stopnjo pomembnosti se izrazi v odstotku od vrednosti predmeta revidiranja (npr. prihodkov ali

prejemkov oziroma odhodkov ali izdatkov, aktive, proračunske postavke, ocenjenega zneska možnega prihranka, doseganja večjih učinkov itn.) ali druge strokovno utemeljene podlage za določitev pomembnosti.

Računsko sodišče v večini primerov določa stopnjo pomembnosti v obsegu od 0,5 do 2 odstotkov od izbrane osnove. Če revizija poteka pri več revidirancih ali če je razdeljena na veliko segmentov in/ali podsegmentov, ki se po vrednosti zelo razlikujejo, je stopnja pomembnosti na ravni, za katero se izreka mnenje, v obsegu od 0,5 do 2 odstotkov, za posamezne podsegmente pa je stopnja pomembnosti lahko med 0,5 in 5 odstotki.

### **3.2. Pomembnost po naravi**

Napake, nepravilnosti ali nesmotrnosti se lahko štejejo za pomembne tudi takrat, ko vrednostno sicer niso pomembne, vendar je narava le-teh takšna, da je uporabnika revizijskega poročila potrebno na to opozoriti (npr. groba kršitev predpisov, za katere so odgovorni funkcionarji, očitno nesmotrno ravnanje z javnimi sredstvi in drugimi, izkazovanje presežka, ko gre dejansko za primanjkljaj itn.), ali kadar na primer zakonski ali kak drug predpis ali program, projekt, dejavnost zahteva, da se obravnava in razkrije posebej, ne glede na zneske, ki so z njimi povezani.

### **3.3. Pomembnost po kontekstu**

Določena napaka, nepravilnost ali nesmotrnost je lahko pomembna ne samo po vrednosti ali svoji naravi, temveč tudi glede na to, v kakšni zvezi se pojavlja. Na primer, kadar se posamezna postavka proučuje v zvezi s splošnim pregledom, ki ga dajejo obračuni glede na celoto, katere del je, v zvezi z drugimi z njo povezanimi določbami, ali v zvezi z zneski iz prejšnjih let, pri ponavljajočih se nepravilnostih in nesmotrnostih.

## **4. Pojasnila**

### **4.1. Pomembnost na ravni revizijskega razkritja**

- Revizijska razkritja, ki se nanašajo na napačne predstavitve v računovodskih izkazih revidiranca, imenujemo *napake*.
- Revizijska razkritja, ki se nanašajo na neskladnost poslovanja revidiranca s predpisi, imenujemo *nepravilnosti*.
- Revizijska razkritja, ki se nanašajo na negospodarnost, neučinkovitost in neuspešnost poslovanja revidiranca, imenujemo *nesmotrnosti*.

Na podlagi presoje pomembnosti na ravni revizijskega razkritja revizor loči med pomembnimi in ostalimi napakami, med pomembnimi nepravilnostmi in pomanjkljivostmi ter med pomembnimi in ostalimi nesmotrnostmi. Pomembna revizijska razkritja revizor navede v revizijskem poročilu in lahko vplivajo na revizijsko mnenje.

### *Pomembnost napak*

Posamezne napake računovodskih izkazov so pomembne, če njihova skupna vrednost presega pomembnost, določeno za celotno revizijo, oziroma če vsota napak za določen podsegment presega pomembnost, določeno za ta podsegment.

Posamezna napaka se lahko šteje za pomembno tudi, če vrednostno sicer ni pomembna, je pa pomembna po naravi ali po kontekstu.

### *Pomembnost nepravilnosti*

Pri presoji pomembnosti posamezne nepravilnosti revizor najprej izhaja iz vsebinske presoje določb predpisov. Če je vsebina posamezne neskladnosti s predpisom bistvena za izvajanje določenega predpisa, obravnava revizor tako neskladnost kot bistveno nepravilnost. Bistvene nepravilnosti so tiste, ki vplivajo na porabo javnih sredstev ali pa je bila zaradi njih določenemu subjektu omogočena neupravičena korist. Vse ugotovljene nepravilnosti, ki po vsebini pomenijo pomanjkljivosti pri notranjih kontrolah, lahko revizor opiše tudi v pismu predstojniku oziroma poslovodstvu, kjer opiše njihov vpliv na poslovanje revidiranca in predstavi priporočilo za možno odpravo ugotovljene pomanjkljivosti.

