

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**ODNOS REVIZIJSKEGA ODBORA IN NADZORNEGA SVETA DO
ZUNANJEGA REVIZORJA TER VPLIV OSME DIREKTIVE EU
NA UREDITEV REVIZIJE V SLOVENIJI**

Ljubljana, avgust 2007

Mateja Mihelič

IZJAVA

Študentka Mateja Mihelič izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Stanka Koželja in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 21.8.2007

Podpis: _____

KAZALO VSEBINE

1	UVOD	1
1.1	Problematika in namen magistrskega dela	1
1.2	Cilj magistrskega dela	5
1.3	Metode dela	7
2	REVIDIRANJE	9
2.1	Oprelitev revidiranja	9
2.2	Vrste revidiranj	10
2.3	Zgodovinski razvoj revidiranja v Sloveniji	11
2.4	Podlaga za revidiranje v Sloveniji	12
3	ZUNANJA REVIZIJA	13
3.1	Pojem in vrste zunanje revizije	13
3.2	Cilji zunanje revizije	13
3.3	Revizija računovodskih izkazov	15
3.3.1	Podlage za opravljanje revizije računovodskih izkazov	16
3.3.2	Potek revizije računovodskih izkazov	17
3.3.3	Odgovornosti revizorjev pri reviziji računovodskih izkazov	21
4	NADZORNI SVET	22
4.1	Načini upravljanja delniških družb	22
4.1.1	Organi delniške družbe kot nosilci nasprotujočih si interesov	23
4.1.2	Upravljanje delniških družb	26
4.2	Oprelitev nadzornega sveta	29
4.2.1	Normativna ureditev pristojnosti nadzornega sveta	29
4.2.2	Sestava nadzornega sveta	31
4.2.3	Neodvisen položaj nadzornega sveta	32
4.3	Vloga nadzornega sveta pri sprejemu letnega poročila delniške družbe	33
4.3.1	Pristojnosti in odgovornosti članov nadzornega sveta	35
4.3.2	Vloga in odgovornost posloводства	38
4.3.3	Vloga in mesto računovodje v podjetju	41
4.3.4	Poročila nadzornemu svetu	44
4.3.5	Poročila nadzornega sveta	47
4.4	Sodelovanje nadzornega sveta z zunanjim revizorjem in njegova vloga pri izbiri revizorja	48
5	REVIZIJSKI ODBOR	52
5.1	Revizijski odbor in njegova vloga v podjetju	52
5.1.1	Oprelitev revizijskega odbora	52
5.1.2	Dejavniki uspešnega organiziranja in vpeljave revizijskega odbora v podjetje	53
5.1.3	Cilji revizijskega odbora	58
5.1.4	Vloga revizijskega odbora kot nadzornika notranjim revizorjem	59
5.2	Odgovornosti revizijskega odbora pri nadzoru podjetja	61
5.2.1	Odgovornost za uspešen sistem notranjih kontrol	62
5.2.2	Odgovornost za nadzor nad računovodskim poročanjem podjetij zunanjim uporabnikom	63
5.2.3	Odgovornost glede zakonodajnih, pravnih in davčnih zadev	63

5.3	Sodelovanje med revizijskim odborom in zunanjimi revizorji	64
6	OSMA DIREKTIVA EU	65
6.1	Neodvisnost revizorja in javno nadzorstvo nad revizijsko stroko	65
6.1.1	Delovanje revizorjev v javnem interesu	65
6.1.2	Strokovnost in etika	67
6.1.3	Neodvisnost revizijske stroke	68
6.2	Vključitev Slovenije v Evropsko unijo in njen vpliv na revidiranje	71
6.3	Ukrepi Komisije EU	72
6.3.1	Prednostne naloge v kratkoročnem obdobju	73
6.3.2	Prednostne naloge v srednjeročnem obdobju	74
6.4	Predlog nove Osme direktive EU	75
6.5	Vpliv sprememb Osme direktive EU na zakonodajo v Sloveniji	82
6.5.1	Ureditev javnega nadzorstva v Sloveniji	84
6.5.2	Zakonodajne zahteve glede ustanovitve revizijskega odbora v podjetjih	85
6.5.3	Razmišljanja o rotaciji revizorja v Sloveniji	86
6.5.4	Urejanje cen revizijskih storitev	88
7	ZAKLJUČEK	89
8	LITERATURA IN VIRI	92

1 UVOD

1.1 PROBLEMATIKA IN NAMEN MAGISTRSKEGA DELA

Poslovanju in poslovnemu svetu nasploh zagotavlja pomembno in odločilno kredibilnost navzočnost revizorjev, predvsem v njihovi povezavi z informacijami, vsebovanimi v letnih poročilih podjetij. Revizor je odgovoren za sestavo revizijskega poročila, za popolno letno poročilo in pravilne računovodske izkaze pa je v prvi vrsti odgovorno poslovodstvo podjetja. Bistvo revizijske dejavnosti je preverjanje resničnosti trditev poslovodstva in poročanje javnosti o rezultatih preverjanja, saj šele revidirani računovodski izkazi podjetjem omogočajo vstop na kapitalske trge in ohranjanje resnih poslovnih stikov s poslovnim okoljem.

