

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**KORPORATIVNO UPRAVLJANJE: VLOGA REVIZIJSKIH KOMISIJ
V SLOVENSKIH PODJETJIH**

Ljubljana, Januar, 2016

ERMIN GOLUBOVIĆ

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisani Ermin Golubović, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtor magistrskega dela z naslovom Korporativno upravljanje: Vloga revizijskih komisij v slovenskih podjetjih, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Tomažem Čaterjem.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo zaključne strokovne naloge/diplomskega dela/specialističnega dela/magistrskega dela/doktorske disertacije na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbel(-a), da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v zaključni strokovni nalogi/diplomskem delu/specialističnem delu/magistrskem delu/doktorski disertaciji, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobil(-a) vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisal(-a);
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predložene zaključne strokovne naloge/diplomskega dela/specialističnega dela/magistrskega dela/doktorske disertacije dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne _____

Podpis avtorja(-ice): _____

KAZALO

UVOD	1
1 POJEM REVIZIJSKE KOMISIJE IN NJENA PRAVNA PODLAGA	2
1.1 Opredelitev revizijske komisije	2
1.1.1 Delovanje revizijske komisije v Sloveniji	2
1.1.2 Delovanje revizijske komisije v EU in svetu	3
1.2 Pravna podlaga za delovanje revizijske komisije	4
1.2.1 Zakon o gospodarskih družbah	4
1.2.2 Zakon o revidiranju	5
1.2.3 Inštitut za revizijo	5
1.2.4 Mednarodni standardi revidiranja	6
1.2.5 8. direktiva EU in ostalo	6
2 DELOVANJE REVIZIJSKE KOMISIJE	7
2.1 Vloga in odgovornosti revizijske komisije	7
2.1.1 Vloga in odgovornost revizijske komisije v angloameriškem sistemu korporativnega upravljanja	9
2.1.2 Vloga in odgovornost revizijske komisije v evropskem sistemu korporativnega upravljanja.....	11
2.1.3 Sodelovanje revizijske komisije z notranjim in zunanjim revizorjem	11
2.2 Poročanje in komunikacija z managementom	12
2.3 Pravilniki, člani in seje revizijske komisije	13
2.4 Notranja revizija	15
2.4.1 Razvoj notranje revizije	15
2.4.2 Pojem, namen in vrste notranje revizije	16
2.4.2.1 Notranja revizija računovodstva	20
2.4.2.2 Notranja revizija pri uvajanju poslovnih informacijskih sistemov	21
2.4.2.3 Notranja revizija poslovanja	22
2.4.2.4 Notranja revizija managementa	23
2.4.3 Obvladovanje poslovnih tveganj	24
2.4.4 Samoocenjevanje in poslovodno presojanje notranjih kontrol	27
2.4.5 Neodvisnost notranjega revizorja	31
2.4.6 Kakovost in način delovanja notranje revizije	33
2.4.7 Poročanje notranjega revizorja	34
2.5 Zunanja revizija	34

2.5.1 Pojem, namen in vrste zunanje revizije	34
2.5.2 Pravna ureditev zunanje revizije	37
2.5.3 Finančno poročanje zunanjega revizorja	38
2.5.3.1 Vsebina letnega poročila	39
2.5.3.2 Faze revidiranja računovodskih izkazov	40
2.5.3.3 Preizkušanje in ocenjevanje notranjih kontrol	40
2.5.4 Načela zunanjih revizorjev	41
2.6 Sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev	42
3 DELOVANJE REVIZIJSKE KOMISIJE V SLOVENSKIH PODJETJIH	43
3.1 Namen in metodološko ozadje raziskave	43
3.2 Analiza rezultatov raziskave.....	44
3.2.1 Delovanje revizijske komisije.....	44
3.2.2 Notranja in zunanja revizija	48
3.2.3 Preteklo in bodoče delo revizijske komisije	50
3.3 Razprava o rezultatih in predlogi za izboljšave.....	52
SKLEP.....	53
LITERATURA IN VIRI.....	55

KAZALO TABEL

Tabela 1: Naloge notranje revizije v razvojnih stopnjah.....	18
--	----

KAZALO SLIK

Slika 1: Sestavine notranjega revidiranja	16
Slika 2: Pregled najpomembnejših stopenj revizije	30
Slika 3: Celovito obvladovanje poslovnih tveganj v podjetju.....	31
Slika 4: 4 faze revizije	36
Slika 5: Splošno sprejeti revizijski standardi	37
Slika 6: Potek revizije finančnih izkazov	39
Slika 7: Realizacija anketnega vprašalnika	43
Slika 8: Vloga anketiranca	44
Slika 9: Formalna izobrazba anketiranca	44
Slika 10: Število članov revizijske komisije	45
Slika 11: Pogostost sestajanja revizijske komisije	45
Slika 12: Udeleženci na sejah revizijske komisije	46
Slika 13: Najpogostejše teme na sejah revizijske komisije.....	46
Slika 14: Tveganja, ki predstavljajo nevarnost za podjetje.....	47
Slika 15: Aktivnosti, ki bodo v naslednjem letu deležne največ pozornosti.....	47
Slika 16: Časovni okvir prejetja gradiva za sejo revizijske komisije.....	48
Slika 17: Ocena kakovosti gradiva za sejo revizijske komisije	48
Slika 18: Sodelovanje med nadzornim svetom in revizijsko komisijo	48
Slika 19: Prisotnost zunanjega revizorja na sejah revizijske komisije.....	49
Slika 20: Odločitev glede razpisa za opravljanje revidiranja računovodskih izkazov	49
Slika 21: Najpomembnejši dejavniki pri izbiri revizorja za opravljanje revidiranja računovodskih izkazov.....	49
Slika 22: Vloga revizijske komisije pri določenih aktivnostih	50
Slika 23: Ocena delovanja revizijske komisije	51
Slika 24: Nefinančni dejavniki, ki so dolgoročno pomembni za realizacijo strategije v podjetju	51

UVOD

Vloga revizijske komisije je in postaja čedalje bolj pomembna v delovanju podjetja. V današnjem času je podjetje podvrženo velikemu številu tveganj in temu primerno se je potrebno tudi odzvati. Odzivi na tveganja so različni in tu je vloga revizijske komisije zelo pomembna. Pomembna je njena odzivnost, povezovanje in pa tudi strokovnost. Revizijska komisija je vezni člen podjetja in je neposredno odgovorna nadzornemu svetu, ki jo tudi imenuje. Revizijska komisija ima pomembno vlogo pri nadziranju računovodskega poročanja, obvladovanju tveganj in notranje kontrole v podjetju.

Namen magistrskega dela je s pomočjo domače in tuje literature razširiti znanje o delovanju revizijskih komisij doma in tujini. Različna domača podjetja želim opozoriti na pomembno vlogo revizijskih komisij. Podjetja bom poskusil opozoriti na pomanjkljivosti in dodatne vloge revizijskih komisij, ki bi prispevala k večji učinkovitosti in manjšim tveganjem.

Temeljni cilj magistrskega dela je s pomočjo ankete ovreči hipotezo, da je vloga revizijskih komisij na slovenskem podcenjena in slabo opredeljena. Dodatni cilji magistrskega dela so:

- dokazati, da delovanje revizijske komisije ni usmerjeno samo v izdelavo finančnih poročil,
- proučiti sodelovanje med revizijsko komisijo in nadzornim svetom,
- analizirati pripravljenost podjetij na novodobna tveganja kot npr. davčna tveganja, kibernetska in informacijska varnost.

Magistrsko delo je razdeljeno na teoretični in empirični del. Izhodišča magistrskega dela so uporabljena iz strokovne literature in člankov na temo revizije in revizijske komisije. Ostale sekundarne podatke sem pridobil preko podatkovnih baz in arhivov inštitucij, ki urejajo revizijsko stroko v Sloveniji. Uporabil sem torej institucionalni pristop k iskanju virov sekundarnih podatkov. Sekundarne podatke sem uporabil kot dopolnilo primarnim podatkom. Primarne podatke sem zbiral z anketnim vprašalnikom, ki sem ga poslal dvajsetim gospodarskim družbam v Sloveniji. Poslan je bil na osebo v podjetju, ki je povezana z delom revizijske komisije oziroma revizije v tem podjetju. Poslal sem jo tudi preko elektronske pošte, še prej pa sem stopil v kontakt z izpolnjevalcem anketnega vprašalnika. Za zbiranje in analizo kvalitativnih podatkov sem uporabil zapiske in povzetke.

Magistrsko delo je sestavljeno iz treh poglavij, tematika pa je dodatno razdelana v podpoglavjih. V uvodnem poglavju predstavljam problematiko, cilje in metode dela. V prvem poglavju obravnavam pojem revizijske komisije in njeno pravno podlago. V drugem poglavju obravnavam osnove delovanja revizijske komisije in vseh pripadajočih elementov ter subjektov. Tu že nakazujem probleme delovanja revizijske komisije v Sloveniji. Tretje poglavje je namenjeno raziskavi v slovenskih podjetjih. Uporabil sem induktivni raziskovalni pristop in opisno metodo raziskovanja. V prvem delu sem pridobil osnovne informacije o

delovanju revizijske komisije. V drugem delu sem pridobil informacije o povezavi revizijske komisije z ostalim tesnimi deležniki kot npr. notranjim revizorjem, zunanjim revizorjem, nadzornim svetom in upravo. Tu me je predvsem zanimal način in frekvenca sodelovanja, saj podjetje le tako normalno deluje in se uspešno ubrani posameznim tveganjem. Raziskava je tudi uperjena tveganjem, ki so prisotna v podjetjih. Čedalje več je prisotnih tveganj na področju informacijske varnosti. Podjetje mora prepoznati vsako tveganje, da bi se uspešno ubranilo posledicam. Tu je seveda vloga revizijske komisije zelo pomembna.

Korporativno upravljanje je sistem, s katerim so podjetja vodena in kontrolirana. Kvalitetno korporativno upravljanje je zelo pomembno, ker po navadi lastniki in managerji niso isti ljudje (Assosiation of Chartered Certified Accountants, 2007, str. 36).

1 POJEM REVIZIJSKE KOMISIJE IN NJENA PRAVNA PODLAGA

1.1 Opredelitev revizijske komisije

Odgovornost za vodenje družbe je razpredena med njenimi številnimi sestavnimi deli. Učinkovit management temelji na organih vodenja in nadzora skupaj z odbori, na izvršnem managementu, notranjih revizorjih in zunanjih revizorjih. Noben drug odbor organov vodenja in nadzora ni bolj uglašen z njihovo odgovornostjo za management družbe kot je to revizijski odbor v nadaljevanju revizijska komisija (Poboljšaj, 2007, str. 177).

Mahnič (2004, str. 44) povzema, da je Komisija Evropske unije začela postavljati zakonske okvire za revidiranje intenzivneje že leta 1998, ko je bil ustanovljen Odbor Evropske unije za revidiranje (angl. *EU Committee on Auditing*), njegova glavna vloga pa je bila izboljšanje kakovosti zakonskega revidiranja v Evropski uniji.

Poboljšaj (2007, str. 181-182) podrobneje opisuje akt o ustanovitvi in delu revizijske komisije, ki mora upoštevati vrsto družbe, poslanstvo, kulturo in značaj družbe ter jasno opredeliti proces, postopke in odgovornost revizijske komisije, ki so ji naložene s strani organa nadzora. S konkretnim aktom je določena smer in način delovanja revizijske komisije. Akt opredeli odgovornost revizijske komisije glede finančnih informacij, tveganj in notranjih kontrol, notranje revizije, zunanje revizije, zakonitosti poslovanja in poročanja. Zelo pomembna je opredelitev povezav in sodelovanje z notranjim in zunanjim revizorjem, vključno z odgovornostjo za pregled angažiranja oziroma zamenjave zunanjega revizorja in za ocenitev neodvisnosti obeh, tako notranjega kot tudi zunanjega revizorja.

1.1.1 Delovanje revizijske komisije v Sloveniji

Revizijska komisija v Sloveniji je natančno opredeljena v Zakonu o gospodarskih družbah (ZGD-1), kjer je določeno kdaj in kako se oblikuje revizijska komisija ter njene naloge. V

primeru trgovanja z vrednostnimi papirji mora nadzorni svet imenovati revizijsko komisijo. Revizijsko komisijo sestavljajo predsednik in najmanj dva člana, od katerih mora biti vsaj en član neodvisen strokovnjak in usposobljen za računovodstvo in revizijo.

Koletnik (2007, str. 31) podrobneje opisuje, da revizijske komisije štejejo praviloma 3 do 6 neodvisnih članov ter se praviloma ločeno pogovarjajo s predstavniki managementa in pooblaščenimi zunanjimi in notranjimi revizorji, da bi razkrili morebitne slabosti v gospodarskem položaju podjetja, kot npr. slabosti v finančnem položaju, v poslovni in denarni uspešnosti, varovanju sredstev in oblikovanju rezerv in rezervacij.

1.1.2 Delovanje revizijske komisije v EU in svetu

V državah Evropske unije je revizijska komisija dobila svoj pravi pomen v letu 2006, in sicer z ureditvijo v Statutory Audit Directive (Directive 2006/43/EC). Direktiva je zahtevala, da je revizijska komisija sestavljena iz neizvršnih direktorjev in predstavnikov delničarjev. Prav tako je zahtevala, da je vsaj en predstavnik neodvisen in strokovnjak na področju računovodstva.

Pobuda za revizijsko komisijo v Združenih državah Amerike je nastala že v letu 1940. Ne prej kot v šestdesetih in sedemdesetih prejšnjega tisočletja pa je komisija dobila pravo podobo. Z računovodskimi škandali je v letu 2002 nastal Sarbanes-Oxley Act. Slednji je spremenil korporativno upravljanje v Združenih državah Amerike. Člani revizijskih komisij so prejeli več odgovornosti in pooblastil.

Nemec (2003, str. 183-184) povzema, da je konec julija 2002 ameriški kongres sprejel Sarbanes-Oxley Act kot odgovor na veliko število računovodskih škandalov pri velikih in pomembnih ameriških podjetjih. Posledica teh škandalov je bil padec zaupanja javnosti v računovodske in poročevalske prakse ter objavljene računovodske izkaze podjetij. Za zagotovitev zanesljivih, pravočasnih in uporabnih informacij, ki bi deležnikom pomagale v procesu odločanja, naj bi sprejeti zakon povrnil zaupanje javnosti. Na novo in dodatno je opredelil naloge in odgovornosti udeležencev v računovodsko poročevalski verigi v podjetju in zunaj njega:

- izvršnih direktorjev, CEO (angl. *chief executive officer*),
- direktorja financ in računovodstva, CFO (angl. *chief financial officer*),
- nadzornega sveta,
- revizijske komisije,
- zunanjih revizorjev,
- notranjih revizorjev.

Koletnik (2007, str. 30-31) podrobneje povzema razvoj revizijskega odbora na angloameriškem in evropskem področju. Po naftni krizi, v sedemdesetih, se je v Združenih državah Amerike in Kanadi uveljavil nadzorni organ imenovan revizijski odbor (angl. *Audit Committee*). Z njimi so lastniki podjetij želeli dobiti kvalificiran organ, ki je neodvisen od vrhovnega posloводства ter je glavni pogovorni partner zunanjega in notranjega revizorja. Člani te komisije, ki imajo ustrezno strokovno znanje in veščine s finančno računovodskega področja, lažje in bolj strokovno obravnavajo in ocenjujejo poročila in predloge zunanjih in notranjih revizorjev. K razširitvi delovanja tega odbora je leta 1977 vzpodbudila tudi odločitev Ameriške borzne nadzorne komisije (angl. *Security Exchange Commission*), ki od gospodarskih družb, katerih delnice kotirajo na borzah, zahteva uvedbo notranjega nadzornega sistema in omenjene komisije. Zaradi tega ima večina tovrstnih delniških družb revizijske odbore, ki imajo naslednje naloge:

- presojajo kakovost obvladovanja poslovnih tveganj in sistema notranjih kontrol,
- spremljajo delo pooblaščenega revizorja in njegova stališča ter predlagajo izbiro in zamenjavo revizorjev,
- dajejo mnenja k letnim poročilom podjetij,
- proučujejo vrsto in kakovost notranjih revizorjev; obravnavajo njihove delovne načrte in odzivanje poslovodnikov na ugotovitve notranjih revizorjev.

Po letu 2000 se je tudi v Evropski uniji začel uveljavljati angloameriški enotirni sistem upravljanja podjetij, ki pozna upravni in revizijski odbor. Temu zgledu zlasti sledi Švica, kjer imajo tudi revizijske odbore, ki jim je podrejena notranja revizija. Tudi v Sloveniji smo leta 2006 s spremembo zakona o gospodarskih družbah ponudili podjetjem zakonsko možnost, da se lahko odločijo za enotirni ali dvotirni sistem upravljanja podjetij (Koletnik, 2007, str. 30-31).

1.2 Pravna podlaga za delovanje revizijske komisije

1.2.1 Zakon o gospodarskih družbah

Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/2009, 280. člen, v nadaljevanju ZGD-1) določa naloge revizijske komisije:

- spremljanje postopka računovodskega poročanja,
- spremljanje učinkovitosti notranje kontrole v družbi, notranje revizije, če obstaja, in sistemov za obvladovanja tveganja,
- spremljanje obveznih letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov,
- pregledovanje in spremljanje neodvisnosti revizorja za letno poročilo družbe, zlasti zagotavljanja dodatnih nerevizijskih storitev,
- predlaganje nadzornemu svetu imenovanje kandidata za revizorja letnega poročila družbe,

- nadzorovanje neoporečnih finančnih informacij, ki jih daje družba,
- ocenjevanje sestavljanja letnega poročila, vključno z oblikovanjem predloga za nadzorni svet,
- sodelovanje pri določitvah pomembnejših področij revidiranja,
- sodelovanje pri pripravi pogodbe med revizorjem in družbo,
- opravljanje drugih nalog, določenih s statutom ali sklepom nadzornega sveta,
- sodelovanje z revizorjem pri reviziji letnega poročila družbe, še zlasti z medsebojnim obveščanjem o glavnih zadevah v zvezi z revizijo.

1.2.2 Zakon o revidiranju

V Sloveniji ureja revidiranje zakon o revidiranju. Prvi zakon o revidiranju je Državni zbor republike Slovenije sprejel leta 1993. Slovenski inštitut za revizijo je vzpostavil infrastrukturo za sodobno delovanje revizijske stroke v Sloveniji. Tako je v tem obdobju Inštitut določil temeljna pravila revidiranja ter tudi začrtal in usmerjal delovanje revizijske stroke, izdal vrsto priročnikov, strokovnih pravil, študijskega gradiva in druge strokovne literature (Odar, 2004, str. 5).

1.2.3 Inštitut za revizijo

Odar (2004, str. 7) povzema, da so bili slovenski računovodski standardi sprejeti že v letu 1993, praktično pa so jih podjetja prvič uporabila, ko so na podlagi 591. člena zakona o gospodarskih družbah morala uskladiti svoje knjigovodske evidence z njimi po stanju na dan 31. decembra 1993. Ta prehod so podjetja opravila po navodilu, ki ga je izdal Inštitut za revizijo. Kmalu po potrditvi statuta so bili sklicani organi inštituta in strokovni svet je na prvi in naslednjih sejah sprejel kar zajetno število temeljnih aktov, in sicer:

- pravilnik o vodenju registra revizijskih družb in registra pooblaščenih revizorjev,
- pravilnik o upravljanju izpitov za pridobitev potrdil (certifikatov) za strokovna naziva revizor in pooblaščen revizor,
- smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev,
- pravilnik o postopku za izrek ukrepa odvzema pooblastila za delo (licence) pooblaščenemu revizorju ali revizorju,
- temeljna revizijska načela,
- kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev,
- navodila za delovanje revizijskih družb,
- pravilnik o priznavanju dodatnega izobraževanja za podaljšanje veljavnosti pooblastila za delo (licence),
- pravilnik o volitvah članov odborov sekcij.

1.2.4 Mednarodni standardi revidiranja

Mednarodni standardi revidiranja (angl. *International Standards on Auditing*) so bili razviti s strani Mednarodnega združenja računovodij (angl. *International Federation of Accountants*), in sicer preko njihovih Mednarodnih standardov revizije in zavarovanja (angl. *International Auditing and Assurance Stanadrds Board*) (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005, str. 7).

Obstajajo velika in majhna revizijska podjetja. V Združenih državah Amerike deluje več kot 45.000 računovodskih podjetij. Največja računovodska podjetja opravljajo revizije in so hkrati največje svetovne korporacije na področju revizij po celem svetu. Globalna revizijska podjetja so Arthur Andersen, Deloitte Touch Tohmatsu, Ernest & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers. V zgodnjih osemdesetih je bil zelo velik trend združevanja večjih računovodskih in hkrati revizijskih podjetij. Revizijsko podjetje KPMG je leta 1995 objavilo, da bo ustanovilo industrijsko fokusne skupine, ki bo pokrilo vseh pet industrijskih kategorij. Vsaka skupina bi pokrivala področje zavarovanja (revizija), davkov in svetovanja. Skupine hkrati pokrivajo področja zdravstvenega zavarovanja, informiranja, komuniciranja, javnih storitev, finančnega servisa, proizvodnje in distribucije. Rezultat je matrika organizacije s primarnim fokusom na industriji in sekundarnim fokusom na organizaciji podjetja. Z vidika managerja je takšno delovanje globalnih revizijskih podjetij prineslo velike uspehe. Globalno znanje in izkušnje revizijskih podjetij pripomore k popolnemu servisu njihovih strank (Radebaugh & Gray, 2002, str. 320-321).

1.2.5 8. direktiva EU in ostalo

Vloga in naloge revizijske komisije bi morale biti pisno opredeljene v vsaki družbi, kjer je le-ta potrebna. Opredeljeni morajo biti struktura, procesi, članstvo ter zahteve revizijske komisije. V Evropski uniji je to določeno v 8. direktivi (angl. *8th Company Law Directive*):

- spremljanje postopka računovodskega poročanja,
- spremljanje učinkovitosti notranje kontrole, notranje revizije in sistemov za obvladovanje tveganja,
- spremljanje obvezne letne revizije in konsolidiranih računovodskih izkazov,
- pregled in spremljanje neodvisnosti revizijskega podjetja, zlasti pri zagotavljanju dodatnih storitev,
- imenovanje revizijskega podjetja mora temeljiti na priporočilu revizijske komisije.

2 DELOVANJE REVIZIJSKE KOMISIJE

2.1 Vloga in odgovornosti revizijske komisije

Duhovnik (1997, str. 14-15) povzema, ko je revizijska komisija imenovana, nedvomno potrebuje nekaj časa, da razvije svoja lastna spoznanja in se podrobneje seznani z nalogami, ki jih bo opravljala. Zato je pomembno, da se pri delu komisije na eni strani zagotovi kontinuiteta, na drugi strani pa menjava članstva, ki bo zagotavljala neodvisnost njenega delovanja.

Koletnik (2007, str. 26-29) podrobneje opisuje nadzorno dejavnost v podjetju, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti najrazličnejših nalog, dogodkov, procesov in stanj v fazah informiranja, odločanja in izvajanja. Nadzorna dejavnost je lahko kontrolna ali revizijska. Z vidika vsebine poznamo tri vrste nadzora, in sicer kontrolo, inšpekcijo in revizijo. Kontroliranje pomeni predhodno, sprotno ali naknadno pregledovanje poslovnih procesov in stanj ter ugotavljanje dovoljenih in nedovoljenih odmikov od postavljenih strokovnih in poklicno etičnih pravil. Inšpekcija pomeni pregledovanje in ocenjevanje spoštovanja pravnih norm v delovanju podjetja. Revidiranje pa je pretežno kasnejše izvedensko presojanje pravilnosti metodoloških, organizacijskih, poklicno etičnih in drugih ravnanj izvajalcev v odločevalni, informacijski ali izvedbeni dejavnosti podjetja. Z vidika izvajalcev poznamo notranji in zunanji nadzor, ki se ločujeta predvsem po tem, ali so nadzorne naloge opravljene v podjetju ali zunaj njega. Notranji nadzor opravljajo vsi zaposleni poleg drugih strokovnih nalog, managerji, poklicni nadzorniki, kot so notranji kontrolorji, inšpektorji in revizorji, in nadzorni organi, kot so nadzorni sveti, revizijski odbori (v nadaljevanju revizijska komisija) in podobno. Zunanji nadzor opravljajo zunanji nadzorniki, to so zunanji kontrolorji, inšpektorji in revizorji v državnih službah, podjetjih, strokovnih organizacijah in v drugih poslovnih osebah. Po namenu nadziranja poznamo poslovni, davčni in državni nadzor. Z vidika načina nadziranja poznamo neposredni in posredni nadzor. Z vidika časa nadziranja poznamo stalni in občasni nadzor ter predhodni, sprotni in naknadni nadzor. Z vidika področja poslovnega nadziranja poznamo nadziranje v odločevalnem, informacijskem in izvedbenem procesu. Posebno vlogo in vsebino imajo stalni in občasni nadzori v odločevalnih procesih na upravljalni in poslovodni ravni. Pri tem je specifičen posredni nadzor, ki ga opravljajo nadzorni odbori (nem. *der Aufsichtsrat*) in revizijske komisije. Njihove vsebine, organizacijske ravni in prisojnosti sicer niso enake, vendar gre v obeh primerih za organe upravljanja, ki nadzirajo delo poslovodnikov ter varujejo koristi lastnikov in drugih sodelujočih (angl. *Stakeholders*).

