

Na podlagi 9. in 15. člena Zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08; odslej ZRev-2) ter v skladu s soglasjem Agencije za javni nadzor nad revidiranjem št. 10.00-1/2014 z dne 27. 1. 2014 je Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo na 3. redni seji dne 13. 2. 2014 sprejel metodološko gradivo

POMEMBNOST PRI NAČRTOVANJU IN IZVAJANJU REVIZIJE

Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije je področje, ki ga obravnava Mednarodni standard revidiranja MSR 320. Skladno s 4. točko standarda je revizorjeva odločitev o pomembnosti stvar strokovne presoje, nanjo pa vpliva dojetje potreb uporabnikov računovodskih izkazov v zvezi z računovodskimi informacijami. Pomembnost se uporablja pri načrtovanju in pri vrednotenju učinkov ugotovljenih napačnih navedb na revizijo in morebitnih neugotovljenih napačnih navedb na računovodske izkaze ter pri oblikovanju mnenja v revizorjevem poročilu.

Skladno s 6. odstavkom MSR 320 pomembnost, določena pri načrtovanju revizije, ne opredeljuje nujno zneska, pod katerim bodo nepopravljene napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj vedno ovrednotene kot nepomembne. Okoliščine v zvezi z nekaterimi napačnimi navedbami lahko povzročijo, da jih bo revizor ocenil kot pomembne, čeprav so pod pragom pomembnosti.

Kot je pojasnjeno v točki A3. omenjenega standarda (poglavje *Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo*), je kot izhodišče pri določanju pomembnosti za celoto računovodskih izkazov pogosto uporabljen neki odstotek kot določeno primerjalno merilo. Na določitev primerjalnega merila vplivajo dejavniki, kot so sestavine računovodskih izkazov, postavke, na katere je pretežno osredotočena pozornost uporabnikov določene organizacije, vrsta organizacije, njena lastniška struktura, nestanovitnost primerjalnega merila ipd.

V nadaljevanju navedena izhodišča predstavljajo skrajne meje, v okviru katerih se lahko giblje revizorjeva strokovna presoja pri določanju pomembnosti na ravni računovodskih izkazov. Še vedno pa velja, da mora revizor ne glede na postavljene skrajne meje kvantitativno in kvalitativno opredelitev pomembnosti prilagoditi okoliščinam vsake posamezne revizije. Izbira primerjalnega merila je odvisna od dejavnosti družbe, preferenc njenih lastnikov ter nekaterih drugih značilnosti.

1. Za družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na organiziranem trgu, je najprimernejše merilo dobiček pred obdavčitvijo iz poslovanja. Kadar je tak dobiček preveč nestanoviten, je možno uporabiti normaliziran dobiček. Izbrani odstotek je predmet strokovne presoje; priporočeno je, da se giblje med 5 % in 10 %, praviloma bližje spodnji meji.
2. Za dobičkonosno orientirane družbe je prav tako primerna kategorija dobiček pred obdavčitvijo, ki je po potrebi lahko normaliziran. Pri izračunu se uporabi odstotek po presoji revizorja, ki se giblje med 5 % in 10 %. Pri presoji o višini uporabljenega odstotka je treba upoštevati lastniško strukturo družbe, uporabnike računovodskih izkazov in druge dejavnike.

3. Kadar je dobiček preveč nestanovit, se pri družbi z običajno tržno dejavnostjo, s katero ustvarja prihodke iz naslova prodaje, pomembnost izračuna na podlagi prihodkov od prodaje. Pri zbiru odstotka je treba upoštevati kvalitativne dejavnike (lastništvo, uporabnike računovodskih informacij itd.), odstotek pa naj bi znašal od 0,8 % do 5 %. Pri tem se praviloma odstotek zmanjšuje z rastjo prihodkov, kot prikazuje spodnja tabela. Prav tako se lahko uporabi višji odstotek (vendar ne več kot 5 %) pri družbah z enim lastnikom, kjer lastnik jamči za vse obveznosti te družbe.