Pojem revizor se v slovenskih predpisih pojavlja na mnogih mestih, kajti zagotovila o pravilnosti delovanja gospodarskih osebkov, ki naj bi jih o njih dajali revizorji, zahtevajo, na primer, Banka Slovenije, Agencija za trg vrednostnih papirjev, Agencija za zavarovalni nadzor, Urad za preprečevanje pranja denarja kot tudi borza vrednostnih papirjev. Revizor ni samo strokovnjak za računovodstvo, računovodske standarde in računovodske izkaze, ampak, kot je v svojem članku napisala Tatjana Horvat (2001, str. 18), tudi strokovnjak, ki preveri in potrdi pravilnost trditev v letnem poročilu.

Eden izmed pomembnejših dejavnikov v sistemu podjetniških vrednot je vsekakor nevtralnost poročanja v letnih poročilih gospodarskih družb, kjer naj bi bila javnost obveščena tako o prejšnjem delovanju podjetij kot tudi o njihovih možnostih za prihodnost. Letna poročila pomenijo osebno izkaznico podjetja, s katero se izkazuje uspešnost oziroma neuspešnost dela poslovodstva v nekem časovnem obdobju. Perner (2002, str. 18) je v svojem članku opozoril na problem uravnavanja dobičkov, saj v tem primeru poslovodstvo namerno vpliva na proces računovodskega poročanja zaradi pridobitve zasebnih koristi.

V magistrskem delu spoznavam, da je revizor pomemben dejavnik pri ustvarjanju zaupanja delničarjev in trga, saj se mora s svojim znanjem in izkušnjami zavedati vloge neodvisnega strokovnjaka, ki bo pri opravljanju revizije odpravil zadržke, v primeru uporabe dvomljive računovodske prakse z izražanjem mnenja glede resničnosti in poštenosti revidiranih računovodskih izkazov. Pojma "resnično" in "pošteno" sta v revizijskem poročilu prav gotovo temeljna, vendar pa njun pomen ni nikjer natančno definiran, kar predstavlja za revizijsko stroko še dodaten izziv. Z globalizacijo in širitvijo trgov vrednostnih papirjev se je uporaba revizijskih poročil še dodatno razširila, tako na sedanje kot tudi na potencialne lastnike podjetij. Mali lastniki pogosto niso imeli možnosti za preverjanje računovodskih informacij, zato je bilo jamstvo neodvisnega revizorja toliko bolj pomembno. Revizijska poročila vedno bolj uporabljajo tudi borze in razna strokovna telesa, ki nadzirajo trgovanje z vrednostnimi papirji, zato lahko rečemo, da so revizorji in revizijska stroka *zavezani javnosti*. Če hočejo dobro opravljati svoje strokovno delo, morajo biti deležni javnega zaupanja, pri svojem delu pa upoštevati temeljna revizijska načela in eno izmed njih je tudi neodvisnost. Kajti če je

revizorjeva neodvisnost vprašljiva, sta vprašljivi tudi neodvisnost in nepristranskost računovodskih izkazov.

Revizorjeva neodvisnost je v sedanjem spreminjajočem se gospodarskem okolju še posebej ogrožena, saj obstaja precejšnja konkurenca med revizijskimi podjetji. Neodvisnost revizorja postane vprašljiva, če revizijska družba pri svojem naročniku poleg revizije opravlja tudi davčno in računovodsko svetovanje ali svetovanje poslovodstvu. *Neodvisnost in nepristranskost* zakonskega revizorja ureja Osma direktiva EU v 22. členu, ki določa, da zakonski revizor ali revizijska družba ne opravi obvezne revizije, če obstaja kakršen koli posredni ali neposredni finančni, poslovni, zaposlitveni ali drugi odnos, vključno z opravljanjem dodatnih nerevizijskih storitev, med zakonskim revizorjem, revizijskem podjetjem ali mrežo in revidiranim subjektom. Osma direktiva EU neposredno ne določa dovoljenega obsega delovanja revizorja ali revizijske družbe in ne opredeljuje pojma neodvisnosti, le-to je v pristojnosti držav članic. Če je obvezna revizija opravljena v subjektu javnega interesa, je le-ta obravnavana strožje kot revizije, opravljene drugod. 42. člen Osme direktive od zakonskih revizorjev ali revizijskih družb, ki opravljajo obvezne revizije v takšnem podjetju zahteva, da vsako leto pisno potrdijo svojo neodvisnost od revidiranega subjekta javnega interesa, kakor tudi vse možne nevarnosti, ki grozijo neodvisnosti, razkriti pa morajo tudi vse dodatne storitve, ki so jih opravili za revidirani subjekt.

Neodvisnost revidiranja opredeljuje tudi Zakon o revidiranju (26. čl. ZRev-1).

Kljub neodvisnosti, ki se zahteva od revizorja, pa mora le-ta pri svojem delu tesno sodelovati z upravo (na primer pri zbiranju dokazov). Zaradi tesnega sodelovanja se delničarjem poraja sum o neodvisnosti revizorja, zaradi česar se povečujejo zahteve po nadzoru njegovega delovanja in zagotavljanja neodvisnosti. V delniških družbah, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi, je ponavadi vzpostavljena t. i. revizijska komisija, ki je neodvisen organ nadzornega sveta in ima za nalogo spremljati neodvisnost revizorja (v Sloveniji jo obravnava 280. člen Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1).