Revizijska komisija je lahko tudi uspešen mehanizem, s katerim nadzorni svet nadzira poslovanje podjetja, če je to v interesu nadzornega sveta in uprave. Pri tem je treba poudariti, da se zaradi delovanja revizijske komisije ne zmanjšuje odgovornost uprave in nadzornega sveta podjetja. Pomembno je, da revizijska komisija lahko učinkovito pomaga pri reševanju

problemov nadzornega sveta, ne da bi posegal v njegovo odgovornost, ki jo ima tudi brez revizijske komisije, ali v delovanju uprave (Duhovnik, 1997, str. 13).

Revizijska komisija v odboru direktorjev bi morala biti sestavljena iz neodvisnih direktorjev, ki niso zaposleni v določenem podjetju in nimajo nikakršnih povezav s tem podjetjem. To ji omogoča učinkovit nadzor nad kvaliteto finančnega poročanja in kontrolami, ki preprečujejo prevare v organizaciji (Whittington & Pany, 2001, str. 243).

Poboljšaj (2007, str 177-179) povzema, da v razmerah, ko lahko razkritje neke problematike škoduje ugledu družbe bistveno bolj kot pa nedoseganje poslovnih ciljev, je revizijska komisija postala najvidnejša in najpomembnejša od vseh komisij. To dokazuje tudi vloga revizijske komisije, ki obsega nadzor nad finančnimi poročili, upravljanjem s tveganji, notranjim kontrolnim sistemom, zakonitostjo delovanja, etičnim obnašanjem in ravnanjem, pa tudi nadzor nad managementom, notranjimi revizorji in zunanjimi revizorji. Izvršni management mora svoje aktivnosti uglasiti s pričakovanji in zahtevami organov vodenja in nadzora. Naloga revizijske komisije pa je, da meri oziroma preverja etičnost notranjega okolja in skladnost delovanja družbe z zakoni in drugo regulativo. Revizijska komisija se mora prepričati, da je kodeks upravljanja (angl. *Code of Conduct*) družba sprejela in uveljavila. Pregled in presoja kodeksa enkrat letno zagotavlja nadzor nad uveljavljanjem potrebnih sprememb. Z nadzorom nad seznanjenostjo s kodeksom pa revizijska komisija zagotovi njegovo pravilno uporabo in učinek. Revizijska komisija preverja:

- da organi upravljanja dobijo kopijo kodeksa in da je organizirano ustrezno izobraževanje,
- da vsi zaposleni prejmejo kodeks, ga razumejo in so tudi vključeni v ustrezno izobraževanje za njegovo pravilno uporabo,
- da komunikacijske poti učinkovito delujejo,
- usklajeno delovanje družbe z zakonodajo in drugo regulativo,
- stalne informacije o tem, kako management meri učinkovitost programov ravnanja oziroma obnašanja in jih tudi spreminja, če je to potrebno,
- z rednimi srečanji z odgovornimi managerji vzpodbuditi razpravo o ključnih tveganjih, glavnih problemih in uspešnosti,
- ugotavljanje trendov in pregled načrta managementa glede obveščanja in seznanjanja,
- prepričati se, da management v finančnih poročilih razkrije vpliv pomembnih zadev,
- prepričati se, da notranji revizorji vključijo ocenitev skladnosti delovanja in tveganje neetičnega ravnanja v načrt dela.

Obstajata najmanj dva razloga zaradi katerih ustrezen status revizijske komisije vpliva na njeno učinkovitost. Revizijska komisija potrebuje zmožnost in avtoriteto, da bi pridobila spoštovanje managerjev in s tem tudi vpliv na rezultate finančnega poročanja. Revizijske komisije z višjim ustreznim statusom so verjetno bolj aktivni nadzorniki. Hkrati želijo pridobiti bolj izčrpne podatke in raziskovati potencialne probleme. S tem si želijo popraviti

status pri managementu in ustvariti položaj revizijske z ustreznim statusom (Badolato, Donelson & Ege, 2014, str. 208-230).

2.1.1 Vloga in odgovornost revizijske komisije v angloameriškem sistemu korporativnega upravljanja

Tušek & Žager (2007, str. 426-427) povzemata sestavo revizijske komisije v angloameriškem sistemu korporativnega upravljanja. Ta je imenovana kot pododbor odbora direktorjev (angl. *Board of Directors*), ki ga sestavljajo neodvisni zunanji direktorji. Revizijska komisija deluje kot neodvisni segment, ki preverja delo posloводства in zastopa zunanje deležnike s ciljem, da finančna poročila točno predstavljajo ekonomske aktivnosti podjetja. Ima tudi posebno vlogo in položaj v organizacijski strukturi podjetja kar istočasno generira posebnost odnosa z izvršnim managementom, zunanjim revizorjem, internim revizorjem in odborom direktorjev. Zelo pomemben je tudi Sarbanes-Oxley zakon, ki zahteva, da so vse revizijske in nerevizijske usluge s strani revizijskih podjetij vnaprej odobrene preko revizijskih komisij. Poleg prej omenjenega zakona so Združenih državah Amerike pomembne tudi dodatne zahteve v zvezi z vlogo in nalogami revizijske komisije. Zahteve in pravila Newyorške borze (angl. *New York Stock Exchange*) in NASDAQ, ki so prav tako pomembna za podporo in pomoč odboru direktorjev pri nadziranju.

Sestava odbora direktorjev in revizijske komisije ter način izvajanja korporativnega upravljanja in nadziranja odgovornosti, imata zelo močan vpliv na kontrolno okolje. Faktorji, ki vplivajo na učinkovitost odbora in revizijske komisije vključujejo njihovo neodvisnost od managementa, računovodsko znanje, izkušnje njihovih članov, obseg njihovega vključevanja in nadziranja aktivnosti managementa, primernost njihovih aktivnosti. Učinkovita revizijska komisija lahko krepi neodvisnost in profesionalni skepticizem notranjega revizorja. Primanjkovanje delovanja revizijske komisije ni nujno slabost, če je uprava sposobna izvajati odgovornosti revizijske komisije (Boynton & Johnson, 2006, str. 398).

Revizijska komisija je pod komisija odbora direktorjev, ki jo običajno sestavlja določeno število neizvršnih direktorjev. Vloga in funkcija revizijske komisije mora biti določena in formirana z napisanimi pravili v skladu s Kodo korporativnega upravljanja Velike Britanije (angl. *UK Corporate Governance Code*). Uprava bi morala ustanoviti revizijsko komisijo, ki jo sestavljajo najmanj trije, v primeru manjših podjetij pa dva neodvisna neizvršna direktorja (Assosiation of Chartered Certified Accountants, 2007, str. 42-43).

Spencer Pickett (2003, str. 98-100) poudarja, da je revizijska komisija ustanovljena s strani uprave družbe z namenom izvajanja nalog, ki jih uprava tudi dodeli. Vloga revizijske komisije je razdeljena po spodnjih segmentih:

- Proces zunanje revizije. V procesu zunanje revizije je potrebno predvideti sestanke in provizije za zunanjega revizorja glede na opravljeno delo. Prav tako je potrebno pregledati

pogodbo z obveznostmi zunanjega revizorja. Pregledati in odobriti je potrebno celoletni urnik dela zunanjega revizorja. Revizijska komisija preverja, da je delo zunanjega revizorja opravljeno v dogovorjenem roku. Prav tako preverja neodvisnost zunanjega revizorja. Vsa vprašanja in negotovosti, ki so sprožena s strani zunanjega revizorja morajo biti obravnavane s strani managementa. Zunanji revizor mora imeti zdrav odnos z ostalimi oddelki v podjetju, da bi tudi oni lahko izvajali revizijo na profesionalen način. Oceniti je potrebno tudi dodatno svetovalno delo zunanjega revizorja. Revizijska komisija v tem primeru predlaga ali naj se dodatno svetovalno delo tudi dodatno obračuna pri proviziji za zunanjega revizorja.

- Finančno poročilo. Finančno poročilo je potrebno predstaviti višjemu managementu. Revizijska komisija mora upoštevati vsa odprta vprašanja glede finančnega poročanja s strani zunanje ali notranje revizije. Priporoča se, da uprava potrdi končno finančno poročilo. Potrebno je upoštevati finančno politiko in oceniti področja kjer je potrebna dodatna previdnost, še posebej pri zapletenih dogovorih. Dodatna previdnost je potrebna v primeru večjih razlik med trenutnim in prejšnjim finančnim poročilom. Oceniti je potrebno tudi obsežnost finančnega poročila, ki delničarjem omogoča pridobivanje dodatnih informacij. Upoštevati je potrebno morebitno področje napačnega finančnega poročanja.
- Sistemi notranje kontrole. Revizijska komisija se mora z notranjim in zunanjim revizorjem posvetovati glede primerne notranje kontrole v podjetju. Prav tako se mora ocenjevati gradivo revizijske komisije o izboljšavah notranje kontrole in odziva managementa. Potrebna so tudi posebna poročila o zlomu notranje kontrole in zlorabe premoženja. Pregledati je potrebno tudi skupinske transakcije, ki vplivajo na finančno poročanje. Pregledati je potrebno tudi pismo zunanje revizije o delovanju notranjih kontrol. Tega naj pregleda management. Prav tako je potrebno pregledati celotno kontrolno okolje v organizaciji in preveriti sporočila, ki jih daje višji management. Ta sporočila morajo biti v skladu z že sprejetimi delovnimi pravili. Oceniti je potrebno tudi dobre kontrolne okvirje, ki bi jih lahko uporabili na področjih, kjer je tveganje nedopustno.
- Notranja revizija. Revizijska komisija mora biti vpletena v sestanke notranjih revizorjev. Prav tako mora prejeti zagotovila, da notranja revizija deluje po profesionalnih standardih in izvaja svoja dela po usklajenem načrtu. Notranje kontrole morajo biti usklajene z notranjim revizorjem in managementom. Delo notranje revizije mora biti ocenjeno z zunanjimi poročili in anketami v podjetju. Revizijska komisija nosi odgovornost pri delu notranjega revizorja, in sicer pri sestavi notranje revizije, izkušnjah in strokovnosti, omejenosti delovanja, neodvisnosti od managementa in pristojnostih.

Revizijska komisija odobri plače, zaposluje in odpušča osebje interne revizije. Prav tako revizijska komisija priskrbi možnost, da se revizorji sestanejo in razpravljajo o določenih izsledkih brez notranjih direktorjev in managementa. Priporoča in odobri sestanke z zunanjimi revizorji ter področja njihovega delovanja. Skupaj z višjim managementom in zunanjimi revizorji ocenjujejo letna poročila. V primeru težav se revizijska komisija sestane tudi z državnimi organi (Chorafas, 2001, str. 22).

2.1.2 Vloga in odgovornost revizijske komisije v evropskem sistemu korporativnega upravljanja

Potreba po ustanovitvi in aktivnostih revizijske komisije so definirani v Osmi direktivi Evropske unije. V 39. členu Osme direktive Evropske unije so navedene naloge revizijske komisije (Tušek & Žager, 2007, str. 431):

- spremljati postopek finančnega poročanja,
- spremljati učinkovitost internih kontrol podjetja, interne revizije, tam kjer je to potrebno in sisteme upravljanja s tveganji,
- izvajati vpogled in nadzor nad neodvisnostjo pooblaščenih revizorjev ali revizijskih podjetij ter odredbi o dodatnih uslugah strankam,
- opravljanje vloge, ki je navedena v 43. členu.

2.1.3 Sodelovanje revizijske komisije z notranjim in zunanjim revizorjem

Revizijska komisija je primarno zainteresirana za zanesljivost finančnega poročanja. Glede na cilje revizije finančnega poročanja za katere je odgovoren zunanji revizor je seveda zelo pomembno sodelovanje med revizijsko komisijo in zunanjim revizorjem. Z omenjenim sodelovanjem lahko člani revizijske komisije pridobivajo ažurne informacije, ki vplivajo na finančno poročanje. Sodelovanje med revizijsko komisijo in zunanjim revizorjem obsega naslednja področja (Tušek & Žager, 2007, str. 436-438):

- funkcije uslug revizije,
- tveganja in kontrole,
- finančno poročilo,
- ostala vprašanja v zvezi z managementom.

Proračun notranje revizije je negativno povezan s prisotnostjo revizijskega strokovnjaka v revizijski komisiji in njenim povprečnim obdobjem delovanja. Proračun notranje revizije je pozitivno povezan s številom sestankov revizijske komisije. Prizadevna revizijska komisija bolj podpira notranjo revizijo, in sicer na način pridobivanja večjega proračuna za notranjo revizijo. Revizijske komisije, ki se na temo obvladovanja tveganja zaradi slabega finančnega poročila večkrat sestanejo, zahtevajo višji proračun za notranjo revizijo (Barua, Rama & Sharma, 2010, str. 503-513).

Revizijska komisija je poleg odbora direktorjev oziroma nadzornega sveta vključena v imenovanje revizorja, določanje zneska za opravljanje storitev finančnega poročila in drugih nerevizijskih storitev, odpuščanje revizorja in prekinitev pogodbe. Običajna svetovna praksa so sestanki med revizijsko komisijo, managementom in zunanjim revizorjem, in sicer zaradi pregleda in preizkušanja finančnih poročil ter ugotovitev revizije finančnega poročila. V

sklopu celovite revizije finančnega poročila je zunanji revizor dolžan oblikovati zaključke in poslovodstvu dati priporočila glede izboljšanja poslovnih aktivnosti, še posebej internih kontrolnih postopkov v računovodskem informacijskem sistemu ter v izvršnem podsistemu podjetja (nabava, proizvodnja, prodaja). Oddelek interne revizije je zelo pomemben vir informacij za revizijsko komisijo. Te so pomembne za izpolnjevanje številnih nalog in odgovornosti. Revizijska komisija mora poznati in razumeti aktivnosti oddelka interne revizije ter njeno notranjo organizacijsko strukturo. Pridobiva informacije in dokumente o ciljih, pooblastilih in odgovornosti interne revizije. Revizijska komisija mora prav tako del svojih aktivnosti nameniti pregledu kvalifikacij in sposobnosti celotnega oddelka interne revizije ali glavnega internega revizorja s ciljem uresničevanja ciljev in nalog interne revizije. Prav tako mora revizijska komisija nadzirati izobraževanje, izpopolnjevanje članov interne revizije, še posebej na področju informacijske tehnologije (Tušek & Žager, 2007, str. 436-438).

Revizijska komisija ima pristojnost sodelovati z zunanjim revizorjem, ki revidira letno poročilo in o njem poda mnenje. Sodelovanje z zunanjim revizorjem pomeni neposredno komuniciranje, pogoste sestanke in razpravo o področju revidiranja ter rezultatih revidiranja. Revizijska komisija pregleduje kriterije izbire zunanjega revizorja, neodvisnost, zamenjave ter ocenjuje izvedbo revidiranja. V primeru, da obstaja povezanost managementa z zunanjim revizorjem, mora revizijska komisija o tem nemudoma obvestiti lastnike družbe. Revizijska komisija in notranji revizor sta neodvisna, kar pomeni tudi vzajemno dostopnost. Notranji revizor seznanja revizijsko komisijo z objektivnimi presojami, mnenji in informacijami, revizijska komisija pa zagotavlja ustrezen položaj in veljavo notranje revizije (profesionalnost in kompetentnost notranjih revizorjev, delovanje v skladu s standardi, listina o ustanovitvi in delovanju notranje revizije in program ocenitve kvalitete delovanja ter program izboljšav) (Poboljšaj, 2007, str. 181).

2.2 Poročanje in komunikacija z managementom

Tušek & Žager (2007, str. 439) povzemata sodelovanje revizijske komisije in posloводства, od katerega revizijska komisija stalno prejema informacije, da bi bolje razumelo poslovanje in aktivnosti podjetja. Glede na to, da ima revizijska komisija odgovornosti in naloge v zvezi s spremljanjem določenih področij je tudi njena obveza poročanje odboru direktorjev oziroma nadzornem svetu o rezultatih svojega dela. V nekaterih državah revizijska komisija oddaja poročilo o njenih aktivnostih delničarjem. Oblike in vsebine poročanja so različne. Revizijska komisija bi morala prejemati informacije o pomembnih vprašanjih:

- ocena in odgovor na poslovna tveganja, s katerimi se sooča management ter informacije o strategiji soočanja s poslovnimi tveganji,
- trenutni problemi, ki vplivajo na dejavnost podjetja (npr. regulatorna vprašanja, informacije o trenutnem položaju konkurence),

- učinek novega davčnega predpisa ali drugih pomembnih predpisov, ki lahko vplivajo na poslovanje podjetja,
- pravno okolje, vključujoč status kakršnih koli nerešenih sodnih tožb ali administrativnih postopkov in s tem povezanih zaračunanih obveznosti, status proizvodov in omogočenih sredstev za reklamacije,
- aktivnosti blagajne podjetja, upravljanje z gotovino, premostitvena tveganja, transakcije v tujih valutah in uporaba novih in neobičajnih finančnih instrumentov,
- poslovanje s tujino, vključujoč lokacije in lokalne kontrole nad finančnim poročanjem,
- kadrovske resursi in kompenzacijska politika, postopki za preizkušanje stroškov in olajšav zaposlenih in kontrola nad pogodbami z zaposlenimi za določen ali nedoločen čas,
- zavarovanje za direktorje in višje izvršitelje.

Podjetje mora revizijski komisiji pri oblikovanju temeljev za njeno delovanje zagotoviti (Duhovnik, 1997, str. 14-15):

- da ima pooblastila in pomoč nadzornega sveta,
- da je popolnoma neodvisna tako glede sestave kot tudi glede delovanja; predvsem pa je pomembno, da uprava nanjo nima nikakršnega vpliva,
- da ima jasna pooblastila in da management podjetja razume, kaj nadzorni svet od nje pričakuje (revizijska komisija nikakor ne sme povzročati nasprotij s poseganjem v odgovornost in avtoriteto posloводства na katerikoli ravni),
- da so oblikovani jasni temelji za sodelovanje med revizijsko komisijo na eni strani ter finančnim vodstvom, notranjim revizorjem in zunanjim revizorjem podjetja na drugi strani.

2.3 Pravilniki, člani in seje revizijske komisije

Praksa v svetu prikazuje, da mora vsaka revizijska komisija imeti napisana pravila njenega delovanja, obveze in odgovornosti. Dobro strukturirani pravilniki postavljajo okvir organizacije, obveze in odgovornosti revizijske komisije. To je osnova, na katero se lahko odbor direktorjev oziroma nadzorni svet, management, notranji in zunanji revizorji sklicujejo. Pravilnik revizijske komisije mora vsebovati namen in cilje revizijske komisije, pooblastila revizijske komisije, organizacijo revizijske komisije (članstvo, kvalificiranost, velikost in lokacijo), razpored sestankov revizijske komisije (udeležba, udeleženci in dokumenti), vloge in odgovornosti revizijske komisije, odnos z managementom, notranjim in zunanjim revizorjem, odgovornosti v zvezi s poročanjem, proračun revizijske komisije (Tušek & Žager, 2007, str. 440-443).

Aktivna revizijska komisija, skupaj z njenimi izkušenimi člani je zelo dobra kombinacija za njeno efektivno izvrševanje nalog. Podjetja, katere člani revizijske komisije imajo finančno in korporativno ozadje, je povezano tudi z znižano stopnjo zaslužka njihovega managementa (Xie, Davidson & DaDalt, 2003, str. 295-316).

Članstvo revizijske komisije se oblikuje na način (Tušek & Žager, 2007, str. 440-443):

- odbor direktorjev ali nadzorni svet imenuje člane revizijske komisije in predsednika revizijske komisije (ta mora biti neizvršni, neodvisni direktor),
- določi se število članov revizijske komisije; vsi člani morajo biti neodvisni,
- določi se število članov za sklepčnost,
- vsak član revizijske komisije mora imeti znanje in izkušnje v delovanju podjetja,
- vsak član revizijske komisije mora biti finančno izobražen; najmanj en član revizijske komisije mora imeti računovodska ali druga finančna znanja,
- člani revizijske komisije se imenujejo za določeno obdobje oziroma za določeno število let,
- tajnik oziroma tajnica revizijske komisije bo oseba, ki jo imenuje odbor direktorjev ali nadzorni svet.

Duhovnik (1997, str. 17) povzema, da so praktične izkušnje pokazale, da je sestanke revizijske komisije treba predvideti, ker pri pripravljanju medletnih in letnih računovodskih izkazov vedno nastajajo časovne stiske. To velja še posebej za sestanke z različnimi oddelki in odvisnimi podjetji. O svojih sestankih mora voditi zapisnike, pri čemer je treba zagotoviti potrebno stopnjo zaupnosti. Zato je priporočljivo, da revizijska komisija sama odloča o tem, komu bodo zapisniki sestankov izročeni. Na primer, komisija sklene, da bodo vsi njeni zapisniki izročeni članom nadzornega sveta, zunanjemu revizorju in notranjemu revizorju, nekateri med njimi pa tudi vodjem oddelkov ali posameznim direktorjem. Zapisniki so pomembni, ker je iz njih mogoče razbrati, v katerih primerih bi bilo po mnenju revizijske komisije ukrepati. Kot priporočila jih je mogoče predati nadzornemu svetu ali prek njega posameznim direktorjem. Iz kasnejših zapisnikov je mogoče razbrati, kako se je na podlagi priporočil ukrepalo oziroma zakaj se je ukrepalo.

Prisotnost na sestankih mora biti prav tako določena (Tušek & Žager, 2007, str. 440-443):

- sestanki, kadar so prisotni samo člani revizijske komisije,
- sestanki, kadar so povabljeni notranji in zunanji revizorji,
- tajnik oziroma tajnica mora dostaviti dnevni red sestanka revizijske komisije in priloženo dokumentacijo v času, ki je določen,
- tajnik oziroma tajnica mora o sestanku revizijske komisije obvestiti odbor direktorjev ali nadzorni svet in člane revizijske komisije,
- člani revizijske komisije morajo prisostvovati na vsakem sestanku revizijske komisije,
- v kolikor je to potrebno se revizijska komisija sestane s pravnimi svetovalci,
- revizijska komisija se najmanj enkrat letno sestane z zunanjim revizorjem brez navzočnosti posloводства.

Revizijska komisija se sestane najmanj štiri krat letno, če je potrebno pa tudi večkrat. Vsi člani se morajo udeležiti vseh sestankov osebno ali preko telefonskih in video komunikacij.

Revizijska komisija povabi, če je potrebno, managerje (izvršne direktorje), revizorje in druge, da se udeležijo sestankov in predstavijo informacije oziroma poročajo. Revizijska komisija se redno sestaja, ločeno z managementom, notranjimi revizorji in zunanjimi revizorji, pa tudi z vodstvom družbe. Pripravi se načrt sestankov z ustreznim materialom v obliki povzetkov (Poboljšaj, 2007, str. 183).