Posamezne nepravilnosti so pomembne, če njihova skupna vrednost presega pomembnost določeno za celotno revizijo, oziroma, če vsota vrednosti nepravilnosti za posamezen segment revizije presega pomembnost, določeno za ta podsegment revizije.

Posamezna nepravilnost se šteje za pomembno tudi, če vrednostno sicer ni pomembna, je pa pomembna po naravi ali po kontekstu.

### *Pomembnost razkritij v reviziji smotrnosti poslovanja*

V revizijah smotrnosti poslovanja revizor presoja pomembnost revizijskega razkritja glede na sodila, ki se nanašajo na gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja revidiranca in so opredeljena v podrobnem revizijskem načrtu.

### *Vpliv pomembnosti na ravni revizijskega razkritja na izrek mnenja*

V podrobnem načrtu lahko revizor določi, da bo izrekel mnenje s pridržkom v primeru, če bo vsota vrednosti napak oziroma nepravilnosti za posamezen podsegment preseгла znesek pomembnosti, določen za ta podsegment revizije, oziroma če bodo znotraj posameznega podsegmenta razkrite napake/nepravilnosti, ki so pomembne po naravi ali po kontekstu.

## **4.2. Pomembnost na ravni revizije**

### *Revidiranje pravilnosti poslovanja*

Na podlagi presoje pomembnosti vseh ugotovljenih *nepravilnosti* na ravni revizije revizor določi revizijsko mnenje.

Vsota zneskov vseh ugotovljenih nepravilnosti na ravni revizije se šteje za pomembno, če presega znesek pomembnosti na ravni revizije. Če vsota ugotovljenih nepravilnosti ne presega

zneska pomembnosti na ravni revizije in celota ugotovljenih nepravilnosti tudi ni pomembna po naravi niti po kontekstu, revizor izreče *pozitivno mnenje* (pritrdilno mnenje).

Če vsota vseh zneskov ugotovljenih nepravilnosti presega znesek pomembnosti na ravni revizije ali je celota ugotovljenih nepravilnosti pomembna po naravi ali kontekstu, revizor izreče *mnenje s pridržkom*. Mnenje s pridržkom se izreče tudi v primeru, če bo vsota vrednosti nepravilnosti za posamezen podsegment presegla znesek pomembnosti, določen za ta podsegment revizije, in je to tako določeno v podrobnem revizijskem načrtu. V teh primerih se šteje, da so ugotovljene nepravilnosti na posameznem podsegmentu pomembne tudi na ravni revizije.

V primeru, da

- skupna vrednost ugotovljenih nepravilnosti presega znesek pomembnosti na ravni revizije,
- je celota ugotovljenih nepravilnosti pomembna po naravi ali kontekstu in
- hkrati ugotovljene nepravilnosti prevladujejo zaznamujejo poslovanje revidiranja,

revizor izreče *negativno mnenje*.

Pri presoji, ali so ugotovljene nepravilnosti hkrati tudi prevladujoče, se je potrebno opirati na naslednja načela:

- Znesek ugotovljenih nepravilnosti odraža takšen vrednostni obseg ali pogostost nepravilnosti, ki ni sprejemljiva glede na kontekst (področje) revidiranja (npr. primerjava vrednostnega obsega in pogostosti nepravilnosti pri reviziji posameznega revidiranja glede na revizije pri drugih revidirancih; znesek vseh nepravilnosti za več kot 10 odstotkov vpliva na izkazani poslovni rezultat revidiranja, ali pa so nepravilnosti ugotovljene pri več kot 10 odstotkih populacije). Utemeljitev takšnega pristopa mora biti zapisana v odobrenem podrobnem revizijskem načrtu oziroma navodilih na nivoju oddelka.
- Ugotovljene nepravilnosti hkrati pomenijo tudi pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol, ki obvladujejo pomembne procese revidiranja (npr. nepravilnosti v procesih, ki obdelujejo 10 odstotkov vrednosti revidirane populacije oziroma v procesih, ki ne obdelujejo več kot 10 odstotkov vrednosti revidirane populacije, vendar so ključnega pomena za zagotavljanje pravilnosti poslovanja).
- Ugotovljene nepravilnosti hkrati pomenijo očitno neupravičeno pridobitev sredstev ali koristi za prejemnika.
- Ugotovljene nepravilnosti hkrati pomenijo tudi izrazito nesmotrno poslovanje.
- Ugotovljene nepravilnosti so ponavljajoče iz leta v leto in ne kažejo bistvenega izboljšanja v poslovanju revidiranja.
- Ugotovljene nepravilnosti hkrati pomenijo pridobivanje premoženjske koristi posameznikom in vsebujejo znake kaznivih dejanj. Pri presoji nepravilnosti iz te točke je potrebno pridobiti mnenje pravne službe, ki v teh primerih praviloma vloži ovadbo zoper odgovorno osebo.