Prihodki od prodaje	Uporabljen %
do 350.000	4,8–5,0
450.000	4,3–4,8
550.000	3,8–4,3
620.000	3,5–3,8
700.000	3,2–3,5
800.000	3,0–3,2
1.500.000	2,7–3,0
4.000.000	2,5–2,7
8.000.000	2,0–2,5
12.000.000	1,7–2,0
25.000.000	1,5–1,7
40.000.000	1,3–1,5
80.000.000	1,2–1,3
200.000.000	1,0–1,2
800.000.000 in več	0,8–1,0

4. Pri bankah in hranilnicah se glede na njihovo dejavnost in pomembnost kapitala za izpolnjevanje regulativnih zahtev za izračun pomembnosti uporabi celoten kapital banke. Maksimalni dovoljeni odstotek je 5 %.
5. Za družbe, ki delujejo kot holding in imajo v svoji bilanci stanja pretežno naložbe, se za presojo pomembnosti uporablja celoten kapital. Maksimalni dovoljeni odstotek je 5 %.
6. Pri investicijskih družbah se kot primerjalno merilo upošteva povprečna vrednost neto sredstev. Uporabljen odstotek naj ne bi presegal 2 %. Pri skladih zasebnega kapitala, ki imajo v lasti pretežno netržne ali nelikvidne naložbe (na primer dana posojila in nepremičnine), se lahko odstotek poveča do 10 %.
7. Pri borznoposredniških družbah revizor določi pomembnost na podlagi kapitala, pri čemer uporabljeni odstotek ne sme presegati 5 %.
8. Za izračun pomembnosti pri reviziji zavarovalnic se kot najprimernejše merilo upoštevajo prihodki iz naslova premij. Primeren odstotek se giblje med 0,5 % in 2 %. Alternativno merilo za izračun pomembnosti je kapital zavarovalnice, pri čemer naj odstotek ne bi presegal 3 %.
9. Pri revidiranju lizingodajalcev se pomembnost določi glede na strukturo sredstev v bilanci stanja revidirane družbe. Običajno je primerno primerjalno merilo stanje sredstev, ki se obrestujejo (terjatve iz naslova leasing pogodb). Pri izračunu se uporabi odstotek med 0,5 in 2 %, odvisno od doseženih prihodkov, dobička in drugih dejavnikov. Primerjalno merilo je lahko tudi stanje celotnih sredstev družbe, pri čemer uporabljeni odstotek ne sme preseči 1 %.

Poleg pomembnega zneska za celoto računovodskih izkazov je v skladu z MSR 320 treba opredeliti tudi znesek ali zneske izvedbene pomembnosti, ki jo revizor določi nižje, kot je pomembnost za celoto računovodskih izkazov, tako da zmanjša na primerno nizko raven verjetnost, da bi skupen znesek nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb presegel pomembnost za celoto računovodskih izkazov. Kjer je to primerno, se izvedbena pomembnost nanaša tudi na znesek ali zneske, ki jih revizor določi nižje od ravni pomembnosti za določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja. Znesek izvedbene pomembnosti v nobenem primeru ne more biti višji od 75 % zneska pomembnosti, veljavne za celoto računovodskih izkazov.

Najmanjši znesek napake, na katerega je treba opozoriti naročnika in ga je revizor dolžan določiti v skladu z MSR 450, ne sme presegati 5 % zneska pomembnosti za celoto računovodskih izkazov.

Poleg kvantitativnih dejavnikov je pri presoji, ali so napake pomembne, treba upoštevati tudi kvalitativne dejavnike. V določenih primerih lahko revizor na primer sklene, da je posamezna napačna navedba pomembna, čeprav ne presega ravni pomembnosti, ki jo je določil revizor. Takšni kvalitativni dejavniki so na primer:

- vpliv na izpolnjevanje regulativnih zahtev;
- vpliv na doseganje kreditnih zavez;
- vpliv na izkazovanje dobička (prikrivanje izgube);
- vpliv na pomembne kazalnike družbe, ki se uporabljajo za presojo njenega finančnega položaja;
- napaka, ki nakazuje prevaro v računovodskih izkazih;
- napaka, ki vpliva na razkrivanje informacij, pomembnih za razumevanje ne glede na znesek, kot so na primer razmerja in transakcije s povezanimi strankami.

Sonja Anadolli, l.r.

Predsednica Revizijskega sveta
Slovenskega inštituta za revizijo