Tušek & Žager (2007, str. 439) povzemata sodelovanje revizijske komisije in posloводства, od katerega revizijska komisija stalno prejema informacije, da bi bolje razumelo poslovanje in aktivnosti podjetja. Glede na to, da ima revizijska komisija odgovornosti in naloge v zvezi s spremljanjem določenih področij je tudi njena obveza poročanje odboru direktorjev oziroma nadzornem svetu o rezultatih svojega dela. V nekaterih državah revizijska komisija oddaja poročilo o njenih aktivnostih delničarjem. Oblike in vsebine poročanja so različne.

2.4 Notranja revizija

2.4.1 Razvoj notranje revizije

Notranja revizija ima dolgo razvojno pot. Zаметke notranjih kontrol in notranje revizije najdemo že pred našim štejetjem na Kitajskem, v Babilonu, Egiptu in v antični Grčiji. Začetki moderne revizije segajo v drugo polovico 19. stoletja, ko je prišlo do velikega gospodarskega razcveta, do velikih industrijskih družb, do koncentracije kapitala in do ločevanja upravljanja, ki je v domeni lastnikov, in managementa, ki je v domeni managerjev družb. Management je čutil potrebo po strokovni pomoči pri nadziranju poslovanja družb, zlasti velikih. Zato je želelo imeti ob sebi poklicne notranje revizorje, ki so presojali varovanje premoženja, urejenosti knjigovodstva, kasneje pa tudi urejenost poslovanja in managementa družb na vseh ravneh poslovnega odločanja (Koletnik, 2007, str. 71).

Koletnik (2007, str. 11) povzema, da so bila enotna načela pri notranjem revidiranju v Sloveniji prvič izdelana in sprejeta 1998 in dajejo temeljne strokovne napotke stroki in njenim izvajalcem z naslednjih zornih kotov:

- temeljna strokovna načela o notranjem revidiranju:

- pojmovanje poslovnega nadziranja,
- pojmovanje notranjega revidiranja,
- cilji notranjega revidiranja.

- okvirji strokovnih ravnanj pri notranjem revidiranju:

- okvirji poslovnoorganizacijske ureditve notranjega revidiranja,
- okvirji zagotavljanja strokovne neodvisnosti notranjih revizorjev,
- okvirji organiziranja notranjerevizijske dejavnosti,
- okvirji metodike notranjega revidiranja.

- za pravilno razumevanje in uporabo so pri vsakem načelu tudi ustrezne obrazložitve.

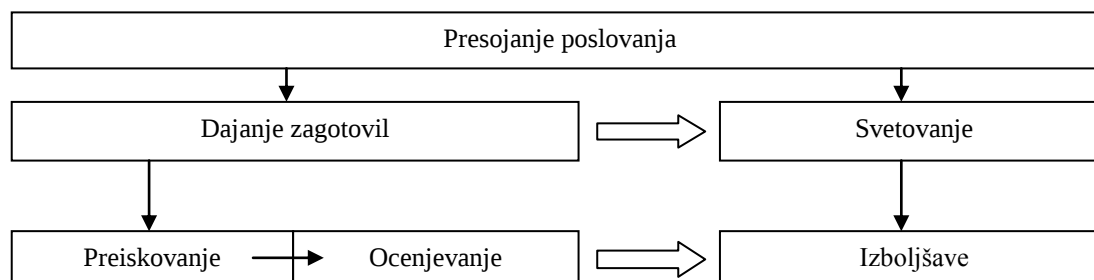
2.4.2 Pojem, namen in vrste notranje revizije

Koletnik (2007, str. 59) podrobneje opisuje notranje gospodarsko revidiranje kot neodvisno in nepristransko dejavnost preiskovanja in svetovanja, katere namen je izboljšati poslovanje, zmanjšati poslovno tveganje, prispevati k doseganju poslovnih ciljev in povečati dodano vrednost podjetja ali druge poslovne osebe. Sistematično in dosledno jo opravljajo usposobljeni notranji revizorji, ki po naročilu vrhovnega managerja ali nadzornega organa (nadzornega sveta, revizijske komisije) preizkušajo in ocenjujejo pravilnost in resničnost postopkov, stanj in drugih dejstev v podjetju. Notranji revizorji lahko opravljajo svetovalne storitve kot del svojega normalnega ali običajnega delovanja, vendar mora vsako podjetje posebej proučiti vrste svetovalnih storitev, ki jih bo ponudilo notranjim revizorjem. Namen notranje revizije je zagotavljanje stalnega in celovitega nadzora nad pravilnostjo poslovanja podjetja. Pravilnost poslovanja podjetja pomeni, da je poslovanje podjetja vsestransko urejeno, torej pregledno in ciljno. Poslovanje je pregledno, ko imamo urejene delovne postopke v odločevalni, informacijski in izvedbeni dejavnosti podjetja. Ciljno poslovanje pomeni, da so vsi delovni postopki usmerjeni k uresničevanju poslovnih ciljev. Ti morajo biti opredeljivi (neposredno ali posredno merljivi) na vseh ravneh poslovanja in morajo omogočiti obstoj in razvoj podjetja. Stalni in celoviti nadzor pomeni:

- stalno zagotavljanje notranjih kontrol v vseh delovnih postopkih, ki omogočajo strokovno in poklicnoetično pravilno poslovanje,
- strokovna pravilnost pomeni, da se opravljajo stvari na pravi način, na pravem mestu in ob pravem času,
- etična pravilnost pomeni, da jih opravljajo pravi ljudje z ustrezno poklicno moralo,
- stalno odpravljanje nepravilnosti, ki kažejo na nestrokovno ali neetično delo sodelavcev,
- stalno prispevanje k večanju uspešnosti oziroma dodane vrednosti podjetja.

Iz Slike 1 so razvidne sestavine notranjega revidiranja.

Slika 1: Sestavine notranjega revidiranja



Vir: F. Koletnik, *Notranje revidiranje*, 2007, str. 65.

Koletnik (2007, str. 65) povzema, da so notranjerevizijske storitve usmerjene k dvigovanju ravni kakovosti poslovanja, kjer je ključ za prihodnost podjetja. Hiter razvoj tehnike in tehnologije je za vsako podjetje zelo pomemben, saj morajo lastniki in managerji nenehno skrbeti za poslovno prihodnost v okviru novih tehnično tehnoloških odkritij, priložnosti in nevarnosti. Rastoči pomen elektronske podpore informacijskim, proizvodnim in drugim procesom terja vedno večjo potrebo po presojanju njene zanesljivosti, učinkovitosti in uspešnosti. Mnogovrstna nova poslovna področja širijo delokrog notranjim revizorjem in zastavljajo se vprašanja, ali bodo nosilci te dejavnosti vse to zmogli in kakšne strokovnjake še potrebujemo. Od njih se zahteva velika prilagodljivost, ustvarjalnost in angažiranost ter osebne vrline. V večjih podjetjih, na primer v koncernih, je pričakovati večjo specializacijo notranjih revizorjev in pri nekaterih vrstah revidiranja vključevanje gostujočih revizorjev.

Prevodnik (2007, str. 205) podrobneje opisuje vlogo notranjega revidiranja, ki v skladu s standardi pomeni delovanje v dve smeri, v zagotavljanje neodvisne ocene primernosti strukture upravljanja organizacije in posamičnih delov te strukture ter v svetovalne aktivnosti z namenom spodbujanja izboljšanj praks upravljanja družbe. V organizaciji, nadzorni svet in uprava, vzpostavljata in nadzorujeta sisteme uspešnega upravljanja, notranji revizor pa lahko podpira in izboljšuje te napore. Notranji revizorji morajo sicer ostati neodvisni, vendar dejansko zagotavljajo zagotovilo za upravljanje tveganj, kontrol in procesa upravljanja organizacije. Na ta način je lahko notranji revizor tudi ključni katalizator prehoda k učinkovitemu sistemu upravljanja.

Notranja revizija je narejena z namenom dodane vrednosti in izboljšanja delovanja organizacije. Je neodvisna in ciljno usmerjena k zavarovanju in svetovanju. Notranja revizija pomaga podjetju k uresničevanju ciljev. To ji omogoča sistematičen in discipliniran pristop k ocenjevanju in izboljšanju učinkovitosti obvladovanja tveganj, kontrole in procesa upravljanja (Frigo, 2002, str. 32).

Iz Tabele 1 so razvidne naloge notranje revizije v razvojnih stopnjah.

Tabela 1: Naloge notranje revizije v razvojnih stopnjah

Vsebina revidiranja	Revidiranje računovodenja in financiranja (angl. <i>Financial Auditing</i>).	Revidiranje poslovanja (angl. <i>Operational Auditing</i>).	Revidiranje poslovanja (angl. <i>Management Auditing</i>).
Področje revidiranja	Računovodstvo in poslovne finance.	Celotna dejavnost podjetja.	
Cilji revidiranja	Presojanje spoštovanja načel o urejenem knjigovodenju. Presojanje urejenosti financiranja poslovanja.	Presojanje organizacijskega ustroja in organiziranosti procesov.	Podpora pri uresničevanju poslovne politike. Pomoč pri poslovnem odločanju. Izvedeništvo, svetovanje.
Težišče revizorjevega dela	Presojanje notranjega kontrolnega sistema. Uporaba sistemov in podsistemov.		
Časovna usmerjenost	Usmerjenost v preteklost.		Usmerjenost v prihodnost.
Izvajanje revizije	Računalniško podprto revidiranje in vključitev ekspertnih sistemov. Vključitev matematičnih metod za naključna preverjanja.		
Izidi revidiranja	Predlaganje izboljšav za doseganje optimalne sposobnosti delovanja, poslovne varnosti in gospodarnosti. Zagotavljanje spoštovanja poslovnih usmeritev in uresničevanje poslovnih ciljev.		

Vir: R. Hofmann, *Praxisorientierter Leitfaden einer umfassenden unternehmerischen Überwachungs – und Revisionskonzeption*, 2000, str. 162.

Notranja revizija poteka na nekaj stopnjah (Spremić, 1997, str. 18-19):

- Načrtovanje notranje revizije. Najpogosteje zajema načrt opravljanja dejavnosti in načrt potrebnih sredstev oziroma financiranja. Načrt opravljanja dejavnosti se sestavlja za obdobje pet let in za obdobje enega leta.
- Razvijanje programa notranje revizije. Cilj je podrobneje opredeliti postopke, ki so potrebni za uresničitev načrta notranje revizije. Najpogosteje ga sestavlja ravnatelj notranje revizije ali pooblaščen notranji revizor za posamezna področja notranje revizije. Obsega cilje notranje revizije, podrobna navodila pomočnikom, ki sodelujejo pri opravljanju revizije, čas opravljanja revizije, nadzor nad delom pomočnikov, pregled listin pomočnikov in njihovih predlogov.
- Dopolnjevanje dokazov. Izhaja iz programa ter področja dela in ciljev notranje revizije. Zato notranji revizor v svoji delovni dokumentaciji zbira ustrezne dokaze za pripravo in predstavitev poročila. Če opravila pri notranji reviziji izvajajo pomočniki, morajo v svoji delovni dokumentaciji opozoriti notranjega revizorja na morebitne odmiške od postavljenega programa revizije ter pripraviti svoja opažanja in sklepe, ki jih bo notranji revizor uporabil za dopolnitev dokazov ter pripravo in predstavitev poročila.

- Priprava in predstavitev poročila. Poročila notranje revizije se predajajo vsem ravnam managementa. Niso razvrščena niti po obliki niti po vsebini poročanja, tako kot pri zunanji reviziji, saj se področja dela in cilji pri notranji reviziji razlikujejo od tistih pri zunanji. Zahteva se, da so poročila notranje revizije zanesljiva, jedrnata, jasna in pravočasna. Glede oblike in vsebine velja pravilo, naj poročilo notranje revizije vsebuje uvod, najpomembnejše izsledke revizije, kratek pregled poročila in dodatek k poročilu.

Vloga notranjega revizorja je tudi prinašati dodano vrednost ali kreirati prednosti za lastnike podjetja, stranke in druge udeležence. Rezultati se kažejo predvsem v oskrbi, produktih in v promociji storitev ter produktov. Notranji revizor potrebuje temeljito znanje sistema in priložnosti v svojem podjetju, da bi lahko zbiral podatke in ocenjeval tveganja. Notranji revizor lahko priskrbi zelo pomembne informacije v obliki poizvedovanja, svetovanja, pisne komunikacije ali drugih oblikah, ki ji pravilno prenese managementu in operativnim oddelkom (Munteanu & Zaharia, 2014, str. 2239-2242).

Notranji revizor je soočen z analiziranjem in ocenjevanjem managementa preko sistema in notranjih procesov. Prav tako zagotavlja ustrezno zavarovanje z upoštevanjem stopnje aktivnosti notranje kontrole. Notranji revizor tudi svetuje s ciljem izboljšanja določene situacije. Pomembnost notranje revizije se kaže v njenem razvoju in mednarodnem priznanju skozi vzpostavitev različnih teles, ki vključujejo nacionalne inštitute, njihove člane ter certificirane notranje revizorje (Zaharia, Lazar & Tilea, 2014, str. 4819-4823).

Spremembe okolja so zahtevale širjenje notranjerevizijskih aktivnosti na nova področja, na uporabo novih tehnologij in na osvajanje novih metodologij delovanja. Notranji revizor je vzporedno s tem moral pridobivati tudi na področju kompetenc. Svojo vlogo, ki postaja zaradi zahtev spreminjajočega se okolja vse zahtevnejša, lahko izvaja neodvisno in nepristransko le v okviru razširjenih kompetenc. Da bi ostal konkurenčen si je moral notranji revizor zagotoviti analitične sposobnosti, sposobnosti komuniciranja in podajanja predstavitev, tehnike za izgrajevanja soglasnega mnenja, konceptualne fleksibilnosti, konvergentno razmišljanje, kreativnost, odprtost in spontanost, radovednost, divergentno razmišljanje, vplivnost in prepričevanje, pogajalske veščine, zavedanja organizacijske kulture, usmerjenost k ljudem, usmerjenost k procesom namesto k nalogam, projektno planiranje in sposobnosti vodenja, pogajalske veščine in strateško razmišljanje (Jagrič, 2007, str. 38-39).

Dogovor o oddaji storitev zunanjim izvajalcem je pogodba med ustanovo ponudnikom zunanjih storitev, ki zagotovi storitve notranjega revidiranja. Po drugi strani lahko oddaja notranjega revidiranja zunanjim izvajalcem, zlasti kadar poteka na omejeni in ciljno usmerjeni podlagi, prinaša velike koristi poslovnemu subjektu kot so dostop do specializiranega strokovnega mnenja in znanja za poseben revizijski projekt, ki sicer ni na razpolago znotraj organizacije. Po drugi strani pa oddaja notranje revizije zunanjim izvajalcem lahko prinaša poslovnemu subjektu tveganja v obliki izgube ali zmanjšanja kontrol nad dejavnostjo zunanjih izvajalcev. Ta tveganja je treba obvladovati in spremljati, zlasti kadar poslovni subjekt

oziroma banka odda zunanjim izvajalcem pomembno funkcijo. Nadalje oddaja notranje revizije zunanjim izvajalcem škodljivo vpliva na pooblastila nadzornega organa za zbiranje podatkov ali za zahtevanje sprememb o načinu poteka funkcije oddaje notranjega revidiranja zunanjim izvajalcem. Oddaja na primer ključnih bančnih dejavnosti zunanjim izvajalcem lahko prizadene bistvo bančne licence. Celo kadar storitve notranjega revidiranja zagotavljajo ponudniki zunanjih storitev, uprava in delavci s posebnimi pooblastili ostanejo odgovorni za zagotavljanje, da sistem notranjih kontrol deluje učinkovito (Majič, 2000, str. 47).

2.4.2.1 Notranja revizija računovodstva

Koletnik (2007, str. 217) povzema, da se pri notranjem revidiranju računovodskih področij dajejo zagotovila in konstruktivne predloge v zvezi s knjigovodenjem, računovodskim predračunavanjem, proučevanjem in nadziranjem. Preizkušajo in ocenjujejo neoporečnost računovodskih postopkov z vidika pravnih pravil, strokovnih norm in poslovno organizacijskih pravil v podjetju. Obseg in pogostost notranjega revidiranja računovodskih področij sta odvisna od:

- kontrolnega okolja,
- zanesljivosti uresničevanja potrebnih računovodskih kontrol glede na ocenjena tveganja v računovodenju,
- ocene revizorjevega tveganja, da ne bo odkril morebitnih nepravilnosti,
- vrste vgrajenih računovodskih kontrol (kontrola ob vsaki spremembi ali skupini sprememb),
- izbranega načina on izbranih metod preizkušanja notranjih kontrol,
- drugih dejavnikov.

Pri notranjem revidiranju računovodskih poročil, ki so izid knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, nadziranja in proučevanja, presojava njihovo verodostojnost oziroma zanesljivost. Notranje revizije so praviloma izvedene s pomočjo vprašalnikov, pogovorov, opazovanj in drugih pripomočkov. Cilj notranjega revidiranja je nepristransko mnenje o kakovosti računovodskih poročil. Če so notranje kontrole zadovoljive, zmanjšamo obseg preizkušanj in ocenjevanj podatkov v računovodskem poročilu. Poleg zanesljivosti notranjih kontrol je obseg preizkušanj in ocenjevanj podatkov v računovodskih poročilih odvisen še od naslednjih dejavnikov (Koletnik, 2007, str. 235-236):

- pomembnosti postavk za resnično in pošteno prikazovanje stanja ali sprememb v računovodskih poročilih,
- vsebine in velikosti postavk, gre za oceno pomembnih postavk,
- velikosti tveganja poslovnih odločitev zaradi napačnih postavk,
- postopkov pri izdelovanju računovodskega poročila, npr. postopkov, ki zmanjšujejo tveganje postavk (npr. popis sredstev),
- napak, ki so bile odkrite med preizkušanjem in ocenjevanjem posameznih postavk,

- spoznanj, ali so se pojavile pomembne razlike med načrtovanimi in uresničenimi dogodki, procesi ali stanji.

Duhovnik (2003, str. 18) povzema, da revizorjevo poročilo o povzetkih računovodskih izkazov mora vsebovati temeljne sestavine:

- naslov,
- naslovnika,
- opredelitev revidiranih računovodskih izkazov, na podlagi katerih so bili pripravljene povzetki računovodskih izkazov,
- mnenje, ali so informacije o povzetkih računovodskih izkazov v skladu z revidiranimi računovodskimi izkazi, na podlagi katerih so bile pripravljene; če je revizor izdal o neskrajšanih izkazih prilagojeno mnenje, vendar je zadovoljen s predstavitvijo v povzetkih računovodskih izkazov, mora v revizorjevo poročilo navesti, da so povzetki sicer v skladu z neskrajšanimi računovodskimi izkazi, vendar so bili pripravljene na podlagi računovodskih izkazov, o katerih je bilo izdano prilagojeno revizorjevo poročilo,
- izjavo ali sklicevanje na pojasnilo v povzetkih računovodskih izkazov, ki zaradi boljšega razumevanja finančne učinkovitosti in položaja družbe ter področja opravljene revizije napotuje k branju povzetkov računovodskih izkazov v povezavi z neskrajšanimi računovodskimi izkazi in revizorjevim poročilom o njih,
- datum poročila,
- revizorjev naslov,
- revizorjev podpis.

2.4.2.2 Notranja revizija pri uvajanju poslovnih informacijskih sistemov

Skorajda vsaka slovenska organizacija se je v zadnjem desetletju soočila s potrebo po prenovi poslovnih informacijskih sistemov. V Sloveniji so med najbolj razširjenimi poslovnimi informacijskimi sistemi tuji ERP sistemi SAP, BaaN, Navision in iScala, poleg njih pa pogosto srečamo tudi slovensko ERP rešitev KOPA. Organizacije se za uvedbo oziroma prenovu informacijskega sistema odločajo zaradi prednosti, ki jih vidijo v prenovi. Pri načrtovanju prenove oziroma uvedbe pa se pogosto ne razmišlja o tveganjih, ki so povezana s tem korakom in kar je še pomembneje ne pripravi načrtov, s katerimi bi zmanjšali oziroma nadzorovali omenjena tveganja. Tveganja razdelimo na strateška, projektna, tehnološka, organizacijska in zunanja tveganja. Strateška tveganja vključujejo tveganja na najvišjem nivoju v organizaciji. Mednje sodijo grožnje, katerih uresničitev bi lahko dolgoročno ogrozila ugled in delovanje organizacije. Projektna tveganja so tveganja, povezana s samim projektom, načinom vodenja in organizacije projekta, sodelujočimi v projektu in drugimi projektnimi dejavniki. Tehnološka tveganja so povezana s tehnologijami, ki jih bo organizacija uvedla za uporabo novega informacijskega sistema. Organizacijska tveganja so lastna vsaki organizaciji in so povezana z njenim obstoječim notranjim poslovnim okoljem. Zunanja tveganja so

tveganja, povezana z zunanjim poslovnim okoljem organizacije. Kljub temu, da ima organizacija večinoma omejene možnosti vpliva na zunanja tveganja, jih z ustrezno pripravljenimi strategijami lahko vsaj delno obvladuje oziroma se na nastop tovrstnih groženj pravočasno pripravi (Hmelak, 2008, str. 66-73).

Namen oddelka za revizijo notranje informacijske tehnologije (angl. *Internal Information Technology Audit*) je v večini podjetij predvsem pridobivanje zavarovanja, s katerim so pomembne informacije dejansko kontrolirane. Pomemben je tudi zaradi procesov, ki zagotavljajo poštenost, zaupnost ter shranjevanje podatkov z namenom preverjanja morebitnih nepravilnosti v poslovanju (Havelka & Merhout, 2013, str. 165-192).

2.4.2.3 Notranja revizija poslovanja

Po Koletniku (2007, str. 246-262) povzemam značilna poslovna področja v podjetju in glavne značilnosti notranjega revidiranja poslovnih procesov, ki se uresničujejo v okviru gospodarjenja z materiali in storitvami drugih, delovnih sredstev, ustvarjanja proizvodov in storitev, trženja proizvodov in storitev, finančne dejavnosti, kadrov in človeških zmožnosti ter podpornih dejavnosti v podjetju:

- Notranje revidiranje materiala in storitev drugih. Nabavna dejavnost, ki obsega aktivnosti od oskrbe, skladiščenja do porabe materiala in od oskrbe do uresničitve storitev drugih.
- Notranje revidiranje delovnih sredstev. Oskrba, usposobitev, poraba, odslovicev, izločitev in izničenje delovnih sredstev. Cilji revidiranja so preiskati in oceniti ustreznost notranjih kontrol v vseh fazah gospodarjenja z delovnimi sredstvi. Dobiti želimo sprejemljivo zagotovilo, da so vsi postopki pri gospodarjenju z delovnimi sredstvi pravilni z vidika ustrezne in uspešne uporabe dejavnikov pri doseganju poslovnih ciljev, verodostojnega poročanja in pravnih ter notranje poslovno organizacijskih procesov.
- Notranje revidiranje ustvarjanja proizvodov in storitev. Razvojni in izvajalni vidik ustvarjanja proizvodov in storitev, ki so predmet trženja in ustvarjanja prihodkov v podjetju. Cilji revidiranja so presoditi in dobiti sprejemljivo zagotovilo o ustreznosti notranjih kontrol, ki naj zagotavljajo ustrezno in uspešno uporabo dejavnikov, verodostojna poročila in pravilno delovanje v razvojni in proizvodni dejavnosti.
- Notranje revidiranje trženja proizvodov in storitev. Prodajna dejavnost, ki obsega prodajno politiko, raziskovanje prodaje, oglaševanje proizvodov in storitev, odnose s kupci in samo prodajanje proizvodov in storitev. Revidiramo odločevalne (kdo, kdaj, kje zakaj in kako odloča), informacijske (listine, operativne evidence, poslovne knjige ter poročila o prodaji) in izvedbene vidike (kdo, kdaj, kje, zakaj in kako) tržnjske dejavnosti. Notranje revidiranje načrtovanja prodaje vključuje pregledovanje, preizkušanje in ocenjevanje pravilnosti načrtovanja prodajanja po vrstah proizvodov, tržiščih, prodajnih poteh in odgovornih zaposlenih za prodajo. Notranje revidiranje uresničevanja prodaje vključuje presojanje pravilnosti uresničevanja vseh ali določenih faz prodaje (prejemanje, skladiščenje,

odpremljanje, prevažanje in prodajanje ter zaračunavanje, unovčevanje in morebitno odpisovanje prodanih proizvodov. V okviru prodajne dejavnosti presojamo kakovost zgrajenega in delujočega notranjega kontrolnega sistema. Cilji revidiranja so presoditi in dobiti sprejemljivo zagotovilo o ustreznosti notranjih kontrol, ki naj zagotavljajo učinkovito, varčno in uspešno uporabo dejavnikov, verodostojna poročila in skladno delovanje z zunanjimi ter notranjimi predpisi.