Z nastajanjem velikih podjetij z zapletenim in raznovrstnim poslovanjem je tudi upravljanje in obvladovanje teh podjetij zahtevno, kar pomeni, da je še težje uspešno nadziranje le-teh. Večji gospodarski škandali v zadnjih letih kažejo na to, da nadziranje številnih podjetij ni zadovoljivo in da so ocene tveganj pomanjkljive, zaradi česar postajata ocena in obvladovanje tveganj ter kakovosten notranji in zunanji nadzor vse pomembnejša. V Sloveniji morajo podjetja poslovati v skladu s poslovnofinančnimi načeli in določbami Zakona o finančnem poslovanju podjetij (ZFPPod), ki v svojem 9. členu določa, da mora uprava podjetja zagotoviti, da podjetje redno spremlja tveganja, ki jim je izpostavljeno pri svojem poslovanju, ter sprejeti ustrezne ukrepe, s katerimi podjetje ta tveganja obvladuje. Odgovornosti nadzornega sveta in uprave na področju obvladovanja tveganj, notranjih kontrol, pa tudi sodelovanja z revizorji so s predpisi sicer podrobneje urejene le za podjetja, s katerimi vrednostnimi papirji se trguje na organiziranih trgih, vendar pa dobra praksa tudi ostalim narekuje, da ravnajo podobno.

V magistrskem delu ugotavljam, da se zunanja revizija ukvarja z revidiranjem računovodskega poročila, poleg tega pa mora revizor pregledati tudi poslovno poročilo v obsegu, potrebnem, da preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila. Pregled poslovnega poročila pomeni izvedbo takšnih revizorjevih postopkov, s katerimi ta ugotavlja in na podlagi katerih pozneje poroča: da poslovno poročilo iz neupravičenih oziroma nepojasnjenih razlogov ne vsebuje vseh sestavnih delov; da podatki in informacije, predstavljeni v poslovnem poročilu, niso bili ustrezno preneseni iz računovodskih izkazov v poslovno poročilo; ali da informacije, sklepi in predvidevanja družbe, ki jih je proučil revizor, predstavitev in razkritij v poslovnem poročilu ne podpirajo zadosti.

Funkcija zunanje revizije se vedno bolj regulira, hkrati pa dobiva dodatne naloge in odgovornosti predvsem na področju notranjega nadzora. Ravno ugotovitve in predlogi s tega področja so pomembna dodana vrednost zunanjih revizorjev, tako poslovodstvu podjetij kot njihovim nadzornikom. Pri revidiranju izhajam iz pravilnosti nastajanja in kasnejšega obravnavanja podatkov, da bi lahko sodila, ali so informacije, ki so potrebne pri poslovnem odločanju, oblikovane pravilno. Proučiti želim, kako pomembno vlogo in odgovornost ima neodvisna zunanja revizija do poslovodstva, ki se mora zavedati, da je njegovo sodelovanje z revizijsko ekipo izredno pomembno za uspešno revizijo. Nikakor pa ni mogoče mimo računovodstva, ki mora kot temeljna informacijska dejavnost oblikovati resnično in pošteno sliko o ekonomskih procesih v podjetju. Ker so računovodske informacije namenjene tako podjetju, kot tudi skupinam, ki so s podjetjem posredno ali neposredno povezane, je odgovornost računovodje pri oblikovanju informacij dvojna: odgovornost podjetju in odgovornost zunanjim uporabnikom informacij (Kavčič, 2004a, str. 129). Kako pomembna je vloga računovodje v podjetju, je v svojem referatu opisal Koželj (2006, str. 10), ki govori o računovodskem poročilu, kot najpomembnejšem delu letnega poročila, za katerega sestavljanje je odgovoren prav računovodja. Le-ta se mora zavedati svoje spremenjene vloge v nepredvidljivem poslovnem okolju, kajti kot v prispevku navaja Kavčičeva (2004, str. 89), računovodja ni več pasivni poročevalec, ampak *zaupni svetovalec* in *poslovni partner* najvišjih odločevalnih ravni. Ima specifično strokovno znanje in kot dragocen vir poslovnega znanja postaja enakovreden član poslovodstva v podjetju. Zato je še toliko bolj pomembno, da je računovodja ugledna osebnost z vsemi lastnostmi odličnosti (Koželj, 2006, str. 10).

Kot sem že omenila, je revizor odgovoren za sestavo revizijskega poročila, za popolno letno poročilo in pravilne računovodske izkaze je odgovoren organ vodenja (uprava), medtem ko vodenje poslov podjetja in njegovega poslovanja nadzoruje nadzorni organ, ki se v dvotirnem sistemu upravljanja imenuje nadzorni svet. Nanj ni mogoče prenesti vodenje poslov, lahko pa se določeni posli opravljajo le z njegovim soglasjem. Nadzorni svet na podlagi preverjanja letnega poročila in predloga za uporabo bilančnega dobička sestavi pisno poročilo za skupščino. V njem mora navesti, kako in v kolikšnem obsegu je preverjal vodenje družbe med poslovnim letom, izraziti stališče do revizorjevega poročila, če je le-to priloženo k letnemu poročilu, na koncu poročila zapisati, ali ima po končnem preverjanju k letnemu poročilu kakšne pripombe in izraziti, ali letno poročilo potrjuje (282. člen ZGD-1).

V magistrskem delu namenjam posebno pozornost revizijskim odborom, ki predstavljajo pomembno vez med upravo in nadzornim svetom ter postajajo vedno pomembnejši pri izbiri revizorjev in ohranjanju njihove neodvisnosti. V nekaterih državah obstajajo že vrsto let in so danes splošno priznani kot ključni dejavnik pri varovanju interesov naložbenikov. Odgovornosti revizijskega odbora se nanašajo na nadzor nad sistemom notranjih kontrol in obvladovanje tveganj, nadzor nad procesom računovodskega poročanja ter nadzor nad skladnostjo z veljavno zakonodajo. Pri tem je velikega pomena njegovo komuniciranje in sodelovanje z zunanjimi revizorji oziroma revizijskim podjetjem, notranjimi revizorji ter organi upravljanja in poslovođenja podjetja. Poudariti želim pomembnost odnosa med revizijskim odborom in zunanjim revizorjem, saj je revizijski odbor odgovoren za imenovanje, odpoklic, spremljanje in nadzorovanje dela zunanjega revizorja.