#### *Revidiranje pravilnosti računovodskih izkazov*

Na podlagi presoje pomembnosti vseh ugotovljenih *napak* na ravni revizije revizor določi revizijsko mnenje.

Vsota zneskov vseh ugotovljenih napak na ravni revizije se šteje za pomembno, če presega znesek pomembnosti na ravni revizije. Če vsota ugotovljenih napak ne presega zneska pomembnosti na ravni revizije in celota ugotovljenih napak tudi ni pomembna po naravi niti po kontekstu, revizor izreče *pozitivno mnenje* (pritrdilno mnenje).

Če vsota vseh zneskov ugotovljenih napak presega znesek pomembnosti na ravni revizije ali je celota ugotovljenih napak pomembna po naravi ali kontekstu, revizor izreče *mnenje s pridržkom*. Mnenje s pridržkom se izreče tudi v primeru, če bo vsota vrednosti napak za posamezen podsegment presegla znesek pomembnosti, določen za ta podsegment revizije in je to tako določeno v podrobnem revizijskem načrtu. V teh primerih se šteje, da so napake, ugotovljene na posameznem podsegmentu, pomembne tudi na ravni revizije.

Če vsota ugotovljenih napak presega znesek pomembnosti na ravni revizije ali so posamezne napake ali celota ugotovljenih napak pomembna po naravi ali kontekstu ter hkrati prevladujoče vplivajo na celotne računovodske izkaze, revizor izreče *negativno mnenje*. Pri presoji, ali ugotovljene napake hkrati tudi prevladujoče vplivajo na računovodske izkaze, je potrebno upoštevati naslednji temeljni načeli:

- kadar je vsota ugotovljenih napak takšna, da zavajajoče vpliva na uporabnika računovodskih izkazov revidiranca, je potrebno izreči negativno mnenje (npr. kadar vsota napak v enem izkazu zavajajoče vpliva na drug(i)/(e) izkaz(e); v primeru proračunskih izkazov bi na primer za zavajajoče lahko šteli napačno izkazovanje prihodkov in odhodkov, ki vpliva na nižje izkazovanje presežka odhodkov nad prihodki in s tem zavajajoče izkazovanje javno-finančnega primanjkljaja kot enega izmed konvergenčnih kriterijev za sprejem evropske valute) oziroma,
- kadar, kljub pridržku ni mogoče zagotoviti izkazovanja pravilne slike premoženjskega stanja na določen dan oziroma pravilne slike o poslovanju ali opravljenih denarnih tokovih revidiranca v revidiranem obdobju, je potrebno izreči negativno mnenje.

#### *Obrazložitev revizijskega mnenja*

Kadar se izreka negativno mnenje, mora odgovorna oseba, ki mnenje predlaga (pristojni VDR ali pristojni namestnik ali predsednik), obvezno izdelati obrazložitev mnenja, kot prilogo k revizijskemu poročilu (glej: Priloga 1). Obrazložitev mnenja ima status internega dokumenta in je dostopna vsem revizorjem računskega sodišča.

#### *Revidiranje smotrnosti poslovanja*

V reviziji smotrnosti poslovanja izreka revizor mnenje v obliki sklepnih ugotovitev, pri čemer izhaja iz vseh pomembnih revizijskih razkritij.