- Notranje revidiranje finančne dejavnosti. Razvojni in izvedbeni vidik finančne dejavnosti v podjetju. Obsega politiko financiranja, raziskovanje denarnega trga, oskrbo in uporabo denarnih sredstev. Cilji pri notranjem revidiranju so presojanje ustreznosti in uspešnosti notranjih kontrol v procesih oskrbe (financiranja in dezinvestiranja) in uporabe (investiranja in definanciranja) denarnih sredstev.
- Notranje revidiranje kadrovanja in gospodarjenja s človeškimi zmožnostmi. Kadrovska dejavnost, ki se ukvarja s sistematizacijo delovnih nalog in mest ter plač, priskrbo kadrov, usposobitvijo novih in obstoječih kadrov, uporabo sposobnih kadrov in odslovitvijo nepotrebnih in nesposobnih kadrov. Pri presojanju zanesljivosti notranjih kontrol preizkusimo in ocenimo kakovost in zanesljivost notranjih kontrol. Ugotavljamo vpliv pomanjkljivih kontrol z vidika pravno in poslovno pravilnega poslovanja ter zanesljivosti kadrovskih informacij ter ustreznega in uspešnega gospodarjenja v obravnavani dejavnosti. V okviru zaposlovanja je predmet revidiranja sam proces oskrbe, usposobitve, uporabe in odslovitve kadrov. Revidiramo kontrolne aktivnosti pri sprejemih, razporejanju, prerazporejanju in prenehanju začasnih ali stalnih pogodbenih delovnih odnosov zaposlencev. V okviru izobraževanja preizkušamo in ocenjujemo opravljanje posameznih vrst izobraževanj (redno in izredno izobraževanje na šolah, funkcionalno izobraževanje za splošna in konkretna znanja in druge oblike izobraževanja). Pri nagrajevanju preizkušamo in ocenjujemo sistem notranjih kontrol, da bi lahko dal zagotovilo o ustreznosti sistema vrednotenja del in nalog, ki jih opravljajo zaposleni v podjetju. Na podoben način in s podobnimi delovnimi cilji presojamo tudi dogodke, procese in stanja na področji osebnega in družbenega standarda zaposlencev.
- Notranje revidiranje podpornih dejavnosti. Podporne dejavnosti, npr. pravna dejavnost, dejavnost varovanja pri delu in druge. Pri podpornih dejavnostih presojamo poslovno organizacijsko in pravno pravilnost delovanja, zanesljivost poročil ter ustreznost in uspešnost gospodarjenja v obravnavani dejavnosti. Gre za pregledovanje, preizkušanje in ocenjevanje ter dajanje nepristranskega mnenja, ali so proučevani dogodki, procesi in stanja skladni z zakonskimi pravili (ustavo, zakoni in drugimi pravnimi predpisi), poslovno organizacijskimi pravili (načeli, standardi in drugimi splošnimi in posebnimi strokovnimi pravili) in poslovnimi cilji v podjetju.

2.4.2.4 Notranja revizija managementa

Spremić (1997, str. 13-14) povzema, da je notranja revizija managementa usmerjena k prihodnosti in zato je tudi temeljno sredstvo ravnateljstva. Njena temeljna naloga je, da pripomore k doseganju kar največje učinkovitosti delovanja podjetja. Ravnateljstvo namreč

skladno s svojim načinom razmišljanja postavlja cilje, ki jih želi uresničiti. Ti cilji so vrednostno izraženi s predračunom. Interes ravnateljstva, lastnika kapitala in vseh drugih je, da se postavljeni cilji tudi uresničijo. Zato notranja revizija managementa presoja štiri ključna področja, in sicer:

- Verjetnost uresničitve postavljenih ciljev. Prva naloga revizije managementa je presoditi verjetnost uresničitve postavljenih ciljev. Opravljena je tako z analizo uresničitve postavljenih ciljev v obdobju najmanj zadnjih treh let kot tudi s presojo dejavnikov, ki lahko vplivajo na uresničitev ciljev v prihodnosti (kratkoročnih in dogoročnih).
- Proces načrtovanja (predračunavanja). Tu se preizkušajo usmeritve, postopki, programi in prednosti, ki so predvideni pri uresničevanju ciljev.
- Predlagana organiziranost. Tretja naloga revizije managementa je presoditi, ali je predlagana organiziranost najugodnejša in ali podpira uresničitev postavljenih ciljev.
- Primernost kontrolnih postopkov. Četrta naloga revizije managementa je presoditi primernost kontrolnih postopkov, pri čemer je treba še posebej ugotoviti, ali je ravnateljstvo našlo ključna področja, ki jih je treba kontrolirati ter oceniti in presoditi sprejete standarde kot sodila ocenjevanja.
- Preizkusiti parametre, ki so bili določeni za identifikacijo izvedbe in rezultatov.

2.4.3 Obvladovanje poslovnih tveganj

V vsaki gospodarski dejavnosti in stroki so torej prisotne različne oblike tveganj. Tveganje je že izguba ugleda podjetja, posledica tega pa je izguba kupcev, izguba podpore denarnih investitorjev, na primer prodaja delnic, lastniških deležev in podobno. Zato morajo nosilci odločevalnih ravni nenehno skrbeti, da se poslovanje podjetja uresničuje znotraj postavljenih razvojnih scenarijev. V tej zvezi pravimo, da mora vsako podjetje imeti vizijo, poslanstvo, strategije, cilje in poti za njihovo uresničitev. Vsako podjetje mora biti dovolj sposobno oziroma fleksibilno, da pravočasno menja strategijo glede na spremenjene razmere v okolju in v podjetju. Vizija, poslanstvo in strateški cilji so izhodišče za podjetniško načrtovanje, pri čemer se srečujemo z napovedovanjem prihodnjih dogodkov, procesov in stanj. Napovedovanje je projektiranje dolgoročnega razvoja podjetja, praviloma daljšega od petih let, izid pa so ocenjene možnosti za strateško načrtovanje. Projekcijo pripravimo na podlagi neznanih predpostavk o prihodnjih dogodkih in ukrepih managementa (Koletnik, 2007, str. 12-13).

Oddelek notranje revizije ima dvojno vlogo pri obvladovanju tveganj v podjetju. Prva je nadziranje splošne politike obvladovanja tveganj v podjetju. Druga pa je nadziranje uresničevanja postavljenih strategij, ki zagotavljajo učinkovito delovanje oddelka notranje revizije (Assosiation of Chartered Certified Accountants, 2007, str. 86).

Koletnik (2007, str. 14-16) povzema, da so v podjetju prisotna notranja in zunanja poslovna tveganja, ki jih je mogoče obvladovati le, če imamo izdelano strategijo njihovega obvladovanja in razkrite vse potencialne odločitve, s katerimi lahko podjetju napravimo večjo ali manjšo gospodarsko škodo. Zato vnaprej ocenimo, kako se nepravilnostim lahko izognemo ali jih povzročimo s čim manjšo škodo. Zunanja poslovna tveganja so posledica dogodkov zunaj podjetja kot npr. tržnih razmer, tehnično tehnološkega razvoja v dejavnosti, davčnih obveznosti, političnih sprememb v državi in zunaj nje in splošnih razmer na svetovnih trgih in njihov vpliv na raven tveganja v državi. Notranja poslovna tveganja so posledica dogodkov v podjetju in so lahko izvedbenega ali strateškega značaja, zato govorimo o izvedbenih in strateških tveganjih. Izvedbena poslovna tveganja so praviloma kratkoročna, pojavljajo se pri sprotnih poslovnih odločitvah v zvezi:

- s sprotnim zagotavljanjem plačilno zmožnih kupcev proizvodov in storitev, pri katerih je mogoče uresničiti želeno poslovno korist (dobiček),
- z ustvarjanjem po stroškovni vrednosti in kakovosti primernih proizvodov in storitev,
- z oskrbo, preoblikovanjem in vračanjem primernih denarnih sredstev,
- z oskrbo, usposobitvijo, uporabo ustreznih delovnih predmetov in delovnih sredstev,
- z oskrbo, izobraževanjem, angažiranjem in nagrajevanjem zaposlenih ter ustvarjanjem primerne delovnega okolja.

Strateška poslovna tveganja so prisotna pri poslovnih odločitvah s praviloma dolgoročnimi gospodarskimi posledicami. Gre za naslednja značilna tveganja (Koletnik, 2007, str. 14-16):

- ohranjanje zdravega okolja in skrb za trajnostni razvoj,
- pravočasna in pravilna naravnost raziskovanja in razvoja, ki vodi do lastnih patentov, blagovnih znamk in posledično do atraktivnih proizvodov in storitev za trženje,
- primerni poslovodni in drugi kadri (dolgoročno zagotavljanje strokovno in poklicnoetičnih primernih kadrov, njihova pripadnost podjetju),
- primerna premoženjsko finančna konstitucija podjetja (zdrav dolgoročni premoženjski in finančni položaj podjetja),
- pravočasna in primerna zagotovitev proizvodnih in drugih zmogljivosti za ustvarjanje tržno zanimivih proizvodov in storitev, ustrezen (zanesljiv in informacijsko bogat) podporni sistem odločevalcem.

Pred časom je notranja revizija delovala predvsem v smislu naknadnega odkrivanja nepravilnosti in napak v sistemu notranjih kontrol. Danes pa se vse pogosteje vključuje v procese preprečevanja nepravilnosti in napak. Na osnovi bolj ali manj gotovih predpostavk predvideva prihodnja poslovna gibanja ter opozarja management na tveganja. Prav to je eno od temeljnih argumentov, zakaj je notranja revizija eden ključnih dejavnikov pri obvladovanju tveganj. Notranja revizija lahko tako zaradi strokovne usposobljenosti kot tudi zaradi neodvisnega položaja v organizaciji izredno veliko prispeva k snovanju, uvedbi in

vzdrževanju celovitega obvladovanja tveganj. Zaradi procesov globalizacije, medsebojnega povezovanja podjetij, procesov liberalizacije in podobno, se management organizacij sooča z zahtevo, da obvladovanje tveganj vgradi v sleherno strateško, taktično in izvedbeno odločitev. Zaradi vse hitrejših sprememb, ki so jim organizacije izpostavljene, se managerjem postavlja zahteva po izredni dinamiki in fleksibilnosti na vseh področjih poslovanja (Kovač, 2008, str. 168-170).

Kovačič & Toman Pfajfar (2007, str. 148 – 149) poznata štiri načine obvladovanja tveganj:

- Sprejemanje tveganj. Sprejemanje je odločitev managementa, da sprejmemo tveganja takšna, kot so. Sprejemanje je upravičeno v primerih, ko je pričakovana škoda oziroma izguba ob realizaciji tveganja manjša od pričakovanih stroškov uvedbe in izvedbe aktivnosti zmanjševanja tveganja.
- Izogibanje tveganju. Je smiselno za zmanjševanje tveganj, ki imajo visoko verjetnost nastanka in potencialno visok finančni vpliv. Izogibanje je odločitev managementa, da obidemo tveganje tako, da ne izvajamo poslovnih procesov, ki so neposredno povezani s tovrstnimi tveganji. Izogibanje je sprejemljivo v primerih, kjer so pričakovani pozitivni učinki izvajanja poslovnega procesa (prihodek, dobiček, prepoznavnost) manjši od pričakovanje škode ob realizaciji tveganja, oziroma ne obstaja ekonomski razlog za nadaljnje izvajanje poslovnega procesa.
- Zmanjševanje tveganja. Za zmanjševanje tveganj se odločamo v primerih, ko imajo tveganja visoko verjetnost nastanka in potencialno majhen finančni vpliv. Tveganja zmanjšamo na sprejemljivo raven z uporabo notranjih kontrol in drugih ukrepov.
- Prenos tveganja. Tveganja, ki imajo nizko verjetnost nastanka in potencialno visok finančni vpliv, poskušamo prenesti na druge. Prenos je odločitev organizacije, da prenesemo izvajanje poslovnih procesov in z njimi povezano tveganje izven organizacije oziroma, da prenesemo pokrivanje škode. Prenos tveganja je sprejemljiv v primerih, kjer so pričakovani stroški prenosa manjši od pričakovane škode ob realizaciji tveganja.

Mohorčič Zobec (2000, str. 22) povzema, da notranji revizor analizira in ocenjuje poslovna tveganja (finančna in operativna) ter predlaga spremembe v strategiji ravnanja s tveganji. Ključna sprememba usmerjenosti iz preteklosti v predvidevanju prihodnosti in možnih tveganj in priložnosti ter poročanje managementu o tem. Poročilo notranjega revizorja je postalo del poročila strategije ravnanja s tveganji. S tem notranji revizor vpliva na zmanjševanje stroškov in povečevanje dodane vrednosti banke, ki deluje tesno z vodstvom in prispeva k boljšem poslovnem okolju, neposredno pa je vključena v projekte razvoja in deluje kot nepristranska pomoč vodstvu. Zagotoviti je potrebno stalen nadzor nad poslovanjem in ne le občasen. Pri tem so naloge notranje revizije odkrivanje tveganj (vključno operativna), predvidevanje tveganj, ocenitev, razvrstitev in merjenje tveganj ter pridobivanje podatkov o tveganjih v tekočem poslovanju.

Notranji revizor določi orodje, ki bo na razpolago revizijski komisiji, ki lahko kot edini organ neodvisno oceni tveganja prevare in proti ukrepe določene s strani uprave podjetja. Notranji revizor mora prav tako imeti najvišjo stopnjo teoretične usposobljenosti in praktičnih izkušenj, da lahko uspešno opravlja svoje naloge. Poznati mora možne kombinacije prevar in scenarije, ki so specifične za podjetje, v katerem opravlja notranjo revizijo (Petrascu & Tieanu, 2014, str. 489-497).

2.4.4 Samoocenjevanje in poslovodno presojanje notranjih kontrol

Definicija notranje kontrole je zelo obširna in zajema doseganje ciljev na področjih finančnega poročanja in delovanja procesov v skladu z zakoni in standardi. Vsebuje tudi metode s katerimi najvišji management delegira avtoriteto in predpisuje odgovornosti za funkcije prodaje, nabave, računovodstva in proizvodnje. Notranja kontrola vključuje tudi programe za pripravo, potrditve in distribucijo poročil ter analiz, in sicer različnim ravнем managementa z namenom, da bi izvršni direktorji obdržali kontrolo nad različnimi aktivnostmi in funkcijami, ki se odvijajo v večjih podjetjih (Whittington & Pany, 1998, str. 218).

Lešnik Korbar (2001, str. 96) povzema, da naj podjetje najmanj enkrat letno preuči sistem kakovosti s pomočjo poročila o zagotavljanju kakovosti, o načinu nadziranja in izvršitvi popravljanih in preprečevalnih ukrepov, poročil o notranjih in morebitnih zunanjih presojah, izvedenih anketah o zadovoljstvu strank, ocene izvedbe plana izobraževanja in poročila o razvoju proizvodov in storitev, letnega poročila o pomembnih ugotovitvah in priporočilih notranje revizijske službe, sprejme popravljalne in preprečevalne ukrepe in sprejme nove cilje notranjega revizorja. Za njegovo delo so pomembni naslednji standardi:

- prepoznavanje proizvodov oziroma storitev in sledljivost,
- obvladovanje procesov,
- kontroliranje in nadziranje.

Notranja kontrola je sestavljena iz petih povezanih komponent (Messier, 2000, str. 193):

- pogoji v katerih se izvaja notranja kontrola,
- ocena tveganja,
- kontrolne aktivnosti,
- informiranje in sporočanje,
- nadzor.

Delitev kontrole v omenjenih pet komponent predstavlja koristen okvir za revizorsko opazovanje kako notranja kontrola vpliva na revizijo. V fazi planiranja revizije se mora revizor seznaniti z vsako od petih komponent notranje kontrole. To se doseže s spoznavanjem

kontrolnih postopkov za pripravo finančnih poročil na način, ki je uporaben v praksi (Messier, 2000, str. 193).

Pri revidiranju poslovanja notranji revizor preiskuje in ocenjuje sistem notranjih kontrol v organizacijskih enotah, v posameznih dejavnostih, v njihovih poslovnih procesih in drugje ter daje sprejemljiva zagotovila za (Messier, 2000, str. 193):

- učinkovito, varčno in uspešno uporabo dejavnikov pri doseganju poslovnih ciljev,
- skladno delovanje z zunanjimi in notranjim predpisi,
- verodostojna poročila.

Notranji revizor uporablja za vrednotenje notranjih kontrol različne tehnike. Običajno se poslužuje kontrole samoocenitve, revidiranja in sprotnega ocenjevanja. Pri kontroli samoocenitve se najpogosteje uporablja vprašalnik El Paso, ki pa je večkrat nadgrajen z matrikami tveganj in kontrol ter delavnicami, kjer sodelujejo lastniki kontrol. Tehnika je namenjena predvsem mehkim kontrolam, saj omogoča dostop do kontrol, ki jih sicer običajne kontrole ne dosežejo. Tako kot pri ostalih tehnikah je tudi tukaj namen vrednotenje kontrol, testiranje njihove učinkovitosti in razvijanje korektivnih aktivnosti. Njena prednost je predvsem v boljšem prepoznavanju mehkih kontrol. Revidiranje procesov je temeljna metoda vrednotenja notranjih kontrol. Sprotno ocenjevanje tveganj pa sloni na vzpostavitvi neprestanega nadzornega sistema, ki ga običajno izvaja management v okviru rednega delovanja (Jagrič, 2003, str. 125).

Mednarodni standardi zahtevajo revizorjevo uresničevanje postopkov v zvezi z ocenjevanjem tveganj in s tem zbiranje znanj o sestavinah notranjih kontrol. Tako Mednarodni standardi revidiranja in Kontrolni delovni okvir (angl. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) razlikujejo sestavine notranje kontrole (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005, str. 231):

- kontrolno okolje,
- sistem ocenjevanja tveganja v podjetju,
- sistemske informacije in z njimi povezani poslovni procesi, ki so pomembni za finančno poročanje in komuniciranje,
- kontrolni postopki,
- nadzor nad kontrolami.

Notranja revizija ni zgolj servis za managerje, temveč tudi za nadzorne organe, postavljena so razmerja med notranjimi in zunanjimi revizorji. Naloge notranjih revizorjev niso usmerjene zgolj v presojanje preteklih dogajanj, temveč tudi v ponujanje storitev, ki v večji meri preprečujejo neuresničevanje poslovnih ciljev podjetja. Na tem področju so zlasti rešitve, ki prihajajo iz Združenih držav Amerike. Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem

revidiranju, ki jih je pripravil Ameriški Inštitut notranjih revizorjev so pogosto splošno sprejeta doktrina dela notranjih revizorjev po svetu. Tudi v Sloveniji so notranji revizorji dolžni delati v skladu s temi standardi. Zraven omenjenih standardov so v notranje revizijski praksi zelo uporabne splošno sprejete rešitve za vzpostavljanje in presojanje notranjih kontrolnih sistemov, ki se med seboj razlikujejo po opredelitvi in sestavinah sistema notranjih kontrol (angl. *Components of Internal Control*). Najbolj znani med njimi so (Koletnik, 2007, str. 167-170):

- COSO: kontrolni delovni okvir (angl. *The committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*).
- CoCo: smernice za notranje kontrole (angl. *Criteria of Control Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants*).
- Cobit: kontrolni model za informacijsko in sorodno tehnologije (angl. *Control Objectives for Informational nad Related Technology*).
- KonTraG: zakon o zagotavljanju notranjih kontrol iz preglednosti v delovanju podjetij (nem. *Kontroll- und Transparenzgesetz im Unternehmensbereich*).
- Cadbury Report (Velika Britanija).
- King's Report (Južna Afrika) in drugi.

Metoda COSO temelji na zagotavljanju doseganja ciljev organizacije, in sicer ločeno za cilje delovanja, ki vključuje tudi cilje varovanja sredstev, cilje poročanja in cilje usklajenosti delovanja s predpisi in zakonodajo. Sestavine te metode zahtevajo izvedbo vrednotenja in preizkušanja notranjih kontrol za vse tri navedene cilje in za vsako področje oziroma transakcijo, ki jih v nadaljevanju opredeljujem kot procese, na temelju proučitve kontrolnega okolja, ocenitve tveganj, proučitve kontrolnih aktivnosti, informiranja, komuniciranja in nadziranja. Pri tem je potrebno v zvezi s kontrolnim okoljem še posebej izpostaviti pomembno vlogo managementa in v okviru ocenitve tveganj pomembnost opredelitve ključnih poslovnih procesov (Jagrič, 2003, str. 173).

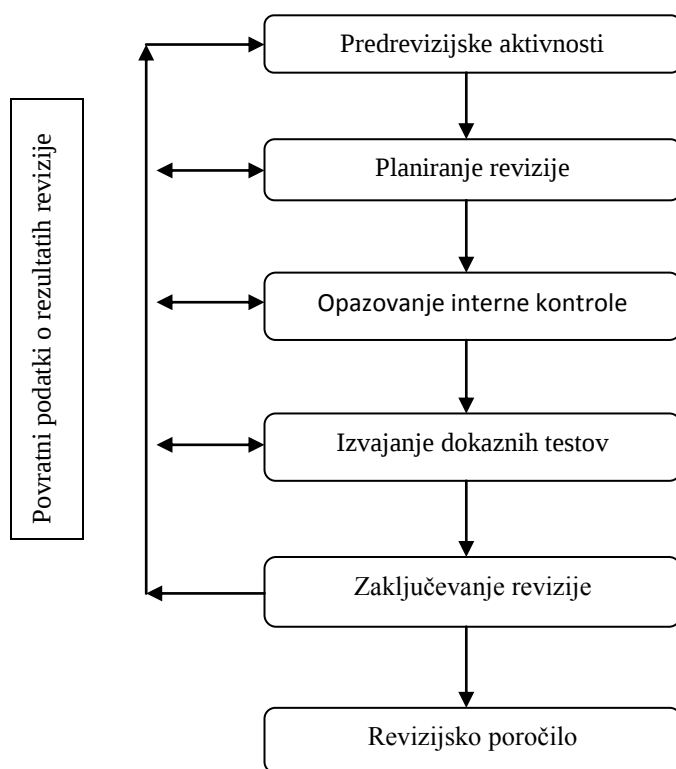
Skrbno izpeljan notranjerevizijski proces (angl. *Internal Audit Function*) omogoča notranjemu revizorju pripravo sprejemljivega zagotovila (angl. *Reasonable Assurance*), ki ga bo podal za izbrano področje revidiranja. Njegovo delovanje mora biti usklajeno s standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. Delovni program posla mora zajemati postopke prepoznavanja, analiziranja, ovrednotenja in razvidovanja informacij z ustreznimi razkritji uporabljenih metod ocenjevanja oziroma revidiranja, ki niso vsebovana v standardih (Jagrič, 2006, str. 7).

Na osnovi opravljenih postopkov dokumentiranja in preizkušanja notranjih kontrol (Sarbanes-Oxley Act), ter ob uporabi kontrolne matrike, notranji revizor pripravi letno oceno o notranjih kontrolah v podjetju. Letna ocena, ki jo predloži ravnateljstvu, ta pa jo podpiše in predstavi zunanjemu revizorju, naj bi vsebovala sledeče (Nemec, 2003, str. 197):

- odgovornost ravnateljstva za vzpostavitev in delovanje učinkovitih notranjih kontrol v podjetju,
- izjavo:
 - da je bilo opravljeno ovrednotenje učinkovitost notranjih kontrol ključnih poslovnih procesov v podjetju,
 - ovrednotenje se je opravilo na določen datum,
 - predstavitev kriterijev za ocenitev notranjih kontrol,
 - razkritje vseh pomembnih pomanjkljivosti in slabosti v obstoju ali delovanju notranjih kontrol,
 - kakršnekoli spremembe ali popravljalni ukrepi v zvezi z ugotovljenimi pomembnimi slabostmi in pomanjkljivostmi.