V svetu vedno bolj velja prepričanje, da morajo biti podjetja, ki želijo pritegniti dolgoročne kapitalske naložbe, pregledna tako v svojih notranjih sestavah kot v komuniciranju s trgom. Od uprav in nadzornih svetov se pričakuje izpolnjevanje visokih zahtev po uspešnosti. S popolno podporo uprave in nadzornega sveta iznajdljiv in zagnan revizijski odbor poveča verodostojnost komunikacije s trgom ter pomaga pri izboljšanju učinkovitosti notranjega kontroliranja (Vremec, 2003, str. 24).

Organizacija revizijskega odbora pa je tudi eden izmed učinkovitih ukrepov za zagotavljanje neodvisnega poročanja notranjega revizorja nadzornemu svetu in drugim interesnim skupinam, ki se v tujini zaradi nevarnosti popuščanja notranjih revizorjev upravi dobro uveljavlja. Pri nas tovrstnih ukrepov še ni bilo, vendar je Slovenija z vstopom v Evropsko unijo, maja 2004, sprejela obvezo, da bo upoštevala Osmo direktivo Sveta EU, ki se nanaša prav na tovrstno problematiko. Predlog direktive, ki ga predstavljam v magistrskem delu, med drugim obvezuje članice EU, da bodo organizirale revizijski odbor v vseh podjetjih, ki delujejo v javnem interesu.

Četrti odstavek 39. člena Predloga osme direktive Sveta EU (2005) določa, da mora zakonski revizor ali revizijsko podjetje poročati revizijskemu odboru o ključnih zadevah, ki so se pojavile pri reviziji. Tu gre predvsem za slabosti pri izvajanju sistema notranjih kontrol, ki jih mora zakonski revizor v povezavi s procesom poročanja vključiti tudi v pismo upravi.

Osmo direktiva EU, ki jo je leta 1984 sprejel Svet Evropske skupnosti, ureja neodvisnost revizorja. Njen namen je predvsem uskladitev ureditve področja revidiranja v državah članicah Evropske unije. Slovenija je kot polnopravna članica EU morala neposredno prevzeti njen pravni red in s tem nekatere predpise EU uporabljati neposredno, druge pa vgraditi v domačo zakonodajo, ki ne sme biti v nasprotju z direktivami. Svojo zakonodajo bo morala prilagoditi tudi spremembam in dopolnitvam Osme direktive EU (Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta), ki je bila sprejeta 17. maja 2006 ter pričela veljati 29. junija 2006. Ena najpomembnejših in najzahtevnejših nalog uvajanja pravil osme direktive pa bo vsekakor ureditev javnega nadzorstva.

Osnovni namen vseh aktivnosti EU na področju revidiranja je, da se povrne zaupanje investitorjev v kapitalske družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgih vrednostnih papirjev, pa tudi v revizijsko stroko. Komisija Evropske unije je v septembru 2003 Svetu in Evropskemu parlamentu poslala sporočilo, v katerem je predstavila deset prednostnih nalog s področja revidiranja, s katerimi naj bi se izboljšala kakovost revidiranja, zavarovali investitorji in ponovno pridobilo zaupanje javnosti v revizijsko stroko. Ena izmed predstavljenih prednostnih nalog je bila tudi "okrepitev vloge revizijskih odborov".

1.2 CILJ MAGISTRSKEGA DELA

Pri pisanju magistrskega dela zasledujem temeljni cilj revidiranja, iz česar izhaja, da so cilji predvsem naslednji:

- *predstaviti delovanje zunanjega revizorja v najširšem družbenem interesu, in ne le v interesu posameznikov, saj izdaja strokovno in neodvisno mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, ki jih vodstvo podjetja pripravi v skladu z računovodskimi pravili (načeli, standardi) in zakonskimi pravili. Da bi revizor takšno mnenje lahko oblikoval, mora pridobiti zadovoljiv obseg revizijskih dokazov glede zbiranja in obravnavanja podatkov ter oblikovanja računovodskih informacij.*
- *predstaviti pristojnosti in odgovornosti nadzornega sveta in proučiti zakonske podlage, ki določajo njegovo delovanje, potrditi njegov pomen za podjetje v dolgoročnem smislu in prikazati način sodelovanja med poslovodstvom in nadzornim svetom. Osnovna naloga nadzornega sveta je nadzor nad vodenjem poslov podjetja, zato so za uspešno delo nadzornega sveta izrednega pomena poročila, ki jih mora izdelati poslovodstvo podjetja in jih predložiti v obravnavo nadzornemu svetu. Eno najpomembnejših poročil je letno poročilo podjetja, za pripravo katerega je zadolženo poslovodstvo in katerega predlog mora nadzorni svet preveriti, ga potrditi oziroma o rezultatih preveritve sestaviti pisno poročilo skupščini, ki je ravno tako sestavni del letnega poročila. Takšen način sprejemanja letnega poročila povečuje vlogo in pomen uprave in predvsem nadzornega sveta, saj le-ta s svojim soglasjem potrdi letno poročilo, ki se s tem šteje za sprejeto in se skupščina z njim le seznani. Z vstopom Slovenije v Evropsko unijo so bile nove zahteve postavljene tudi pred računovodstvo in sicer v smislu zagotavljanja visoko kakovostnih informacij o delovanju podjetij. Takšne informacije lahko zagotavlja le učinkovita računovodska funkcija v podjetju, ki ima visoko strokovno usposobljen kader, kar ji omogoča sodelovanje pri odločanju.*
- *prikazati koristno vlogo revizijskih odborov pri nadzoru podjetij in koristnost medsebojnega sodelovanja zunanjega revizorja ter revizijskega odbora. Z uvedbo revizijskih odborov je postavljen dodaten mehanizem nadzora tako uprave kot tudi revizorjev, katerega končni cilj je zagotoviti bralcem računovodskih izkazov in s tem tudi udeležencem kapitalskih trgov večje zaupanje v poštenost računovodskih izkazov.*
- *predstaviti vzroke za spremembe in cilje, ki naj bi jih Evropska unija uresničila na področju revidiranja. Osnovni namen vseh aktivnosti, ki jih EU izvaja na področju revidiranja je, da se povrne zaupanje vlagateljev v podjetja, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi ter v revizijsko stroko. V maju 2006 je bila sprejeta posodobljena*