### **5. Izrek mnenja ob negotovostih in omejitvah obsega revidiranja pri reviziji računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja**

#### *a) Negotovost glede pridobljenih revizijskih dokazov*

Če pridobljeni revizijski dokazi niso v celoti zadostni in zanesljivi, zaradi negotovosti izkazovanja določenih kategorij in hkrati ta negotovost nima prevladujočega vpliva na računovodske izkaze ali poslovanje revidiranca, revizor izreče pozitivno mnenje, toda tako, da k mnenju **doda pojasnjevalni odstavek**, kjer opiše naravo negotovosti.

Če pridobljeni revizijski dokazi niso v celoti zadostni in zanesljivi, zaradi negotovosti izkazovanja določenih kategorij in hkrati ta negotovost prevladujoče vpliva na izkaze ali poslovanje revidiranca, revizor **zavrne izrek mnenja**.

#### *b) Omejitev obsega revizije*

Če revizijski dokazi niso mogli biti pridobljeni, in to dejstvo nima prevladujočega vpliva na izkaze ali poslovanje revidiranca, revizor izreče **mnenje s pridržkom**.

V primeru omejitve obsega revidiranja, za katero revizor oceni, da ima prevladujoč vpliv na izkaze kot celoto ali poslovanje revidiranca, revizor **zavrne izrek mnenja** in pri tem v opisu narave omejitve obsega revidiranja pojasni razloge za nastalo omejitev obsega, kjer bo razvidno ali

- je za omejitev obsega revidiranja odgovoren revidiranec sam (zavrnitev izreka mnenja I),
- omejitev obsega revidiranja izhaja iz situacije na katero revidiranec ni mogel vplivati (zavrnitev izreka mnenja II).

### **6. Pomembnost v procesu revidiranja**

Pomembnost, vsebinsko presojo predpisov ter sodila za presojo smotrnosti mora revizor določiti v podrobnem revizijskem načrtu posamezne revizije, pri čemer mora upoštevati v prejšnjih točkah navedene usmeritve računskega sodišča. Od določitve pomembnosti je odvisen obseg dela, ki ga mora revizor opraviti. Pri tem načeloma velja, da je pri večji stopnji pomembnosti potrebno opraviti manjši obseg revizijskih preizkusov, oziroma da je pri nižji stopnji pomembnosti potrebno povečati obseg revizijskega preizkušanja.

V podrobnem revizijskem načrtu določeno pomembnost, vsebinsko presojo določb predpisov, sodila za presojo smotrnosti uporabi revizor pri vrednotenju oziroma presojanju pomembnosti posameznih oziroma celote v reviziji ugotovljenih napak, nepravilnosti oziroma nesmotrnosti.

Vse ugotovljene napake in nepravilnosti oziroma nesmotrnosti navede v revizijskem poročilu.

### **7. Pomembnost v porevizijskem postopku**

V porevizijskem poročilu računsko sodišče poroča o tem ali je revidiranec izkazal zadovoljivo odpravljanje razkritih nepravilnosti in/ali nesmotrnosti. Na podlagi 29. člena ZRacS-1 je potrebno nezadovoljive popravljalne ukrepe povezati s pomembnostjo nepravilnosti in/ali nesmotrnosti za odpravo katerih so bili sprejeti. Pri presoji pomembnosti nezadovoljivo odpravljenih nepravilnosti in/ali nesmotrnosti je potrebno upoštevati naslednje usmeritve:

- merila za presojo pomembnosti teh nepravilnosti in/ali nesmotrnosti so enaka kot merila, ki se uporabijo pri presoji pomembnosti na ravni razkritja v revizijskem poročilu,
- presoja pomembnosti po znesku, naravi in kontekstu se opravi le za posamezne nezadovoljivo odpravljene nepravilnosti, ki se vrednotijo samostojno.



## 8. Prehodna ureditev

Smernica začne veljati z dnem izdaje in se uporablja za vse revizije, za katere do izdaje smernice še ni bil izdan osnutek revizijskega poročila. Smernica se uporablja tudi za tiste revizije, kjer je bil osnutek revizijskega poročila izdan, če so rešitve, ki so vsebovane v podrobnih revizijskih načrtih, v vseh pomembnih pogledih v skladu s to smernico.

Z dnem izdaje te smernice preneha veljati Smernica za presojo pomembnosti št. 1302-2/2002-1 z dne 18. 3. 2002.

Igor Šoltes,  
predsednik računskega sodišča