Iz Slike 2 so razvidne najpomembnejše stopnje revizije.

Slika 2: Pregled najpomembnejših stopenj revizije



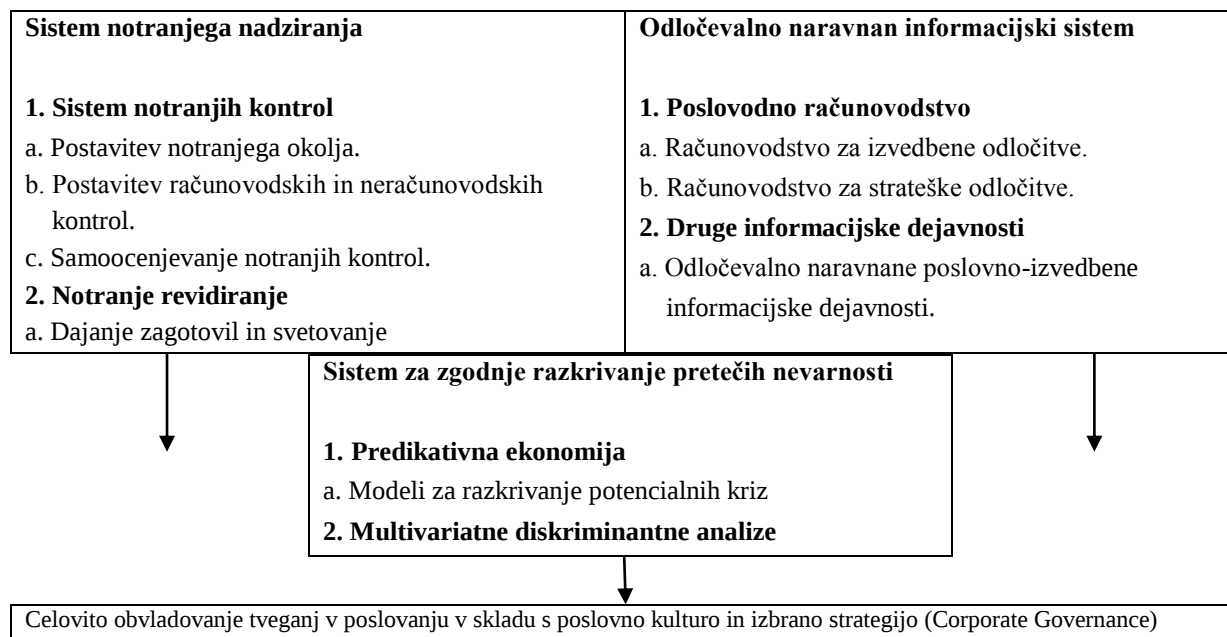
Vir: Jr. W. F. Messier, *Revizija*, 2000, str. 5.

Messier (2000, str. 153) podrobneje opisuje planiranje revizije, ki vključuje razvijanje splošne revizijske strategije. V fazi priprave revizijskega plana, mora revizor izbrati potrebne revizorje, ugotoviti neodvisnost, pridobiti znanje o komitentovem poslu in dejavnosti, oceniti primernost revizije, ugotoviti in oceniti revizijsko ter inherentno tveganje, ugotoviti predhodni nivo tveganja kontrole, oceniti verjetnost napak, nepravilnosti in nezakonitih delovanj,

ugotoviti povezanost strank, izvesti predhodne analitične postopke, razviti splošno revizijsko strategijo ter pripraviti revizijski program.

Iz Slike 3 je razvidno celovito obvladovanje tveganj v podjetju.

Slika 3: Celovito obvladovanje poslovnih tveganj v podjetju



Vir: F. Koletnik, *Notranje revidiranje* 2007, str. 172.

Notranja revizija odkriva pomanjkljivosti v sistemu obvladovanja poslovnih tveganj in v povezavi s tem ustreznost kontrolnega sistema. Managementa se ne seznanja zgolj s tem, kakšna je kakovost notranjega kontrolnega sistema, temveč tudi s tem, kje in kdaj so večja ali manjša tveganja v poslovanju, kje je treba izpopolniti kontrolni sistem ter s tem zmanjšati tveganje. Torej se od notranjega revizorja vedno bolj pričakuje, da bo deloval preprečevalno (preventivno) in manj pripravljeno (kurativno). Takšne naloge ustvarjajo med notranjim revizorjem, managementom in gospodarstvenikom (kontrolerjem oziroma poslovodnim računovodjem) novo kakovostno raven sodelovanja. Notranji revizor ni zgolj le poročevalec o ugotovljenih nepravilnostih. Je eden od svetovalcev managementu, ki mu bo največkrat s pomočjo opravljene notranje revizije lahko dal konstruktivne pobude in predloge, kje in kdaj mora postaviti nova ali dopolniti obstoječa organizacijska pravila o boljšem delovanju notranjega kontrolnega sistema (Koletnik, 2007, str. 173).

2.4.5 Neodvisnost notranjega revizorja

V Sloveniji notranji revizorji pri svojem delu upoštevajo naslednje podlage (Pomer, 2008, str. 238-240):

- *Kodeks notranjerevizijskih načel*. Predstavljajo izhodiščna pravila oziroma vodila za pravilno, odgovorno in učinkovito notranje revidiranje.
- *Kodeks poklicne etike notranjega revizorja*. Zapis pravil, po katerih se notranji revizor ravna pri opravljanju svojih strokovnih nalog.
- *Standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju*. Izdaja jih ameriški Inštitut notranjih revizorjev (angl. *The Institute of Internal Auditors*). Slednji so razdeljeni v tri skupine, in sicer standarde lastnosti, standarde dela in standarde izvedbe. Revizor mora tudi skrbeti za ohranjanje svoje nepristranskosti. Tako v skladu s standardi ne bi smel opravljati revizijskih postopkov na področju delovanja, za katera je bil odgovoren v zadnjih 12 mesecih.

Neodvisnost notranjega revizorja je lahko tudi ogrožena zaradi navzkrižnih interesov. Notranje revizijska dejavnost oziroma notranji revizor mora biti neodvisen in zato ne more opravljati izvajalskih nalog, povezanih z vodenjem računovodstva. Notranji revizor ne more imeti enake stopnje neodvisnosti in nepristranskosti, kot se pri izražanju mnenja o računovodskih izkazih zahteva od zunanjega revizorja. Razlog je v temu, da se notranje revizijska dejavnost izvaja znotraj okvirja poslovanja in kulture organizacije, katere sestavni del je. Tako notranja revizija doseže takšno avtonomnost in nepristranskost kot jo ima zunanja revizija (Pomer, 2008, str. 238-240).

Majič (2008, str. 26-27) podrobneje povzema neodvisnost, ki pomeni, da so presoje notranjega revizorja nepristranske in resnične, kar je za kakovost notranjega revidiranja bistvenega pomena. Doseže s poročanjem notranjerevizijskega predstojnika ustrezni odločevalni ravni v organizaciji, ki mu omogoča izpolnjevanje nalog. Neodvisnost dovoljuje notranjim revizorjem, da pripravljajo sodbe, ki so bistvene za pravilno izvajanje poslov, brez pristranskosti in predsodkov. Poštenost je lastnost notranjega revizorja, da pri svojem delu ohrani nepristranskost. Svoje presoje v zvezi s predmetom revidiranja ne sme podrežati presojam drugih. Poštenost zahteva ustrezno usposobljenost in ustrezne osebnostne lastnosti notranjega revizorja.

Vezjak (2008, str. 41) opisuje, da je za zagotavljanje neodvisnosti notranjega revizorja ključna strokovna avtoriteta in njegova pokončna drža. Morebitne pritiske ali poskuse omejitve neodvisnosti je dolžan odločno, argumentirano in na primeren način odbiti.

Da bi notranji revizor lahko izstopal v svoji organizaciji kot ugledna osebnost, si mora prizadevati, da bi imeli v čim večji meri takšne lastnosti in značilnosti, ki v medsebojnih razmerjih oblikujejo njegovo odličnost. Odličen je tisti, ki po kakovosti presega druge, s kakovostjo pa mislimo tisto, kar opredeljujejo človeka glede na veliko mero pozitivnih lastnosti, in sicer izobraženost, olikanost, preudarnost, prizadevnost, izvirnost, zanesljivost, podjetnost, voditeljskost, pravičnost, resnicoljubnost, poštenost, plemenitost in samozavednost. Čeprav gre za drugačno razvrstitev teh znakov kot so tisti, ki so neposredno predstavljeni v kodeksu poklicne etike notranjega revizorja, je mogoče ugotoviti, da so

zahteve iz kodeksa poklicne etike vključene v seznam trinajst znakov odličnosti pri človeku in da seznam trinajst znakov odličnosti pri človeku najdemo tudi v kodeksu poklicne etike (Turk, 2000, str. 5-6).

2.4.6 Kakovost in način delovanja notranje revizije

Notranje revizijska dejavnost je v podjetju edinstvena po tem, da je dolžna upoštevati strokovne standarde in da jo ocenjuje zunanji neodvisni presojevalec. Že samo s tem se ji daje večji pomen in notranjo publiciteto. V presojo so vključeni vsi ključni zaposleni, pa tudi predsednik nadzornega sveta in zunanji revizor. S pomočjo intervjujev se zazna odnos do notranje revizije, tudi morebitna napačna razumevanja njene vloge, ki se lahko delno popravijo že tekom razgovorov, sicer pa ob predstavitvi ugotovitev in priporočil presoje. Ugotavlja se kako jo zaznavajo kot dejavnost, ki mora biti vzpostavljena zaradi zakonskih zahtev, kot pomembna dejavnost, ki jim je v pomoč ali kot ključna, brez katere si ni več moč predstavljati uspešnega poslovanja. V presoji se lahko odkrijejo omejitve neodvisnosti ali možnosti omejevanja. Priporočila vključujejo potrebne spremembe načina delovanja uprave in/ali nadzornega sveta, kar pomembno izboljša prihodnje notranje revizijsko delovanje. Odkrijejo se tudi razlogi za neustrezno zaznavanje vloge notranje revizije v načinu delovanja notranje revizije, ki ga je na določenih področjih, npr. obravnavi priporočil, potrebno izboljšati. Notranji revizor mora znati aktivno poslušati in pridobiti potrebne informacije, doseči, da mu revidiranci zaupajo. Večino ključnih informacij v notranji reviziji se največkrat pridobi v razgovorih z zaposlenimi, seveda, če se postavljajo prava vprašanja in na pravi način. S pregledi dokumentacije se ugotovitve predvsem potrjujejo (Vezjak, 2008, str. 39-40).

Notranji revizor se nahaja v različnih vlogah. Enkrat je v vlogi revizorja, ki preverja delovanje sistema in drugič v vlogi svetovalca, ki na osnovi pregleda svetuje glede potrebnih sprememb. Seveda za razliko od posloводства nima izvajalne funkcije in kompetenc za doseganje sprememb. Notranji revizor je lahko v organizaciji prisoten konstantno ali občasno, kar ga postavlja s komunikacijskega in odnosnega vidika v različni položaj (Mumel, 2006, str. 151).

Turk (2001, str 9-10) povzema, ko notranji revizor presoja odličnost organizacije, mora upoštevati določbe standarda notranjega revidiranja. Management je odgovoren za postavitve sodil za ugotavljanje, ali so nameni in cilji doseženi. Notranji revizorji morajo ugotoviti, ali so sodila postavljena. Če so postavljena in če menijo, da so ustrezna, jih morajo uporabljati pri vrednotenju. Če management sodil ni postavil ali če notranji revizorji menijo, da niso ustrezna, morajo o tem poročati ustreznim ravnam managementa. Poleg tega lahko priporočijo ustrezne ukrepe, ki so odvisni od konkretnih okoliščin. Če management ni postavil ustreznih sodil, lahko notranji revizorji oblikujejo sodila, za katera menijo, da so ustrezna za revidiranje, oblikovanje mnenja in izdajo poročila o doseganju zastavljenih namenov in ciljev. Doseganje zastavljenih namenov in ciljev lahko notranji revizorji ovrednotijo glede na del prvega oziroma drugega. Notranji revizorji morajo sporočiti izide revizije ustreznim ravnam

posloводства. Njihovo sporočilo mora vsebovati sodila, ki jih je postavilo management in ki so jih uporabljali, in razkriti neobstoje vseh potrebnih sodil ali njih nezadostnost. Če so sodila za merjenje in doseganje namenov in ciljev oblikovali notranji revizorji, mora poročilo jasno povedati, da so jih oblikovali notranji revizorji, in nato predstaviti izide revizije. Notranji revizorji lahko pomagajo managementu, ki razvija namene, cilje in ureditve, da ugotovi, ali so temeljne predpostavke ustrezne, ali se uporabljajo točne, sprotne in pomembne informacije in ali so v poslovanje oziroma programe vključene pomembne kontrole. Iz vsega tega sledi, da notranji revizor ne prispeva k odličnosti organizacije samo s tem, ko spremlja delovanje notranjih kontrol in odpravlja pomanjkljivosti v poslovanju nasploh, temveč tudi s tem, ko prevzame posebno nalogo, povezano neposredno z uresničevanjem značilnosti odličnosti organizacije. Pri tem gre tudi za oblikovanje ustreznih sodil za presojanje tega. V vsakem primeru pa je vključevanje notranjega revizorja v presojanje poslovne odličnosti organizacije povezano s potrebo po njegovem dodatnem izobraževanju na področju organiziranja in proučevanja.

2.4.7 Poročanje notranjega revizorja

Notranja revizija je dolžna obdobjno obveščati upravo in nadzorni svet (revizijsko komisijo) o namenu, veljavi in nalogi notranje revizije, o izvedbi načrta, pomembni izpostavljenosti tveganjem in o drugih zadevah. Notranja revizija je uspešna, podjetju koristi in mu dodaja vrednost, če preverja področja ključnih tveganj in daje priporočila, ki bistveno prispevajo k izboljšanju poslovanja in doseže, da so tudi uresničena. Priporočila notranje revizije veljajo neposredno, z izdajo končnega poročila, neodvisno od njihove morebitne obravnave s strani uprave. Notranja revizija lahko zagotovi svoje uspešno delovanje, če argumentirano predstavlja svoje predloge, prisluhne revidirancu in upošteva njegove argumente ter ga zna pritegniti v iskanje možnosti za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti. Priporočila notranje revizije veljajo neposredno, z izdajo končnega poročila, neodvisno od njihove morebitne obravnave s strani uprave. V nekaterih podjetjih obstaja praksa, da uprava poročila ali tudi posamezna priporočila s sklepi potrjuje (Vezjak, 2008, str. 38-39).

Interna poročila se v različnih podjetjih lahko do neke mere razlikujejo, vendar ne bistveno v pomembnih točkah. Osnovni model internega poročila vsebuje platnico, formalno poglavje, povzetek ali poglavje s poudarkom, podrobna odkritja, dokaze in priloge (Ratliff, Wallace, Sumners, McFarland & Loebbecke, 1996, str. 407).

2.5 Zunanja revizija

2.5.1 Pojem, namen in vrste zunanje revizije

Na zametke zunanje revizije naletimo že v starem veku, in sicer v Babiloniji (4000 let p.n.š.), Kitajski, Egiptu in v Antiki, posebej še v antični Grčiji. V Italiji so papeži, državna mesta in

kneževine že v srednjem veku čutili potrebo po poslovnem in državnem nadziranju. Trgovske hiše v Firencah in Benetkah so že v srednjem veku zaposlovale sodelavce, ki so presojali pravilnost in popolnost dela vodij trgovin. V Angliji je finančno ministrstvo leta 1173 naročilo revizijo kraljevega premoženja. Posebno spodbudo za uvedbo kontrolne in revizijske dejavnosti je prispevala iznajdba dvojnega knjigovodstva v 15. stoletju. Zunanja revizija se je začela pospešeno uveljavljati v začetku 19. stoletja, ko so nastajale velike gospodarske družbe in se je začelo ločevanje managementa od lastništva podjetij ter so v sodnih obravnavah začeli sodelovati prvi zapriseženi knjigovodski revizorji. Še večjo potrebo in razmah revizijske stroke je opaziti v drugi polovici 19. stoletja, to je v razcvetu industrijske proizvodnje in množičnega ustanavljanja kapitalskih družb, pri čemer je bila vodilna Velika Britanija. V letu 1993 je Slovenija sprejela Zakon o revidiranju in pooblastila Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, da ustanovi Slovenski inštitut za revizijo. Inštitut je bil ustanovljen še istega leta in z delom je začel 1994. Leta 2001 je bil ta zakon noveliran in je v revizijsko stroko prinesel veliko novosti. Zakon dovoljuje revidiranje tudi samostojnim revizorjem ter pomembno dovoljuje zakonska pravila o nadziranju pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb (Koletnik, 2008, str. 12-20).

Vloga zunanjega in notranjega revizorja je pomagati managementu pri izvajanju strateških ciljev. V primeru zunanjih revizorjev je naslednja vloga zagotavljanje neodvisnih informacij o financiranju multinacionalk, ki ohranjajo podjetja pri življenju. Pri izvajanju omenjenih nalog se revizor sooča s kulturnimi in valutnimi problemi njihovih strank (Gray, Salter & Radebaugh, 2001, str. 210).

Koletnik (2008, str. 9) povzema, da je zunanje revidiranje posebna gospodarska dejavnost oziroma opravilo gospodarskih veščakov, ki po naročilu lastnikov, vrhovnih managerjev ali drugih preizkušajo in ocenjujejo pravilnost in resničnost sporočil, postopkov, stanj in drugih dejstev v podjetjih in drugih poslovnih osebah. Zunanjo revizijo izvajajo strokovno usposobljeni posamezniki v obliki prostega poklica ali za to ustanovijo družbo. Zunanjo revizijo razumemo kot varovalni mehanizem, ki omogoča neodvisno in nepristransko presojo primerne organiziranosti in primerne delovanja poslovnih procesov, še zlasti informacijskih in primernost poročil, ki naj izpričujejo resnično in pošteno podobo gospodarjenja v podjetju ali drugi poslovni osebi.

Neodvisni zunanji revizorji imajo primarno odgovornost pri izvajanju finančnega poročanja javnih ali zasebnih podjetij. Ti revizorji so certificirani bodisi preko zasebnih ali javnih podjetij. Revizor je strokovno usposobljen preko akademskega programa in ima ustrezno licenco. Nekatere države imajo tudi zahteve po minimalni starosti, državljanstvu, fakultetne izobrazbe in zaključku kvalifikacijskih testov. 8. evropska direktiva zahteva tri letne delovne izkušnje, medtem ko v Združenih državah Amerike pa le dve leti delovnih izkušenj (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005, str. 18-19).

Revizor planira primerno kombinacijo revizijskih ciljev in dokazov v revizijskem procesu. Revizijski proces je dobro načrtovana metodologija za organizacijo revizije, ki zagotavlja zbiranje potrebnih in primernih dokazov ter zagotavljanje planiranih ciljev. Revizijski proces je opisan v spodnji sliki (Arens, Elder & Beasley, 2005, str. 151).

Iz Slike 4 so razvidne 4 faze revizije.

Slika 4: 4 faze revizije

1. faza	Paniranje in oblikovanje revizijskega pristopa.
2. faza	Končni kontrolni testi in neodvisni transakcijski testi.
3. faza	Končni analitični postopki in podrobni bilančni testi.
4. faza	Zaključek revizije in izdaja revizijskega poročila.

Vir: A. A. Arens, R. J. Elder & M. S. Beasley, *Auditing and Assurance Services*, 2005, str. 151.

Za to vrsto revizije je pomemben obstoj inštituta za revizijo ali računovodstva, ki med drugim postavlja revizijske standarde in kodeks profesionalne etike revizorja. Kot rečeno zunanji revizorji se najbolj pogosto ukvarjajo z revizijo finančnega poročanja, vendar se lahko ukvarjajo še z nizom drugih dejavnosti kot npr. svetovalne usluge, davčno svetovanje, finančne usluge in druge dejavnosti (Tušek & Žager, 2007, str. 72).

Nosilci zunanje gospodarske revizije se ukvarjajo z revidiranjem enovitih in povezanih podjetij, njihovih organizacijskih enot in z revidiranjem na številnih področjih njihovega poslovanja. Poznamo različne vrste zunanjih gospodarskih revizij (Koletnik, 2008, str. 9-10):

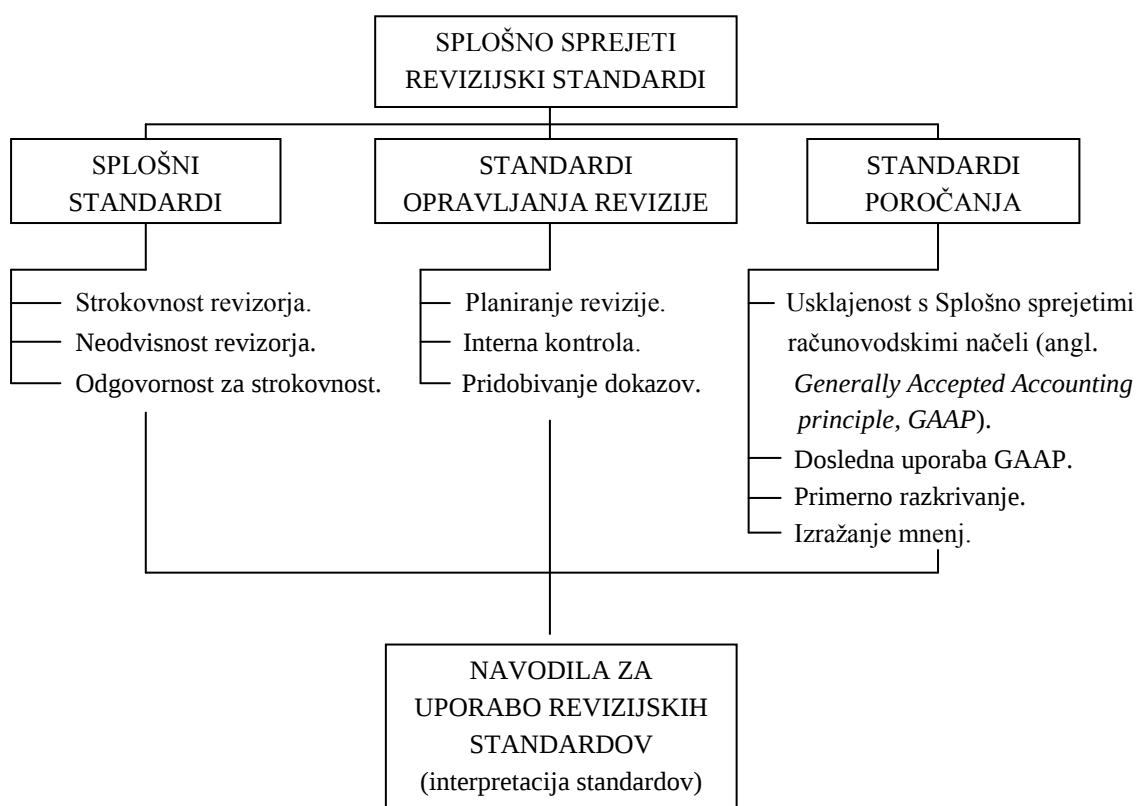
- obvezna in neobvezna revizija,
- redna in občasna revizija,
- revizija enovitega ali povezanega podjetja oziroma njegovih organizacijskih enot,
- revizija različnih področij poslovanja.

V delniških in nekaterih drugih kapitalskih družbah je revidiranje letnih poročil in pravnoorganizacijskih sprememb ter revidiranje, ki ga narekujejo nekatere druge poslovne razmere, pravno zavezujoče, ker to narekuje zaščita interesov vseh ali dela lastnikov in/ali upnikov. Neobvezno revidiranje je prisotno predvsem v srednjih in malih podjetjih in v

poslovnih primerih, ki so za podjetje manj tvegana. Med redne zunanje revizije sodi obdobjno (praviloma letno) neobvezno presojanje skladnosti delovanja podjetja z zunanjimi in notranjimi predpisi, ki v danem času in prostoru opredeljujejo resnično in pošteno ravnanje nosilcev poslovne dejavnosti. Med občasne zunanje revizije uvrščamo tiste revizije, ki so povezane z ustanavljanjem, preoblikovanjem, saniranjem ali prenehanjem delovanja podjetja, z revidiranjem posebnih vrst predračunskih ali obračunskih poročil in podobnim (Koletnik, 2008, str. 9-10).