Osma direktiva EU, ki naj bi jo upoštevali vsi zakonski revizorji v EU, države članice pa bodo morale svojo zakonodajo uskladiti z zahtevami direktive najkasneje v 24-ih mesecih po njenem sprejetju. Na osnovi nove Osme direktive EU bo potrebno v Sloveniji spremeniti najmanj Zakon o revidiranju in Zakon o gospodarskih družbah, katerega že pripravlja posebna delovna skupina pri Ministrstvu za finance. Predlog ZGD-1, ki ga je vlada v državni zbor vložila oktobra 2005 in je bil sprejet 4. aprila 2006, je pričel veljati 4. maja 2006. Novi zakon predstavlja celovito prenovo prvotnega Zakona o gospodarskih družbah iz leta 1993, ki je doživel že osem novel, od katerih so bile zadnje tri namenjene predvsem usklajevanju slovenskega pravnega reda s pravnim redom Evropske unije. V našo ureditev vnaša pomembno novost, in sicer evropsko delniško družbo z možnostjo enakopravne izbire enotirnega ali dvotirnega sistema upravljanja, kar praktično pomeni delniške družbe z ali brez nadzornih svetov oziroma namesto njih z upravnimi odbori. Precej spremenjeno je tudi poglavje o bilančnem pravu, kjer gre tako za redakcijske kot tudi vsebinske spremembe. Opredeljena je povsem nova shema dveh najpomembnejših računovodskih izkazov (bilance stanja in izkaza poslovnega izida), spreminja se poimenovanje enega temeljnih računovodskih izkazov (to je izkaza finančnega izida v izkaz denarnih tokov), Slovenski računovodski standardi 2006 (odslej SRS) so uvedli "Izkaz denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje" (SRS 26), razmejeno je področje uporabe Slovenskih računovodskih standardov ter Mednarodnih standardov računovodskega poročanja.

57. člen ZGD-1 govori o revidiranju, in sicer določa:

- podjetja, katerih letna poročila (velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih kapitalskih družb, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu) mora pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje. Revizor mora revidirati računovodsko poročilo ter pregledati poslovno poročilo v takšnem obsegu, da lahko preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila. To velja tudi za konsolidirana letna poročila.
- vsebinsko revizorjevega poročila, ki mora vsebovati:
 - *uvod*, v katerem je navedeno revidirano računovodsko poročilo z uporabljenim računovodskim okvirom;
 - *opis namena in obsega revidiranja* z navedbo revizijskih standardov, na podlagi katerih je bila opravljena revizija;
 - *revizijsko mnenje*, ki mora jasno navajati, ali računovodsko poročilo kaže resničen in pošten prikaz finančnega položaja, v skladu z ustreznim računovodskim okvirom poročanja, in kadar je to potrebno, ali je računovodsko poročilo skladno s predpisi; revizijsko mnenje je lahko *mnenje brez pridržkov*, *mnenje s pridržki* ali *odklonilno mnenje* ali pa revizor, če mnenja ne more izraziti, *izjavo mnenja zavrne*;
 - *pojasnjevalni odstavek*, v katerem revizor na poseben način opozarja ali se sklicuje na katerokoli zadevo, ne da bi pri tem izrazil mnenje s pridržki;

- *mnenje o usklajenosti ali neusklajenosti* poslovnega poročila z računovodskim poročilom istega poslovnega leta;
- *datum in revizorjev podpis.*
- revizorjevo odgovornost do podjetja, delničarjev ali družbenikov za škodo, ki jim jo povzroči s kršitvijo pravil o revidiranju do višine 150.000 evrov. Omejitev odškodninske odgovornosti ne velja, če je bila škoda povzročena namenoma ali iz hude malomarnosti.