Iz Slike 5 je razvidna vsebina splošno sprejetih revizijskih standardov.

Slika 5: Splošno sprejeti revizijski standardi



Vir: B. Tušek & L. Žager, *Revizija*, 2007, str. 124.

2.5.2 Pravna ureditev zunanje revizije

Koletnik (2008, str. 26-28) povzema, da je po Zakonu o gospodarskih družbah revidiranje obvezno pri naslednjih sporočanjih, postopkih in pravno pomembnih dejstvih:

- revizija letnih in medletnih poročil gospodarskih družb,
- revizija ob ustanovitvi delniške družbe,
- revizija ob povečanju osnovnega kapitala delniške družbe,

- revizija ob primernosti denarne odpravnine pri prenosu sedeža SE,
- revizija ob ustanovitvi in povečanju osnovnega kapitala d.o.o.,
- revizija ob statusnih preoblikovanjih gospodarskih družb,
- revizija ob likvidacijah in stečajih,
- revizija povezanih družb,
- revizija gospodarskega interesnega združenja,
- revizija ob prevzemih gospodarskih družb.

Vodstvo družbe mora sestaviti letno poročilo v dveh mesecih po koncu poslovnega leta in ga nemudoma predložiti nadzornemu organu. Zakon o gospodarskih družbah je uvedel obvezno revidiranje letnih poročil velikih in srednjih družb, konsolidiranih letnih poročil in letnih poročil majhnih gospodarskih družb, katerih vrednostni papirji se trguje na organiziranem trgu. V skladu s Zakonom o revidiranju morajo letna poročila vseh teh družb najpozneje v šestih mesecih po preteku poslovnega leta pregledati pooblaščen revizorji. Pooblaščen revizor je prisoten tudi v postopku prisilne poravnave in ob prevzemih gospodarskih družb (Koletnik, 2008, str. 26-28).

Lipnik (2003, str. 54-55) povzema, da mora dolžnik kot stranka v postopku prisilne poravnave v načrtu finančne reorganizacije priložiti revidirane obračunske računovodske izkaze za določena obdobja ter revidirano predračunsko bilanco stanja na določen dan. Sestavni del navedenih računovodskih izkazov pa je tudi revizorjevo poročilo o revidiranju računovodskih izkazov skupaj z mnenjem pooblaščenega revizorja. Pooblaščen revizor lahko izda poročilo o računovodskih izkazih, ki pa morajo biti revidirani v skladu s pravili revidiranja določenimi z Mednarodnimi standardi revidiranja.

2.5.3 Finančno poročanje zunanjega revizorja

Tušek & Žager (2007, str. 121) povzemata, da računovodske standarde v Združenih državah Amerike sprejema Ameriški inštitut javnih računovodij (angl. *American Institute of Certified Public Accountants*). S tem namenom je omenjen inštitut ustanovil Odbor za revizijske standarde (angl. *Auditing Standards Board*). Ta odbor je odgovoren za izpeljavo smernic in izvajanja revizijskih standardov (angl. *Statements on Auditing Standards*). Splošni revizijski standardi so razdeljeni v tri skupine:

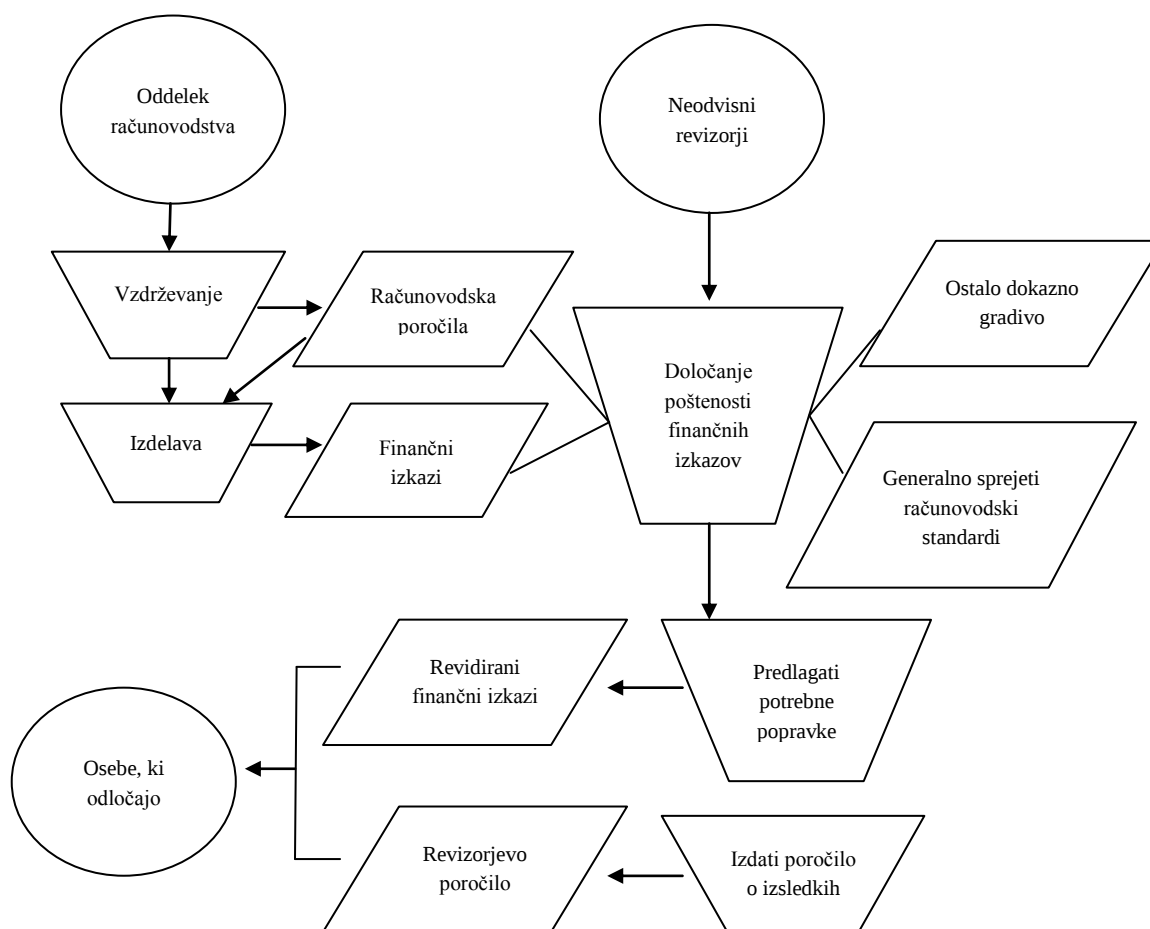
- splošni standardi (angl. *General standards*),
- standardi izdelave revizije (angl. *Standards of Field Work*),
- standardi poročanja (angl. *Standards of Reporting*).

V reviziji finančnih izkazov revizorji zbirajo dokaze in priskrbijo visoko stopnjo zaupljivosti, da so finančni izkazi izdelani v skladu z generalno sprejetimi računovodskimi standardi ali drugimi primernimi računovodskimi osnovami. Revizija finančnih izkazov zahteva iskanje in

potrjevanje računovodskih poročil in preiskovanje drugih dokazov v zvezi z finančnimi izkazi. Z razumevanjem notranje kontrole v podjetju, pregledovanjem dokumentov, skrbjo nad premoženjem, povpraševanjem v in zunaj podjetja in izvrševanjem drugih revizijskih postopkov, bodo revizorji zbirali dokaze, ki so potrebni za izdajo revizijskega poročila. Revizijsko poročilo navaja, da je revizor mnenja, da so finančni izkazi izdelani v skladu z generalno sprejetimi računovodskimi standardi (Whittington & Pany, 1998, str. 5).

Iz Slike 6 je razviden potek revizije finančnih izkazov.

Slika 6: Potek revizije finančnih izkazov



Vir: R. O. Whittington & K. L. Pany, *Principles of Auditing*, 1998, str. 5.

2.5.3.1 Vsebina letnega poročila

Namen letnega poročila je njegovim uporabnikom predstaviti poslovanje podjetja. Uporabniki letnega poročila pa imajo običajno različne želje in jih v letnem poročilu zanimajo različne informacije. Nekatere sestavine letnega poročila so obvezne, določene z zakonom oziroma s slovenskimi računovodskimi standardi, kakor tudi njihova vsebina. Glede navedenega lahko torej letno poročilo razdelimo na splošni del in obvezni del. Pomembno pa je, da je letno

poročilo sestavljeno jasno in pregledno, ter da izkazuje resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida. Vsebina letnega poročila je pri nas opredeljena z Zakonom o gospodarskih družbah. Po tem zakonu morajo letna poročila velikih in srednjih družb in letna poročila tistih majhnih družb, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, poleg bilance stanja, izkaza poslovnega izida, priloge s pojasnili k izkazu vključevati tudi izkaz finančnega izida, izkaz gibanja kapitala ter poslovno poročilo. Sestavine poslovnega poročila so gospodarska gibanja, prodaja in trženje, analiza poslovanja, zaposleni, kupci, dobavitelji, delničarji, naložbe, raziskovanje in razvijanje ter kakovost, okoljevarstvena dejavnost, družbena odgovornost in načrti (Lipnik, 2002, str. 47-49).

2.5.3.2 Faze revidiranja računovodskih izkazov

Revidiranje računovodskih izkazov je projektna naloga, ki ima svojo vsebino, delovno skupino, potreben delovni čas in neposredne ter splošne stroške. Tako delo zahteva usmerjanje in uravnavanje, saj želimo, da bi vsak sodelavec projekta razumel svojo nalogo in odgovornost ter da bi vsi sodelujoči zadane naloge opravili čim bolj učinkovito, varčno in uspešno. Na podlagi standardnih postopkov in načel lahko revidiranje računovodskih izkazov razdelimo v več aktivnosti oziroma delovnih korakov, in sicer v pripravljalno, načrtovalno in izvedbeno ter sklepno fazo. Pripravljalna faza vsebuje začetne aktivnosti, to je pripravljalna dela pred sklenitvijo revizijskega posla, ko revizor pridobiva temeljna znanja o naročniku, njegovem poslovanju, organiziranosti in cilju revidiranja, da bi lahko sestavil in preložil pisno ponudbo z delovnim načrtom in ocenjeno vrednostjo revizijske naloge. Naslednji korak v pripravljalni fazi je izdelava delovnega načrta revizijskega projekta. Gre za celoviti oziroma globalni revizijski načrt. V okviru celovitega revizijskega načrtovanja se ukvarjajo z začetnimi deli in po sklenitvi revizijskega posla in s samo izdelavo globalnega načrta revizijskega projekta (Koletnik, 2008, str. 66-69).

2.5.3.3 Preizkušanje in ocenjevanje notranjih kontrol

Tušek & Žager (2007, str. 180) povzemata, da se tveganje revizije lahko kontrolira na nivoju finančnih izkazov, nivoju stanja računa in vrste transakcij. Na nivoju finančnih izkazov se tveganje revizije ocenjuje v fazi planiranja s pogojem poznavanja poslovanja stranke, dejavnosti, posloводства, pogojev kontrole. Običajno se govori o treh sestavnih delov tveganja revizije, in sicer:

- Inherentno tveganje (angl. *Inherent Risk*). Pomeni tveganje, da se bodo v finančnem poročilu pojavile večje napake. Revizor ne more vplivati na inherentno tveganje. Pri oceni inherentnega tveganja je potrebno v obzir vzeti dejavnike:

- narava poslovanja stranke,
- poštenost in izkušnje posloводства,
- rezultati revizij v preteklosti,

- prvo ali kontinuirano prevzemanje obveze revizije,
 - povezane stranke,
 - neobičajne transakcije,
 - poslovni dogodki, ki zahtevajo oceno,
 - premoženje in sredstva podvrženo izgubam in poneverbam,
 - narava posameznih računov, ki so v fazi raziskovanja.
- Kontrolno tveganje (angl. *Control Risk*). Kontrolno tveganje napoveduje napačno prikazovanje na stanju računa ali vrsti transakcije, in sicer kljub delovanju računovodskih sistemov in internih kontrol.
 - Tveganje neodkrivanja ali detekcijsko tveganje (angl. *Detection Risk*). Revizorjevi dokazni postopki ne bodo odkrili napačna prikazovanja, ki dejansko obstajajo bodisi na saldi računov ali vrstah transakcij. Revizor je v tem primeru odgovoren, medtem ko v primeru inherentnega in kontrolnega tveganja sam revizor ne more vplivati.

Pri revidiranju računovodskih izkazov sta revizorju, kot smo že spoznali, praviloma na razpolago dve osnovni revizijski strategiji, in sicer strategija pretežnega in strategija manjšega preizkušanja podatkov v računovodskih izkazih. Za prvo strategijo revidiranja se bo revizor odločil pri revidiranju majhnih podjetij in v drugih primerih, kjer ni primernega ustroja notranjega kontroliranja in so preizkusi podatkov v računovodskih izkazih zanesljivejša podlaga za trditve v računovodskih izkazih. Vendar se bo revizor tudi pri tej strategiji seznanil z ureditvijo računovodenja in notranjega kontroliranja, a bo temu namenil manj časa in napora. Izbral je namreč strategijo manjšega tveganja pri odkrivanju napačnih navedb v računovodskih izkazih. Pri drugi strategiji revidiranja si mora revizor pridobiti dovolj znanja o ureditvi računovodenja in notranjega kontroliranja. V tej zvezi bo moral opraviti številne poizvedbe o ureditvi računovodstva in o izgradnji ter delovanju notranjih kontrol. Izbral je namreč strategijo manjšega tveganja pri kontroliranju, ki pravočasno prepreči oziroma odkrije in popravi napačne navedbe, ki se utegnejo pojaviti v računovodskih izkazih (Koletnik, 2008, str. 95).

2.5.4 Načela zunanjih revizorjev

Mednarodna organizacija računovodij je izdelala kodeks etike za profesionalne računovodje (Tušek & Žager, 2007, str. 146):

- uvodni del (definicije, javni interes, cilji, temeljna načela: poštenost, objektivnost, profesionalna sposobnost in pozornost, zasebnost, strokovnost, tehnični standardi),
- kodeks etike, ki je uporaben za vse profesionalne računovodje,
- kodeks etike, ki je uporaben za vse profesionalne računovodje v javnem delovanju.

Koletnik (2008, str. 52-53) povzema, da je v Mednarodnih standardih revidiranja zapisano, da se mora revizor ravnati po kodeksu etike poklicnih računovodij, ki ga je izdalo Mednarodno

združenje računovodij. Etična načela revizorjev poklicnih dolžnosti so neodvisnost, neoporečnost, nepristranskost, poklicna sposobnost in potrebna skrbnost, zaupnost, poklicu primerno obnašanje in strokovni standardi. Slovenske zunanje revizorje zavezujejo naslednja poklicnoetična načela:

- Načela kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev. Odgovornost, javni interes, neoporečnost, nepristranskost in neodvisnost, dolžna poklicna skrbnost. Strokovnost je danes zelo poudarjena in predpisana tudi v Osmi direktivi Evropske unije ter v gospodarskih predpisih posameznih držav. Razen tega pomeni, da se mora revizor nenehno izobraževati in spoznavati novosti, da bi bil čim bolj strokoven. Revizor si bo po svojih najboljših močeh prizadeval za pravilno poznavanje delovanja podjetja, njegovega tveganja in notranjega kontrolnega sistema ter računovodstva in bo dal strokovno mnenje o resnični sliki gospodarskega položaja in uspeha podjetja.
- Pravila poklicne etike zunanjih revizorjev. Neodvisnost, neoporečnost in nepristranskost, spoštovanje temeljnih revizijskih načel in računovodskih standardov, poklicna skrivnost.

2.6 Sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev

Najbolj zaznavni skupni interes tako notranjih kot tudi zunanjih revizorjev je obstoj in pravilno delovanje notranjih kontrol v organizaciji. Vendar pa si tako eni kot drugi prizadevajo za čim boljše sodelovanje tudi na drugih področjih, saj je tako v pomoč obema stranema. Najprej je treba poznati pglavitne cilje obeh oblik revizije, nato pa je možen dogovor za oblike sodelovanja. V svetu so zaradi precej razvite notranje revizije znane raznovrstne oblike sodelovanja, katerih skupni interes je zagotavljanje ustreznih storitev naročniku revizije. Temeljni interesi notranjih revizorjev so povezani z njihovimi dejavnostmi znotraj podjetja. Temeljni nameni zunanjih revizorjev pa so podati neodvisna revizijska mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov revidiranega podjetja. Računovodske izkaze sestavljajo bilanca stanja, izkaz uspeha in izkaz finančnih tokov, sestavljeni na podlagi knjigovodskih listin in poslovnih knjig. Za to, da bi podatki v računovodskih izkazih odsevali dejanske poslovne dogodke v podjetju, skrbi sistem notranjega kontroliranja, ki je področje revidiranja tako notranjih kot zunanjih revizorjev. Področja možnega sodelovanja med notranjimi in zunanjimi revizorji so (Nemec, 1998, str. 38-49):

- izmenjava revizijskega delovnega gradiva,
- neposredna izmenjava informacij,
- uporabne skupne metodike,
- sodelovanje in pomoč pri delu,
- sodelovanje pri izobraževanju osebja,
- spremljanje ukrepov po ugotovitvah revizije,
- skupno načrtovanje,

- porazdeljevanje revizijskega dela,
- skupno delovno gradivo,
- skupno poročanje višjim organizacijskim ravnom,
- navzkrižno ovrednotenje dela revizorjev.

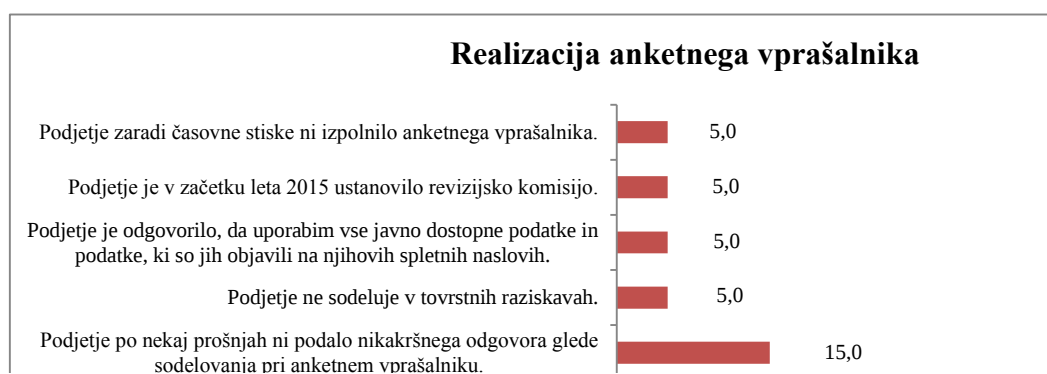
3 DELOVANJE REVIZIJSKE KOMISIJE V SLOVENSKIH PODJETJIH

3.1 Namen in metodološko ozadje raziskave

Anketni vprašalnik sem poslal dvajsetim gospodarskim družbam v Sloveniji, ki po ZGD morajo imeti revizijsko komisijo. Namen anketnega vprašalnika je bil pridobiti čim več informacij o načinu delovanja revizijske komisije v slovenskih podjetjih, ugotoviti pomembnost delovanja revizijske komisije in odnose revizijske komisije z upravo, nadzornim svetom, notranjo ter zunanjo revizijo. Vprašalnik je bil naslovljen na osebo v podjetju, ki je povezana z delom revizijske komisije oziroma revizije v tem podjetju. Komunikacija s podjetji ter pridobivanje izpolnjenih vprašalnikov ali pa negativnih odgovorov je trajala tri mesece, in sicer od 15.1.2015 do 16.3.2015.

Iz Slike 7 je razvidno, da 35 odstotkov podjetij, povabljenih v raziskavo, ni zaradi različnih razlogov odgovorilo na anketni vprašalnik. Odstotek podjetij, ki niso odgovarjala je bil pričakovan. Po drugi strani pa je 65 odstotkov visok delež odgovorov, kar nakazuje na resno jemanje vloge revizijske komisije v vprašanih podjetjih.

Slika 7: Realizacija anketnega vprašalnika v (%)

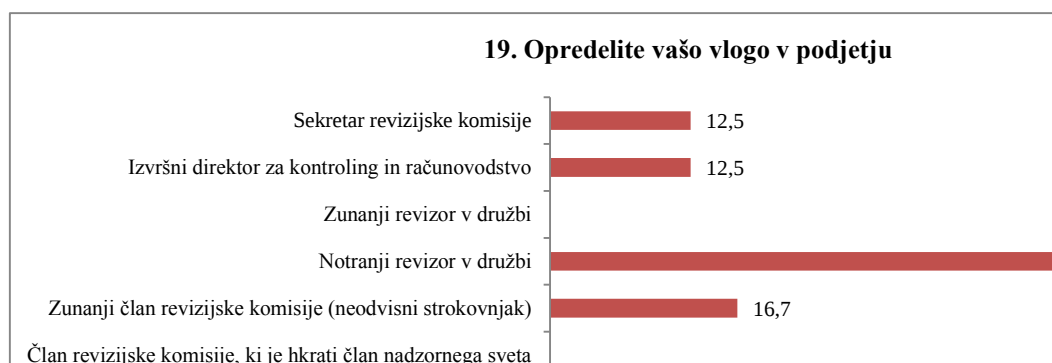


Anketni vprašalnik je izpolnilo trinajst podjetij oziroma 65 odstotkov vprašanih podjetij. Menim, da je odstotek izpolnjenih vprašalnikov pričakovan, saj nekatera podjetja še nimajo dovolj razvito delovanje revizijske komisije. Razlogi, zakaj od sedmih podjetij nisem dobil izpolnjenih vprašalnikov, so sledeči:

- eno podjetje je odgovorilo, da ne bodo odgovarjali na anketni vprašalnik, ker po njihovo imajo vse podatke zabeležene na njihovi spletni strani,
- eno podjetje je odgovorilo, da anketnega vprašalnika ne bo izpolnilo zaradi časovne stiske,
- eno podjetje je odgovorilo, da je šele z letom 2015 ustanovilo revizijsko komisijo in zaradi tega še ne morejo odgovarjati na anketni vprašalnik,
- eno podjetje je odgovorilo, da ne sodeluje v tovrstnih raziskavah,
- tri podjetja pa se ne na moje večkratne elektronske pozive, ne telefonske klice enostavno niso odzvala.

Iz Slike 8 je razvidno, da je največkrat anketni vprašalnik izpolnjevala oseba na delovnem mestu notranjega revizorja. Menim, da je tako prav, saj bomo v večini primerov dobili odgovore iz oddelka, ki je močno povezan z revizijsko komisijo.

Slika 8: Vloga anketiranca v (%)



Iz Slike 9 je razvidno, da je največkrat anketni vprašalnik izpolnjevala oseba z univerzitetno izobrazbo.

Slika 9: Formalna izobrazba anketiranca v (%)

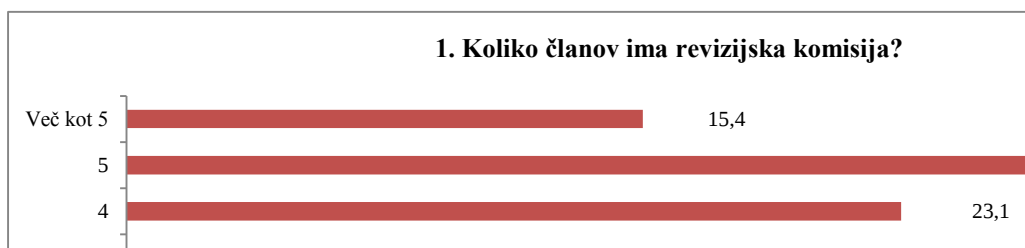


3.2 Analiza rezultatov raziskave

3.2.1 Delovanje revizijske komisije

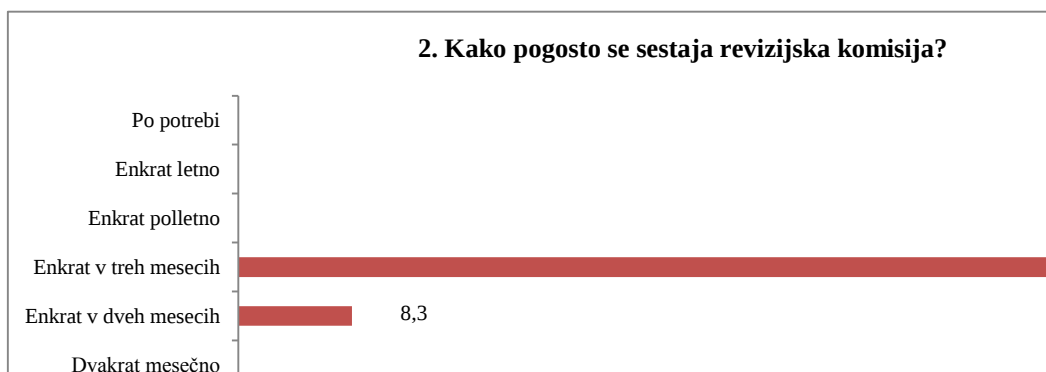
Iz Slike 10 je razvidno število članov revizijske komisije. Podjetja, ki so odgovorila na anketni vprašalnik, imajo največkrat tri oziroma pet članov revizijske komisije. Podjetja, ki po ZGD morajo imeti ustanovljeno revizijsko komisijo, mora le ta biti sestavljena iz najmanj treh članov. Za dobro delovanje je pomembno, da so člani revizijske komisije strokovnjaki na posameznih področjih, še posebej na finančnem.