Poudariti velja, da je v spreminjajočem se gospodarskem okolju, v katerem postajajo odločitve strokovnjakov vse bolj pomembne in zapletene, posebno pomembna *etična zavest*. Vodilo in sodilo pri opravljanju revizorjeve poklicne dolžnosti predstavlja *Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev* (1994), ki izraža odgovornost pripadnikov stroke do javnosti, naročnikov in poklicnih kolegov ter revizorjem določa temeljne prvine etičnega in poklicnega obnašanja v stroki in v javnosti. Kelhar v svojem prispevku (2003, str. 58) pravi, da *kodeksi etike* prispevajo k dolgoročni uspešnosti podjetja, uveljavitvi stroke in kulturi pravne osebe.
- rok za opravljeno revizijo letnega poročila, ki mora biti končana v šestih mesecih po koncu poslovnega leta. Poslovodstvo mora revidirano letno poročilo ali revidirano konsolidirano letno poročilo predložiti organu podjetja, pristojnemu za sprejetje letnega poročila, skupaj z revizorjevim poročilom najpozneje v osmih dneh po prejemu revizorjevega poročila.

1.3 METODE DELA

V magistrskem delu glede na izbrano tematsko področje, namen in cilje uporabljam naslednje metodološke prijeme:

- raziskovanje teoretičnih okvirjev;
 - *pristojnosti in odgovornosti poslovodstva* za pravočasno izdelavo in pravilnost računovodskih izkazov in poslovnih poročil, *vlogo nadzornega sveta* pri sprejemu letnega poročila ter *nove pristojnosti računovodje* v procesu odločanja in njeno odgovornost do vodstva podjetja,
 - *namen revizije računovodskih izkazov in odgovornosti zunanjih revizorjev* pri revidiranju računovodskih izkazov ter
 - *vloge revizijskih odborov in odgovornosti revizijskih odborov pri nadzoru podjetij.*
- proučevanje *sodelovanja med zunanjo revizijo, nadzornim svetom in poslovodstvom* ter *sodelovanja med revizijskim odborom in zunanjimi revizorji*;
- proučevanje *temeljev za spremembo zakonodaje v Sloveniji*, to je sprememb Osme direktive Evropske unije, ki zahteva posodobitev Zakona o revidiranju.

Proučevanje predstavljene teme povezujem z raziskovanjem teoretičnih spoznanj s področja revidiranja. V največji možni meri se opiram na strokovno literaturo tujih in domačih avtorjev, ki so v preteklosti ali pa v novejšem času objavili aktualne knjige, članke in

prispevke na temo revizije in odgovornosti revizorja pri svojem delu. V nalogo vključujem tudi lastno znanje pridobljeno v času študija na podiplomskem magistrskem programu Ekonomske fakultete v Ljubljani.

Uporabljam statično pa tudi dinamično vrsto raziskovanja, ko ugotavljam spremembe direktiv in ostale zakonodaje. Moj način raziskovanja je deskriptiven, saj ne vključujem analitičnega dela. Ker pretežno povzemam spoznanja drugih avtorjev, uporabljam predvsem metodo kompilacije.

V zaključku magistrskega dela skušam s pomočjo metode sinteze priti do sklepov, da je proces vodenja in nadziranja podjetij iz dneva v dan bolj zapleten tudi zaradi obširne zakonodaje glede poslovanja in poročanja podjetij. Eden izmed načinov zaščite investitorjev in drugih interesnih udeležencev je imenovanje revizijskega odbora, ki spodbuja sodelovanje med zunanjimi revizorji in nadzornim svetom. Z njim je postavljen dodaten mehanizem nadzora tako uprave kot tudi revizorjev, katerega končni cilj je zagotoviti bralcem računovodskih izkazov in s tem tudi udeležencem kapitalskih trgov večje zaupanje v poštenost računovodskih izkazov.

Magistrsko delo je razdeljeno na sedem poglavij. V uvodnem prvem delu predstavim problematiko in namen magistrskega dela ter cilje in metode dela. V naslednjem poglavju opredelim nekaj splošnih pojmov o revidiranju, se dotaknem zgodovine revidiranja v Sloveniji ter predstavim podlage za revidiranje računovodskih poročil oz. računovodskih izkazov v Sloveniji. Tretjemu poglavju namenjam zunanjo revizijo, navedem osnovna spoznanja o zunanji reviziji, njene cilje in naloge. Osredotočam se predvsem na revizijo računovodskih izkazov, saj je zunanje revidiranje, kot z zakonom določeno revidiranje, predvsem revidiranje letnih računovodskih izkazov, ki ga opravljajo revizijska podjetja. V četrtem poglavju opisujem obseg in način preverjanja podjetja s strani nadzornega sveta, njegove pristojnosti in odgovornosti ter vlogo nadzornega sveta pri sprejemanju letnega poročila podjetja. Zaupanje v računovodske izkaze je povezano s tem, kdo je odgovoren za njihovo sestavitev in objavo. Tako poslovodstvo kot tudi nadzorni organi podjetja so odgovorni za pripravo in objavo letnih poročil, s čimer se zagotavlja, da so podatki v letnih poročilih podjetja resničen in pošten prikaz finančnega stanja. Revizijski odbor in njegovo vlogo v podjetju predstavim v petem poglavju. Navajam, kako posamezni avtorji opredeljujejo revizijski odbor, proučujem dejavnike, ki vplivajo na uspešno in učinkovito delovanje revizijskega odbora, opredelim njegove odgovornosti pri nadzoru podjetja ter opišem razmerje med revizijskim odborom in zunanjimi revizorji. V šestem poglavju opredelim Osmo direktivo EU ter predlog nove Osme direktive EU, ki je bil sprejet maja 2006 in katero naj bi upoštevali vsi zunanji revizorji v EU. Proučujem vpliv sprememb prenovljene direktive na zakonodajo v Sloveniji, ki jo bo potrebno uskladiti z zahtevami direktive najkasneje v 24-ih mesecih po njenem sprejetju. Korenite spremembe bo potrebno narediti pri urejanju javnega nadzora nad revizijskimi družbami in revizorji, kajti vpeljava javnega nadzorstva tako, kot ga predvideva direktiva, je pomembna novost in bo prinesla vrsto novih zahtev. V Sloveniji je bilo javno nadzorstvo delno vzpostavljeno že z zakonom o