Slika 10: Število članov revizijske komisije v (%)



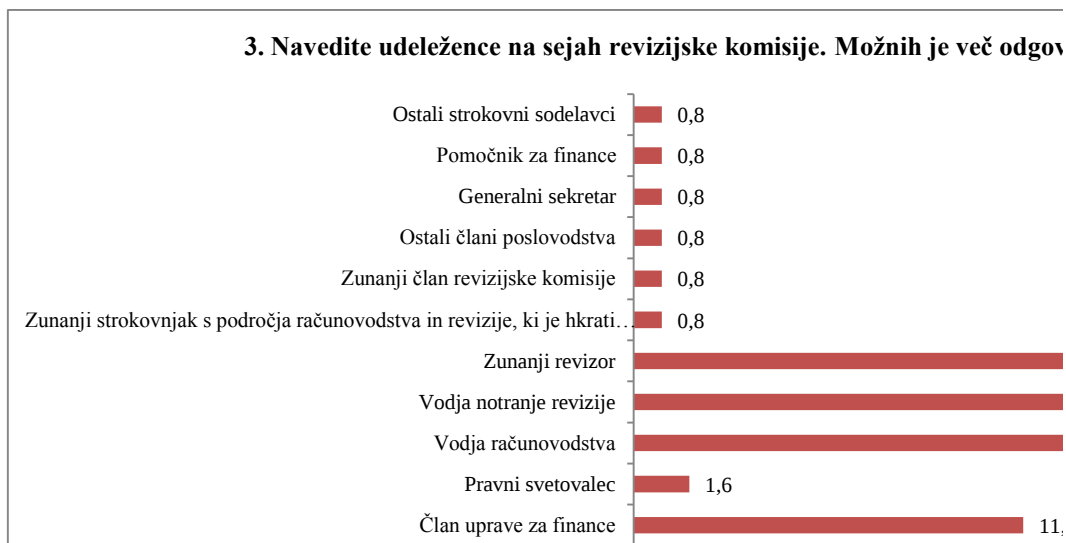
Iz Slike 11 je razvidna pogostost sestajanja revizijske komisije. Podjetja, ki so odgovorila na anketni vprašalnik, največkrat navajajo, da se njihove revizijske komisije sestanejo enkrat v treh mesecih. Menim, da ni tako pomembna pogostost sestajanja, kot samo delovanje revizijske komisije in izvajanje njenih nalog, postavljenih s strani nadzornega sveta ali uprave.

Slika 11: Pogostost sestajanja revizijske komisije v (%)



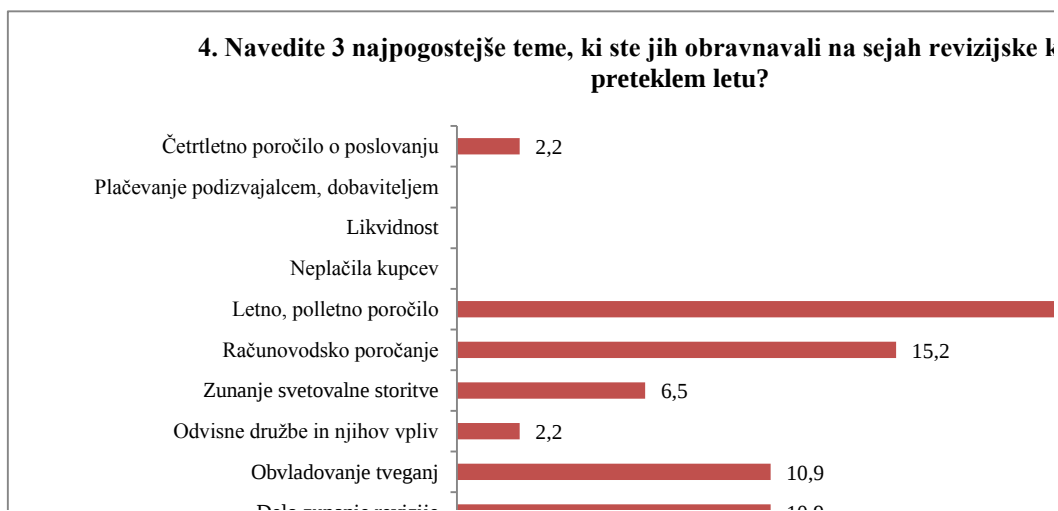
Iz Slike 12 so razvidni udeleženci na sejah revizijske komisije. Podjetja, ki so odgovorila na anketni vprašalnik, največkrat navajajo, da so udeleženci seje revizijske komisije vodja notranje revizije in vodja računovodstva. Pomembno je tudi, da so na sejah revizijske komisije prisotni tudi drugi udeleženci kot npr. zunanji revizor, člani nadzornega sveta, predsednik uprave in član uprave za finance. Menim, da je to prava sestava na seji revizijske komisije.

Slika 12: Udeleženci na sejah revizijske komisije v (%)



Iz Slike 13 so razvidne najpogostejše teme v anketiranih podjetjih. Na sejah so največkrat obravnavali letno oziroma polletno poročilo in delo notranje revizije. Teme na sejah revizijske komisije so preveč fokusirane na letno oziroma polletno poročilo. Vloga revizijske komisije je veliko več kot poročanje. Premalo časa je namenjeno predvidevanju in preprečevanju tveganj, ki so značilna za vsa podjetja.

Slika 13: Najpogostejše teme na sejah revizijske komisije v (%)



Iz Slike 14 je razvidno, da podjetja največkrat, kot svojo največjo nevarnost omenjajo politično, ekonomsko in socialno nestabilnost. Na drugem mestu omenjajo tveganja pri dobavah blaga in globalna tveganja. Zelo narobe je, da anketirana podjetja svoje pozornosti ne posvečajo kibernetiki varnosti. Pri tem vprašanju bi morali biti odgovori enakomerno porazdeljeni. S tem bi se opazilo široko delovanje revizijske komisije, za kar je tudi ne nazadnje tudi ustanovljena.

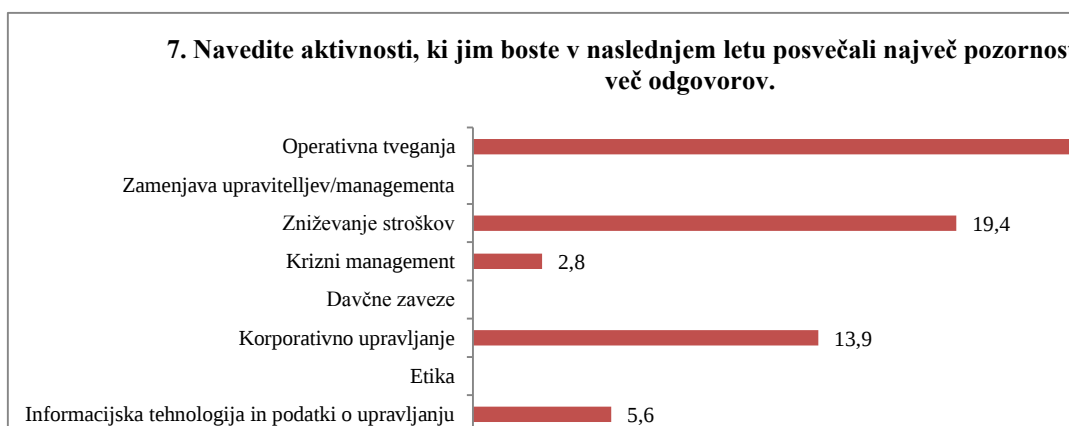
Slika 14: Tveganja, ki predstavljajo nevarnost za podjetje v (%)



V šestem vprašanju sem jih vprašal, ali za izbrana tveganja pri petem vprašanju, revizijska komisija in uprava posvečata dovolj časa in energije. Večina, in sicer 92%, jih je odgovorilo pritrdilno in ostalih 8% pa negativno. Tak odgovor je bil tudi pričakovan. Upam samo, da je temu tako tudi v realnem delovanju podjetja.

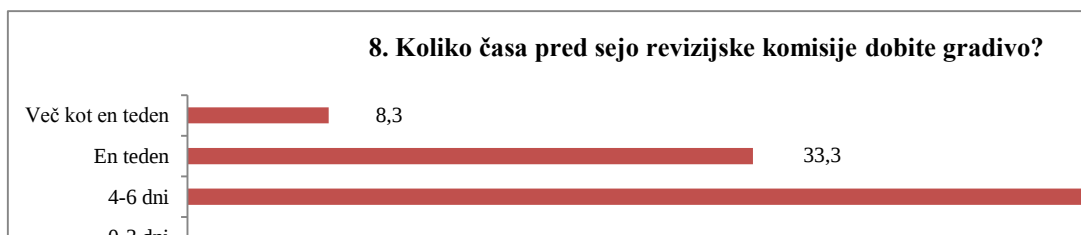
Iz Slike 15 je razvidno, da bodo anketirana podjetja v naslednjem letu posvečala največ pozornosti tveganjem pri procesih upravljanja in operativnim tveganjem. Odgovori pri tem vprašanju so seveda odvisni od tega, kako podjetje trenutno deluje in s kakšnimi težavami se trenutno sooča. Za vsako podjetje je dobro, da so spodnje aktivnosti enakomerno porazdeljene.

Slika 15: Aktivnosti, ki bodo v naslednjem letu deležne največ pozornosti v (%)



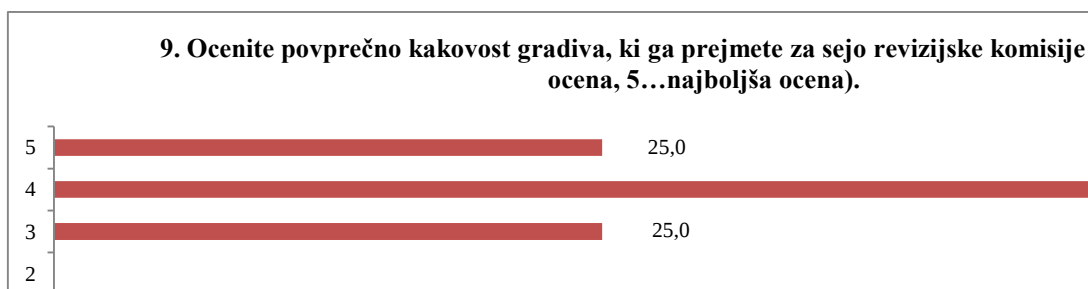
Iz Slike 16 je razviden čas prejetja gradiva za sejo revizijske komisije, ki je največkrat med štirimi in šestimi dnevi pred sejo revizijske komisije. Menim, da je čas prejetja gradiva ustrezen.

Slika 16: Časovni okvir prejetja gradiva za sejo revizijske komisije v (%)



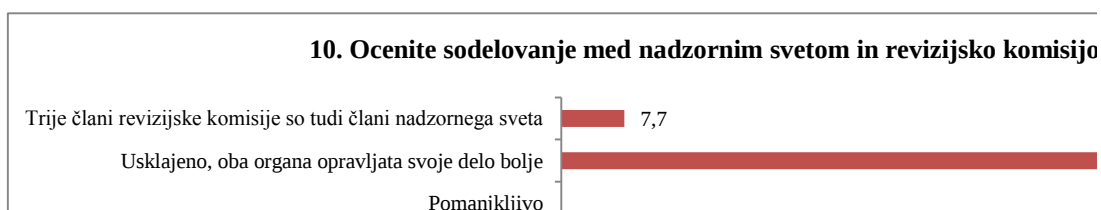
Iz Slike 17 je razvidno, da so udeleženci sej revizijske komisije največkrat zadovoljni s kakovostjo prejetega gradiva. Odgovori pri tem vprašanju so dvomljivi. Da bi seja revizijske komisije potekala brezhibno in kakovostno, mora tudi gradivo biti kakovostno. Upam si trditi, da je gradivo pri anketiranih podjetjih v povprečju srednje kakovosti.

Slika 17: Ocena kakovosti gradiva za sejo revizijske komisije v (%)



Iz Slike 18 je razvidno, da je sodelovanje med nadzornim svetom in revizijsko komisijo usklajeno. Tu je pomembna predvsem vsebina sodelovanja med revizijsko komisijo in nadzornim svetom.

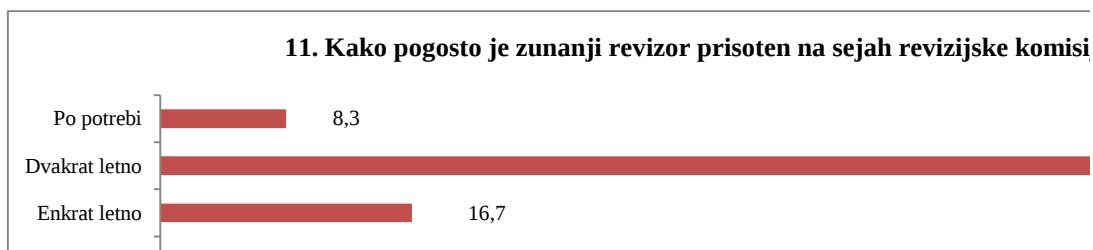
Slika 18: Sodelovanje med nadzornim svetom in revizijsko komisijo v (%)



3.2.2 Notranja in zunanja revizija

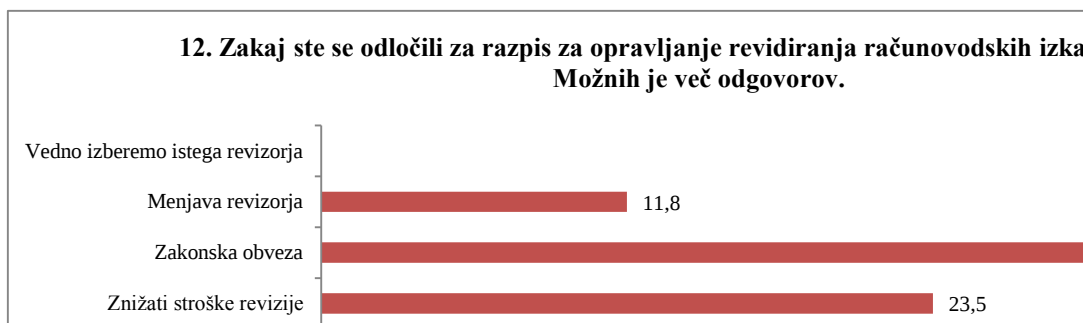
Iz Slike 19 je razvidno, da je zunanji revizor prisoten na sejah revizijske komisije največkrat dvakrat letno. Zunanji revizor je v tem primeru največkrat prisoten zaradi revidiranja računovodskih izkazov in zakonske obveze.

Slika 19: Prisotnost zunanjega revizorja na sejah revizijske komisije v (%)



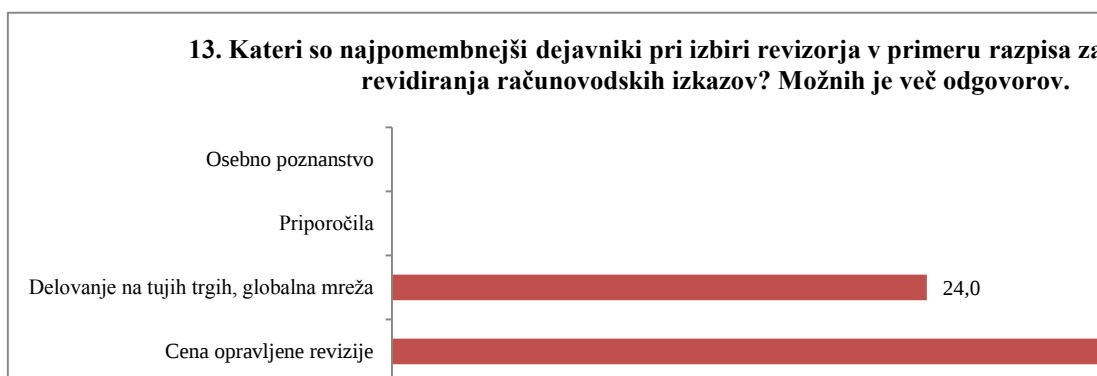
Iz Slike 20 je razvidno, da so se v anketiranih podjetjih za opravljanje revidiranja računovodskih izkazov, največkrat odločili zaradi povečanja kakovosti revizije in zakonske obveze. Povečanje kakovosti revizije pomeni tudi boljše osnovo za odločanje posameznega podjetja v prihodnosti.

Slika 20: Odločitev glede razpisa za opravljanje revidiranja računovodskih izkazov v (%)



Iz Slike 21 je razvidno, da sta pri izbiri revizorja v primeru razpisa za opravljanje revidiranja računovodskih izkazov, največkrat pomembna visoka stopnja strokovnosti in kakovosti ter cena opravljene revizije. Tako kot pri prejšnjem vprašanju se močno strinjam glede največkrat omenjenega dejavnika pri izbiri revizorja za opravljanje revidiranja računovodskih izkazov.

Slika 21: Najpomembnejši dejavniki pri izbiri revizorja za opravljanje revidiranja računovodskih izkazov v (%)



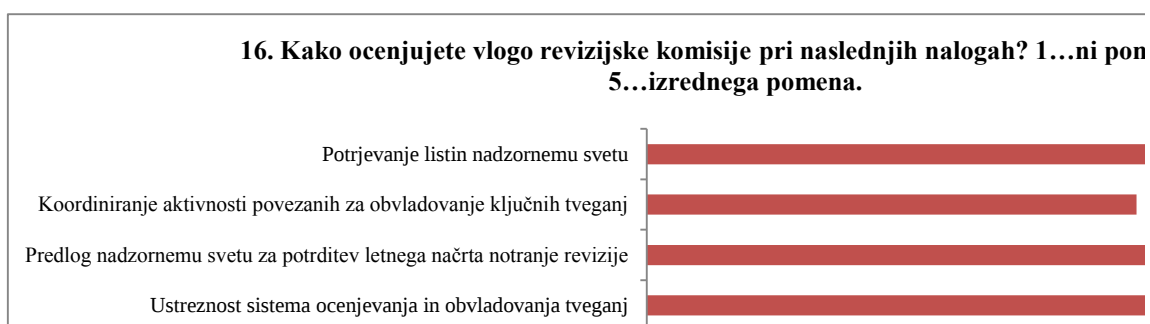
Vsa anketirana podjetja so pri štirinajstem vprašanju potrdila, da imajo v podjetju organizirano notranjo revizijo.

Vsa anketirana podjetja so pri petnajstem vprašanju potrdila, da v podjetju potrebujejo notranjo revizijo.

3.2.3 Preteklo in bodoče delo revizijske komisije

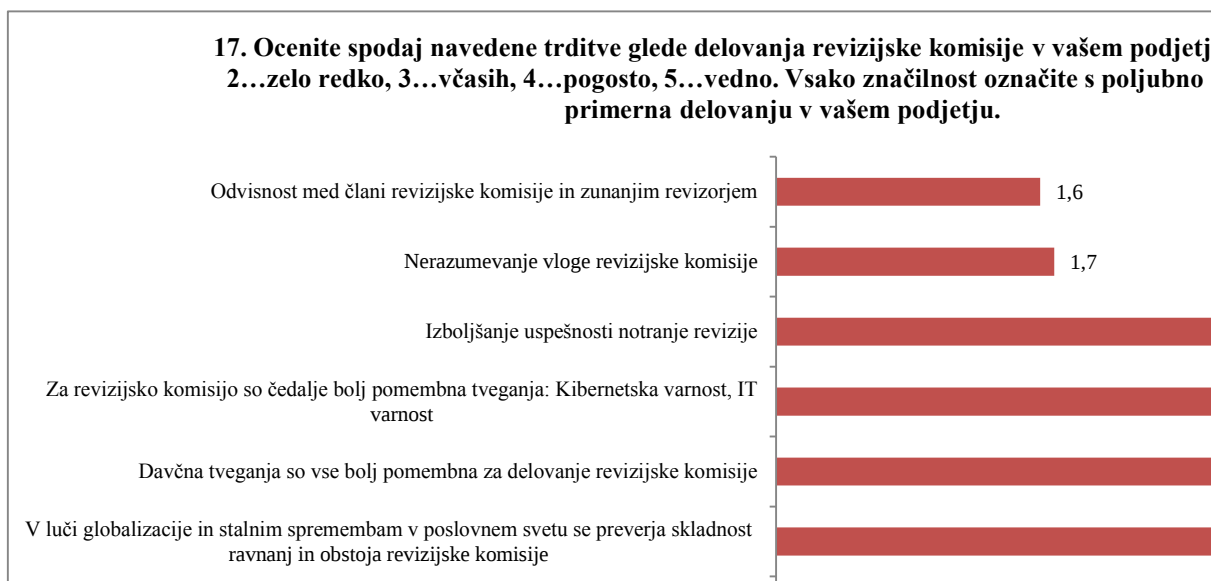
Iz Slike 22 je razvidno, da je vloga revizijske komisije pomembna pri vseh postavljenih nalogah anketiranih podjetij. Izstopali sta predlog nadzornemu svetu za potrditev letnega načrta notranje revizije ter izvajanje nadzora nad poslovanjem družbe. To je seveda ocena anketiranega podjetja oziroma osebe, ki je izpolnjevala vprašalnik.

Slika 22: Vloga revizijske komisije pri določenih aktivnostih



Iz Slike 23 je razvidno, da je za anketirana podjetja in njihove revizijske komisije največkrat pomembno izboljšanje uspešnosti notranje revizije in tveganja kot npr. kibernetika varnost in IT varnost. O kibernetiki in IT varnosti očitno zelo veliko razpravljajo, a je vendar ne čutijo kot nevarnosti za njihovo podjetje, kar je razvidno iz petega vprašanja.

Slika 23: Ocena delovanja revizijske komisije



Iz Slike 24 so razvidni nefinančni dejavniki, ki so pomembni za realizacijo strategije pri anketiranih podjetjih. Med najpomembnejšima sta uspešnost pri izvrševanju posameznih nalog ter inovacije. Pri večkrat omenjenimi odgovori pogrešam pripadnost zaposlenih in razvoj blagovne znamke, ki sta zelo pomembni za dolgoročno delovanje podjetja.

Slika 24: Nefinančni dejavniki, ki so dolgoročno pomembni za realizacijo strategije v podjetju v (%)



Pri devetnajstem vprašanju sem anketirana podjetja vprašal po sistemu upravljanja, ki ga ima njihovo podjetje. Vsa podjetja imajo dvotirni sistem upravljanja.