revidiranju (2001), ki po eni strani določa, da so v revizijskem svetu trije od devetih članov predstavniki zainteresirane javnosti, po drugi strani pa mora Slovenski inštitut za revizijo (odslej Inštitut), ki opravlja nadzor nad revizijskimi družbami, pooblaščenimi revizorji in revizorji, o svojem delu poročati Državnemu zboru Republike Slovenije. Inštitut opravlja nadzor z namenom preverjanja, če je revizijska družba oziroma pooblaščen revizor ali revizor pri opravljanju revidiranja ravnal v skladu s pravili revidiranja. Nadzor opravlja s spremljanjem, zbiranjem in preverjanjem poročil in obvestil revizijskih družb in drugih oseb, ki so dolžne poročati Inštitutu, z opravljanjem pregledov poslovanja revizijskih družb in izrekanjem ukrepov nadzora po zakonu o revidiranju. Ukrepi nadzora so odreditev odprave kršitve, odreditev dodatnih ukrepov in odvzem dovoljenja, ki je lahko tudi pogojni. Osmo direktiva določa učinkovito sodelovanje med javnonadzorstvenimi organi v EU in tem usmeritvam bi morala slediti tudi Slovenija, ki bi pri ureditvi javnega nadzorstva morala upoštevati predvsem naslednje (Odar, 2006, str. 110): *ustanovitev organa javnega nadzorstva, ureditev zunanje preveritve zagotavljanja kakovosti zakonskih revizorjev in revizijskih podjetij* (kar naj bi tudi v bodoče ostala temeljna naloga Inštituta), *ustanovitev Javn nadzorstvene komisije*, ki naj bi neposredno ali posredno (prek nadzora nad delovanjem Inštituta) nadzirala delovanje revizorjev in revizijskih podjetij. V zaključnem poglavju magistrskega dela podajam najpomembnejše ugotovitve in sklepe, do katerih sem prišla med njegovo izdelavo.

2 REVIDIRANJE

2.1 OPREDELITEV REVIDIRANJA

Taylor in Glezen (1996, str. 32) opredeljujeta revidiranje v širšem pomenu kot "sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditve z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom".

Revidiranje je po definiciji neodvisno preiskovanje računovodskih informacij podjetja, ne glede na to, ali je usmerjeno v doseganje dobička ali ne, in ne glede na njegovo velikost ali pravno obliko, kadar je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o računovodskih informacijah. O svojih opažanjih in mnenjih morajo revizorji poročati predvsem lastnikom, pa tudi drugim uporabnikom računovodskih izkazov, med katerimi so udeleženci kapitalskih trgov oziroma javnost zagotovo najpomembnejši. Tako lahko revizorja opredelimo kot osebo, ki na podlagi svojega poglobljenega strokovnega znanja pregleda oziroma revidira računovodske izkaze in izrazi mnenje (potrdilno zagotovilo), da so računovodske informacije resničen in pošten prikaz v skladu z naznačenimi temelji računovodstva. Zaradi vrste dejavnikov, kot so, na primer, potreba po presoji, uporaba preizkusov, omejitve, značilne za notranje kontroliranje in dejstvo, da ima večina dokazov, ki so na voljo revizorju, bolj prepričevalno kot dokončno naravo, pri revidiranju ni mogoče podati absolutnega zagotovila. Kljub temu pa je revizorjevo mnenje izredno pomembno, tako za vse zunanje uporabnike

računovodskih izkazov kot tudi za samega lastnika. Zaupajo namreč revizorjevi strokovnosti in neodvisnosti. Njegova odgovornost je izredno velika; neupoštevanje revizorjevega mnenja ali pa njegovo spreminjanje in drugačno interpretiranje je nepremišljeno dejanje; pooblastilo za to pa ni dano nikomur (Odar, 1997a, str. 355).

Revidiranje je posebna *zvrst nadziranja*, nadziranje pa je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Nadziranje je *upravljavska* funkcija, in sicer presojanje pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanja stališč tistih, ki odločajo, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Nadziranje je tudi *informacijska* funkcija, ki zagotavlja pravilnost podatkov in informacij; v tem smislu govorimo o računovodskem nadziranju. V okviru izvajalnega sestava pa je nadziranje sestavina vsake temeljne poslovne funkcije. Razlikovati je treba tri zvrsti nadziranja: *kontroliranje*, *inšpiciranje* in *revidiranje*. Revidiranje kot najvišja zvrst nadziranja je pretežno popravljivo, na izvedenskem obnavljanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano delovanje in ki ne delujejo po načelu stalnosti; obsega oblikovanje in vrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter poročanje o ugotovitvah uporabnikom takšne informacije, ki jih to zanima, da bi na tej podlagi lahko ustrezno ukrepali (Turk, 1995, str. 128).

2.2 VRSTE REVIDIRANJ

Revidiranje lahko podrobneje razdelimo na več vrst. Praviloma ločimo vrste revidiranja glede na predmet in namen revidiranja ter glede na revizijske organe, ki ga izvajajo.