3.3 Razprava o rezultatih in predlogi za izboljšave

Rezultati anketnega vprašalnika so prikazani na osnovi trinajstih podjetij, ki so se odzvala na raziskavo. Zelo nizek odstotek anketiranih podjetij je odgovorilo, da je na sejah revizijske komisije prisoten tudi zunanji revizor. Priporoča se, da je zunanji revizor prisoten najmanj dvakrat letno na sejah revizijske komisije, kar bi moralo veljati za vsa anketirana podjetja. Na sejah revizijske komisije so bile največkrat omenjene teme kot npr. delovanje notranje revizije in zunanje revizije z revidiranje polletnih oziroma letnih poročil. Premalokrat pa so bile omenjene teme kot npr. odvisne družbe in njihov vpliv, likvidnost in obvladovanje tveganj. Tudi pri tveganjih anketiranih podjetij se posveča premalo pozornosti davčnim tveganjem ter razumevanju tehnoloških tveganj kot so zaupnost zasebnih podatkov ter IT varnost. Pri dejavnikih izbire revizorja za opravljanje revidiranja računovodskih izkazov, anketirana podjetja po mojem mnenju premalokrat izberejo revizorja zaradi visoke stopnje strokovnosti in kakovosti. Še vedno je zelo visok delež izbire zaradi cene opravljene storitve. Pri nefinančnih dejavnikih me je zelo zmotilo nepomembnost razvoja kadrov in pripadnosti zaposlenih, kajti strategijo ustvarjamo ljudje, ki smo zaposleni v določenih podjetjih.

Podjetja, ki so odgovorila na anketni vprašalnik imajo največkrat tri oziroma pet članov revizijske komisije. Prav tako največkrat navajajo, da se njihova revizijska komisija sestane enkrat v treh mesecih. Največkrat navajajo, da so udeleženci seje revizijske komisije vodja notranje revizije in vodja računovodstva. Seje revizijske komisije se udeležujejo tudi zunanji strokovnjak s področja računovodstva in revizije, zunanji član revizijske komisije, ostali člani posloводства, generalni sekretar, pomočnik za finance in ostali strokovni sodelavci. Na sejah so največkrat obravnavali letno oziroma polletno poročilo in delo notranje revizije. Podjetja največkrat kot svojo največjo nevarnost omenjajo politično, ekonomsko in socialno nestabilnost. Večina anketiranih podjetij svojim največjim tveganjem posvečajo dovolj energije in časa. Anketirana podjetja bodo v naslednjem letu posvečala največ pozornosti tveganjem pri procesih upravljanja in operativnim tveganjem. Iz odgovorov je razvidno, da je sodelovanje med nadzornim svetom in revizijsko komisijo usklajeno. Zunanji revizor je na sejah revizijske komisije prisoten največkrat dvakrat letno. V anketiranih podjetjih so se za opravljanje revidiranja računovodskih izkazov največkrat odločili zaradi povečanja kakovosti revizije in zakonske obveze. Pri izbiri revizorja v primeru razpisa za opravljanje revidiranja računovodskih izkazov je največkrat pomembna visoka stopnja strokovnosti in kakovosti ter cena opravljene revizije. Vsa anketirana podjetja so potrdila, da imajo v podjetju organizirano notranjo revizijo. Vloga revizijske komisije pomembna pri vseh predlaganih nalogah, še posebej pa sta izstopali sta predlog nadzornemu svetu za potrditev letnega načrta notranje revizije ter izvajanje nadzora nad poslovanjem družbe. Za anketirana podjetja in njihove revizijske komisije je največkrat pomembno izboljšanje uspešnosti notranje revizije in tveganja kot npr. kibernetska varnost in IT varnost. Med najpomembnejšima nefinančnima dejavnikoma za realizacijo strategije pri anketiranih podjetjih sta uspešnost pri izvrševanju posameznih nalog ter inovacije.

Za uspešno in kvalitetno delovanje revizijske komisije je najprej potrebno razumevanje njenega formalnega obstoja in njenih dolžnosti. Zelo pomembno je, da se vodstvo podjetja in revizijska komisija dobro razumeta. Tu predlagam predvsem postavljanje jasno definiranih nalog in ciljev revizijski komisiji. To je zelo pomembno že iz vidika pomembnosti funkcije revizijske komisije v določenem podjetju. Revizijska komisija mora preverjati delovanje notranje in zunanje revizije. Revizijska komisija naj stalno opozarja na nevarnosti v podjetju. Te nevarnosti se v današnjem času največkrat kažejo v zaščiti podatkov oziroma kibernetiski varnosti. Revizijska komisija naj preko notranje revizije vzpostavi kvalitetno kontrolo delovanja podjetja in procesov. Predlagam tudi, da je gradivo za sejo revizijske komisije kvalitetno pripravljeno.

SKLEP

Največja omejitev moje raziskave je, da zaradi premajhnega vzorca rezultatov ne moremo posploševati na vsa slovenska podjetja, ki po ZGD morajo imeti ustanovljeno revizijsko komisijo. Glede na opravljeno raziskavo bom vseeno ovrgel hipotezo, da je revizijska komisija v slovenskih podjetjih podcenjena in slabo definirana. Ovržena hipoteza pa ne pomeni, da je poleg računovodskega poročanja potrebno še veliko postoriti, da bi delovanje revizijskih komisij še bolj približali večjim tveganjem v podjetjih. Najpomembnejša tveganja so informacijska tveganja, kibernetiska tveganja, preprečevanje korupcije, davčna in finančna tveganja. Zelo pomembno je tesno sodelovanje med upravo, nadzornim svetom in revizijsko komisijo. Predčasno odkrivanje tveganj pa je seveda odvisno tudi od pravilnega usmerjanja delovanja revizijske komisije in notranje revizije. Omenjene službe bodo pravilno delovale in predčasno odkrivalo tveganja, če bo med njimi pravilen pretok informacij. Zelo pomembno je tudi današnje razumevanje digitalizacije in družbenih medijev, ki zagotovo spreminjajo delovanje podjetij in v našem primeru delovanje revizijske komisije. Pri aktivnostih, ki bodo v prihodnjem času deležne največ pozornosti, pogrešam etiko in skrb za zaposlene.

Delovanje revizijskih komisij glede na opravljeno raziskavo ni namenjeno samo izdelavi letnih poročil, temveč tudi izboljšavi delovanja notranjih revizij, razumevanju novodobnih tveganj (informacijska in kibernetiska varnost, davčna tveganja).

Sodelovanje med revizijskimi komisijami in nadzornimi sveti je sodeč po opravljeni raziskavi tesno in zadovoljivo. Zaradi tesnega sodelovanja oba organa opravljata svoje delo dobro in boljše.

Delovanje revizijskih komisij v slovenskih podjetjih dobiva čedalje bolj pomembno vlogo. Delo revizijske komisije postaja bolj zapleteno, saj mora poleg računovodskega poročanja predvideti tudi večja tveganja. Politična, socialna in ekonomska situacija v Sloveniji je za večino podjetij največje breme za poslovanje. Hkrati so to tudi največje nevarnosti in najbolj obravnavane teme na sejah revizijske komisije. Podjetja bi prav tako morala biti bolj

pripravljena na vprašanja etike in skladnosti, spremembe predpisov in večjega tehnološkega razvoja.

Revizijska komisija v slovenskih podjetjih vseeno dobiva na pomembnosti in upravičenosti vloge, ki ji pripada. Res je, da nekoliko počasi, a vendar korak za korakom bodo tudi ostala slovenska podjetja prepoznala vlogo revizijske komisije. Zelo pomembna je povezava med vodstvom podjetja in revizijsko komisijo. Prav tako tudi zaupanje, ki je komisiji dodeljeno, saj praktično preverja in kontrolira delovanje podjetja na način, da bi zmanjšala razna tveganja. Danes se podjetja vsak dan soočajo z različnimi tveganji in prav je, da revizijska komisija le ta preprečuje oziroma jih spravi na minimalno raven.

LITERATURA IN VIRI

1. Association of Chartered Certified Accountants (2007). *Audit and Assurance (International), Study Text*. London: BPP Learning Media Ltd.
2. Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2005). *Auditing and Assurance Services* (str. 151). Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Education, Inc..
3. Badolato, P. G., Donelson, D. C., & Ege, M. (2014). Audit committee financial expertise and earnings management: The role of status. *Journal of Accounting and Economics*, 58, 208-230.
4. Barua, A., Rama, D. V., & Sharma, V. (2010). Audit committee characteristics and investment in internal auditing. *J. Account. Public policy*, 29, 503-513.
5. Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). *Modern Auditing, Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting, eighth edition* (str. 398). New York: Hermitage Publishing Services.
6. Chorafas, D. N. (2001). *Implementing and Auditing the Internal Control System* (str. 22). New York: Palgrave.
7. Duhovnik, M. (1997). Revizijski odbor in njegova vloga v podjetju. *Revizor, revija o reviziji, št. 12/97, letnik VIII* (str. 14-17). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
8. Duhovnik, M. (2003). Revizorjevo poročanje za posebne namene na podlagi ZGD. *Zbornik referatov 9. letne konference revizorjev* (str. 18). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
9. Xie, B., Davidson III, W. N., & DaDalt, P. J. (2003). Earnings management and corporate governance: the role of the board and audit committee. *Journal of Corporate Finance*, 9, 295-316.
10. European Confederation of Association's of Directors (2011). Audit Committee Guidance for European Companies. Najdeno 13. oktobra 2014 na spletnem naslovu <http://www.iaa.nl/SiteFiles/ecoDa%20guidance%20on%20Audit%20Committees%20-%20Final.pdf>
11. Frigo, M. L., (2002). *A balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments* (str. 32). Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
12. Gray, S. J., Salter, S. B., & Radebaugh, L. H, (2001). A Managerial Emphasis. *Global Accounting & Control*. New York: John Willey & Sons.
13. HassabElnaby, H. R. (2006). *American Journal of Business*. Audit Committees Oversight Responsibilities Post Sarbanes-Oxley Act. Najdeno 13. oktobra 2014 na spletnem naslovu <http://www.bsu.edu/mcobwin/ajb/?p=530>
14. Havelka, D., & Merhout, J. W. (2013). Internal information technology audit process quality: Theory development using structured group process. *International Journal of Accounting Information Systems*, 14, 165-192.
15. Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). International Auditing Overview: International Standards on Auditing. Principles of Auditing. *An Introduction to International Standards on Auditing*. Essex: Pearson Education Limited.

16. Hmelak, M. (2008). Vloga notranjega revizorja pri uvajanju poslovnih informacijskih sistemov. *Zbornik referatov 11. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo* (str. 65-73). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
17. Hofmann, R. (2000). *Praxisorientierter Leitfaden einer umfassenden unternehmerischen Überwachungs – und Revisionskonzeption* (str. 162). Berlin: Erich Schmidt Verlag.
18. Jagrič, M. (2003a). Razkritja in notranje kontrole - Sodelovanje notranjega in zunanjega revizorja. *Zbornik referatov 9. letne konference revizorjev* (str. 125). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
19. Jagrič, M. (2003b). Razkritja in notranje kontrole. *Zbornik referatov 6. letne konference notranjih revizorjev* (str. 173). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
20. Jagrič, M. (2006). Obvladovanje tveganj strateških povezav. *Zbornik referatov 9. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo* (str. 7). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
21. Jagrič, M. (2007). Razvoj notranjega revidiranja. *Zbornik referatov 10. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo* (str. 38-39). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
22. Koletnik, F. (2007a). *Notranje revidiranje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
23. Koletnik, F. (2007b). Razvoj notranjega revidiranja v Sloveniji in Evropski uniji. *Zbornik referatov 10. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo* (str. 11). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
24. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, Inštitut za računovodstvo, revizijo in davčno svetovanje.
25. Kovač, I. (2008). Obvladovanje tveganj v organizaciji in podpora notranje revizije. *Zbornik referatov 11. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo* (str. 168-169). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
26. Kovačič, C., & Toman Pfajfar, T. (2007). Vloga notranjega revizorja pri vzpostavitvi sistema obvladovanja poslovnih tveganj. *Zbornik referatov 10. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo* (str. 148-149). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
27. Lešnik Korbar, B (2001). Sistem kakovosti in notranje revidiranje. *Zbornik referatov 4. letne konference preizkušenih notranjih revizorjev* (str. 96). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
28. Lipnik, J. (2003). Revizorjevo poročanje za posebne namene na podlagi ZPPSL. *Zbornik referatov 9. letne konference revizorjev* (str. 54-55). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
29. Lipnik, J. (2002). Revizorjevo poročanje o poslovnem poročilu. *Zbornik referatov 8. letne konference revizorjev* (str. 47-49). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
30. Mahnič, M. (2004). Delovanje revizijskega sveta ter položaj in vloga revizorja. *Zbornik referatov 1. kongresa slovenskega inštituta za revizijo* (str. 44). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

31. Majič, M. (2000). Prednosti in slabosti zunanjih izvajalcev notranjerevizijskih storitev. *Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih notranjih revizorjev* (str. 47). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
32. Majič, M. (2008). Neodvisnost in nepristranskost v notranjerevizijskih standardih in navodilih za postopke. *Zbornik referatov 11. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo* (str. 25-48). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
33. Messier, W. F., (2000). *Revizija, priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka, II. dopunjeno izdanje* (str. 50-193). Zagreb: Faber & Zgombić Plus.
34. Mohorčič Zobec, N. (2000). Obvladovanje operativnih stroškov v banki z vidika notranjega revizorja. *Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih notranjih revizorjev* (str. 22). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
35. Mumel, D. (2006). Komuniciranje notranjega revizorja z revidirancem. *Zbornik referatov 9. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo* (str. 151). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
36. Munteanu, V., & Zaharia, D. L. (2014). Current Trends in Internal Audit. *Procedia-Social na Bahavioral Sciences* 116, 2239-2242.
37. Nemec, A. (1998). Sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev. *Revizor, revija o reviziji, št. 2/98, letnik VIX* (str. 38-49). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
38. Nemec, A. (2003). Vloga notranjega revizorja v povezavi z določili Sarbanes Oxley Act (praktični vidiki). *Zbornik referatov 6. letne konference notranjih revizorjev* (str. 183-197). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
39. Odar, M. (2004). Delovanje slovenskega inštituta za revizijo od ustanovitve pa do danes. *zbornik referatov 1. kongresa slovenskega inštituta za revizijo* (str. 5-7). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
40. Petrascu, D., & Tieanu, A. (2014). The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection. *Procedia Economics and Finance* 16, 489-497.
41. Pobiljšaj, M. (2007). Revizijski odbor in notranji revizor. *Zbornik referatov 10. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo* (str. 177-183). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
42. Pomer, S. (2008). Sodelovanje notranjega revizorja in računovodje. *Zbornik referatov 11. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo* (str. 238-240). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
43. Prevodnik, G. (2007). Notranje revidiranje upravljanja družb. *Zbornik referatov 10. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo* (str. 205). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
44. Radebaugh, L. H., & Gray, S. J. (2002). *International Accounting and Multinational Enterprises* (str. 320-321). New York: John Wiley & Sons.
45. Ratliff, R. L., Wallace, W. A., Sumners, G. E., McFarland, W. G., & Loebbecke, J. K. (1996). *Internal Auditing Principles and Techniques* (str. 407). Florida: Institute of Internal Auditors.

46. Spencer Pickett, K. H. (2003). *The Internal Auditing Handbook* (str. 98-100). West Sussex: John Wiley & Sons.
47. Spremić, I. (1997). Notranja revizija. *Revizor, revija o reviziji*, št. 2/97, letnik VIII (str. 18-19). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
48. Tušek, B., & Žager, L. (2007). *Revizija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
49. Turk, I. (2000). Kodeks poklicne etike in znaki odličnosti notranjega revizorja. *Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih notranjih revizorjev* (str. 5). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
50. Turk, I. (2001). Notranje revidiranje in presojanje poslovne odličnosti organizacije. *Zbornik referatov 4. letne konference preizkušenih notranjih revizorjev* (str. 9-10). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
51. Vezjak, B. (2008). Neodvisnost in uveljavitev / okrepitev vloge notranjega revizorja. *Zbornik referatov 11. letne konference notranjih revizorjev slovenskega inštituta za revizijo* (str. 33-41). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
52. Whittington, R. O., & Pany, K. (1998). *Principles of Auditing* (str. 5-218). New York: McGraw-Hill.
53. Whittington, R. O., & Pany, K. (2001). *Principles of Auditing and other Assurance Services* (str. 243). New York: McGraw-Hill.
54. Zaharia, D. Z., Lazar, A., & Tilea, D. M. (2014). The Role of Internal audit regarding the Corporate Governance and the Current Crisis. *Procedia-Social na Behavioral Sciences* 116, 4819-4823.
55. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009.

PRILOGA

PRILOGA 1: ANKETNI VPRAŠALNIK O VLOGI REVIZIJSKIH KOMISIJ V SLOVENSKIH PODJETJIH

Spoštovani,

sem Ermin Golubović, študent podiplomskega študija na Ekonomski fakulteti v Ljubljani. Pod vodstvom mentorja, prof. dr. Tomaža Čaterja, opravljam anketo o vlogi revizijskih komisij v slovenskih podjetjih.

Med drugim v svoji raziskavi uporabljam tudi podatke, ki jih bom pridobil s pomočjo tega anketnega vprašalnika.

Anketa je anonimna! Pridobljeni podatki bodo uporabljeni izključno kot pomoč pri izdelavi magistrske naloge.

Vljudno vas prosim, da izpolnjeno anketo pošljete na naslov:

Ermin Golubović
Preloška cesta 1A
1230 Domžale

Izpolnjen anketni vprašalnik mi lahko pošljete tudi po elektronski pošti egolubovic@gmail.com.

Hvala za Vaš trud in čas, ki si ga boste vzeli za anketni vprašalnik.

Anketni vprašalnik

1. Koliko članov ima revizijska komisija?	Vaš odgovor X
3	
4	
5	
Več kot 5	

2. Kako pogosto se sestaja revizijska komisija?	Vaš odgovor X
Enkrat mesečno	
Dvakrat mesečno	
Enkrat v dveh mesecih	
Enkrat v treh mesecih	
Enkrat polletno	
Enkrat letno	
Po potrebi	

3. Navedite udeležence na sejah revizijske komisije. Možnih je več odgovorov.	Vaš odgovor X
Člani nadzornega sveta	
Vodja službe upravljanja s tveganji	
Predsednik uprave	
Član uprave za finance	
Pravni svetovalec	
Vodja računovodstva	
Vodja notranje revizije	
Zunanji revizor	
Drugo, navedite: _____	

4. Navedite 3 najpogostejše teme, ki ste jih obravnavali na sejah revizijske komisije v preteklem letu ?	Vaš odgovor X
Finančna kriza v državi in njen vpliv na podjetje	
Delo notranje revizije	
Delo zunanje revizije	
Obvladovanje tveganj	
Odvisne družbe in njihov vpliv	
Zunanje svetovalne storitve	
Računovodsko poročanje	
Letno, polletno poročilo	
Neplačila kupcev	
Likvidnost	
Plačevanje podizvajalcem, dobaviteljem	
Drugo, navedite: _____	

5. Katera tveganja po vašem mnenju predstavljajo največjo nevarnost za podjetje? Izberite 3 najpomembnejša tveganja.	Vaš odgovor X
Državna zakonodaja	
Nestabilnost (politična, ekonomska, socialna)	
Razvoj kadrov	

Splošni razvoj v podjetju, inovacije (ali primanjkovanje inovacij)	
Motnje v poslovanju	
Kibernetska varnost (zaščita podatkov in intelektualne lastnine)	
Globalna tveganja (epidemije, socialna in politična nestabilnost)	
Tveganja pri dobavah blaga	
Davčno tveganje	
Drugo, navedite: _____	

6. Ali po vašem mnenju 3 tveganjem, izbranim pri vprašanju 5, vaša revizijska komisija in uprava posvetita dovolj časa in energije?	Vaš odgovor X
Da	
Ne	

7. Navedite aktivnosti, ki jim boste v naslednjem letu posvečali največ pozornosti. Možnih je več odgovorov.	Vaš odgovor X
Tveganja pri procesih upravljanja	
Korupcija	
Informacijska tehnologija in podatki o upravljanju	
Etika	
Korporativno upravljanje	
Davčne zaveze	
Krizna upravljanja	
Zniževanje stroškov	
Zamenjava upraviteljev/managementa	
Operativna tveganja	
Drugo, navedite: _____	

8. Koliko časa pred sejo revizijske komisije dobite gradivo?	Vaš odgovor X
0-3 dni	
4-6 dni	
En teden	
Več kot en teden	

9. Ocenite povprečno kakovost gradiva, ki ga prejmete za sejo revizijske komisije (1...najslabša ocena, 5...najboljša ocena).	Vaš odgovor X
1	
2	
3	
4	
5	

10. Ocenite sodelovanje med nadzornim svetom in revizijsko komisijo.	Vaš odgovor X
Pomanjkljivo	
Usklajeno, oba organa opravljata svoje delo bolje	
Drugo, navedite: _____	

11. Kako pogosto je zunanji revizor prisoten na sejah revizijske komisije?	Vaš odgovor X
Nikoli	

Enkrat letno	
Dvakrat letno	
Po potrebi	

12. Zakaj ste se odločili za razpis za opravljanje revidiranja računovodskih izkazov družbe? Možnih je več odgovorov.	Vaš odgovor X
Povečati kakovost revizije	
Znižati stroške revizije	
Zakonska obveza	
Menjava revizorja	
Vedno izberemo istega revizorja	
Drugo, navedite:_____	

13. Kateri so najpomembnejši dejavniki pri izbiri revizorja v primeru razpisa za opravljanje revidiranja računovodskih izkazov? Možnih je več odgovorov.	Vaš odgovor X
Visoka stopnja strokovnosti in kakovosti	
Cena opravljene revizije	
Delovanje na tujih trgih, globalna mreža	
Priporočila	
Osebno poznanstvo	
Drugo, navedite:_____	

14. Ali imate v podjetju organizirano notranjo revizijo?	Vaš odgovor X
Da	
Ne	

15. Ali bi potrebovali notranjo revizijo v vašem podjetju?	Vaš odgovor X
Da	
Ne	

16. Kako ocenjujete vlogo revizijske komisije pri naslednjih nalogah? 1...ni pomembno, 5...izrednega pomena.	Vaš odgovor 1 - 5
Izvajanje nadzora nad poslovanjem družbe	
Ustreznost sistema ocenjevanja in obvladovanja tveganj	
Predlog nadzornemu svetu za potrditev letnega načrta notranje revizije	
Koordiniranje aktivnosti povezanih za obvladovanje ključnih tveganj	
Potrjevanje listin nadzornemu svetu	

17. Spodaj navedene trditve ocenite z vidika tega, kako pogoste so značilnosti v delovanju revizijske komisije v vašem podjetju: 1...nikoli, 2...zelo redko, 3...včasih, 4...pogosto, 5...vedno. Vsako značilnost označite z oceno, ki je ustreza delovanju v vašem podjetju.	Vaš odgovor 1 - 5
Revizijska komisija ima pomanjkljivo strokovno znanje računovodstva in revidiranja	
Revizijska komisija posveča premalo pozornosti digitalizaciji in družbenim medijem, ki spreminjajo poslovni svet	
V luči globalizacije in stalnim spremembam v poslovnem svetu se preverja skladnost ravnanj in obstoja revizijske komisije	
Davčna tveganja so vse bolj pomembna za delovanje revizijske komisije	

Za revizijsko komisijo so čedalje bolj pomembna tveganja: Kibernetika varnost, IT varnost	
Izboljšanje uspešnosti notranje revizije	
Nerazumevanje vloge revizijske komisije	
Odvisnost med člani revizijske komisije in zunanjim revizorjem	

18. Kateri nefinančni dejavniki so dolgoročno pomembni za realizacijo strategije v vašem podjetju? Možnih je več odgovorov.	Vaš odgovor X
Inovacije (R&D)	
Zanesljiva veriga dobaviteljev	
Zadovoljevanje potreb strank	
Razvoj kadrov	
Pripadnost zaposlenih	
Razvoj blagovne znamke	
Uspešnost pri izvrševanju posameznih nalog	
Drugo, navedite: _____	

19. Kakšen sistem upravljanja ima vaša družba?	Vaš odgovor X
Enotirni	
Dvotirni	

20. Opredelite vašo vlogo v podjetju.	Vaš odgovor X
Predsednik revizijske komisije	
Član revizijske komisije, ki je hkrati član nadzornega sveta	
Zunanji član revizijske komisije (neodvisni strokovnjak)	
Notranji revizor v družbi	
Zunanji revizor v družbi	
Drugo, navedite: _____	

21. Kakšna je vaša dosežena formalna izobrazba?	Vaš odgovor X
Doktorat	
Magisterij	
Univerzitetna izobrazba	
Višješolska/visokošolska izobrazba	
Drugo, navedite: _____	

Hvala za Vaše sodelovanje.