Glede na predmet in namen revidiranja je treba razlikovati (Odar, 1997, str. 334):

- **revidiranje računovodskih izkazov** (včasih imenovano tudi **revidiranje računovodstva**), ki se prične s preizkušanjem notranjih kontrol, nadaljuje pa s preverjanjem pravilnosti podatkov in metod, uporabljenih pri sestavljanju računovodskih izkazov; v nekaterih primerih se razširi tudi na druge dele računovodstva, zlasti na predračunske računovodske izkaze in metodiko računovodskega analiziranja. Na podlagi tega preverjanja revizor poda strokovno mnenje o resničnosti in poštenosti oziroma realnosti in objektivnosti računovodskih informacij, s katerimi se podjetje želi predstaviti svojemu okolju.
- **revidiranje skladnosti s predpisi**, katerega namen je presoditi, ali podjetje oziroma zaposleni v tem podjetju spoštujejo zakone in druge državne predpise ter strokovna pravila, pa tudi notranje pravilnike, druge predpise in poklicne norme ter o tem obvestiti pristojne, da bi bilo mogoče sprejeti ustrezne ukrepe.
- **revidiranje poslovanja**, pri katerem revizor preverja celotno delovanje podjetja ali samo njegov del, odvisno od ciljev organizacije. Pri revidiranju poslovanja, za razliko od revidiranja računovodskih izkazov, kot pravi Odar v svojem prispevku (2001a, str. 203), kjer se revizor večinoma srečuje s problemi iz preteklosti, je revidiranje v veliko večji meri usmerjeno k analiziranju in revidiranju poslovnih procesov ter preverjanju in iskanju drugačnih rešitev, pa tudi k svetovanju predvsem v zvezi z uspešnostjo, učinkovitostjo in gospodarnostjo poslovanja. Ker imamo pri poslovanju opravka s predpostavko delujočega

podjetja, je treba pri revidiranju poslovanja izhajati iz vseh negotovosti in tveganj, povezanih s prihodnostjo. Revidiranje poslovanja se nanaša na vse *temeljne poslovne funkcije* (tehnično, kadrovske, nakupne, proizvodne, prodajne in finančne), *upravljalne funkcije* (načrtovanje, pripravljanje izvajanja in nadziranje) in *informacijske funkcije* (obravnavanje podatkov o preteklosti, obravnavanje podatkov o prihodnosti, nadziranje obravnavanja podatkov in analiziranje podatkov). Če je usmerjeno predvsem v upravljalne funkcije, govorimo o revidiranju poslovanja. V celotni sklop revidiranja poslovanja bi lahko uvrstili tudi revidiranje informacijskega sistema, ki je usmerjeno predvsem v revidiranje računalniškega programiranja in računalniških programov.

Glede na to, kdo opravlja revizijo, lahko revidiranje razdelimo na (Taylor, Glezen, 1996, str. 35):

- **zunanje revidiranje** izvajajo zunanji revizorji, to so strokovnjaki, ki se ukvarjajo z revizijo v obliki samostojnega poklica ali v okviru revizijskega podjetja. Niso zaposleni v revidiranem podjetju, ampak po naročilu lastnikov ali vodstva podjetja nepristransko presodijo področje poslovanja ter podajo svoje mnenje v obliki revizijskega poročila.
- **notranje revidiranje** je revidiranje, ki ga izvajajo organi ali osebe istega podjetja, v kateri poteka. Praviloma se pojavlja kot revidiranje poslovanja in le v redkih primerih kot revidiranje računovodskih izkazov ali kot revidiranje skladnosti s predpisi. Notranje revidiranje je opredeljeno kot neodvisno presojanje, katerega namen je preiskovanje in vrednotenje delovanja podjetja. Ne ureja ga zakon, temveč je to področje, ki je popolnoma prepuščeno posameznemu podjetju. Notranja revizija je prisotna predvsem v večjih podjetjih. Notranji revizorji presojujejo pravilnosti poslovnih procesov, odkrivajo nepravilnosti in predlagajo načine, kako te nepravilnosti odpraviti. S tem predstavljajo dodatno oporo poslovodstvu in nadzornemu organu v podjetju.
- **državno revidiranje** opravljajo na državne organe vezani revizorji, urejajo pa ga zakoni. Razlikujemo dve bistveno različni vrsti državnega revidiranja: davčno revidiranje in revidiranje državnega financiranja. Davčno revidiranje, ki ga lahko označimo kot revidiranje obračunavanja in plačevanja davkov, ima za cilj proučiti, ali so bili davki pravilno obračunani in plačani skladno z veljavnimi zakoni in njihovimi pojasnili. Druga vrsta državnega revidiranja je revidiranje državnega financiranja, ki ga lahko imenujemo tudi proračunsko revidiranje. Njegov namen je proučiti namenskost uporabe proračunskih in drugih državnih sredstev v skladu z ustreznimi predpisi in proučiti pravilnost poročanja o tem. Proračunsko revidiranje je kombinacija revidiranja skladnosti s predpisi in revidiranja računovodskih izkazov, ima pa tudi naravo revidiranja poslovanja.

2.3 ZGODOVINSKI RAZVOJ REVIDIRANJA V SLOVENIJI

Prvi zametki revizije so se pojavili že v starem Egiptu, Babilonu in Grčiji, in sicer v pojavnih oblikah notranje revizije. Po nekaterih avtorjih naj bi bila prva revizija opravljena okoli leta 4000 pred našim štetjem v Babilonu.

Začetki gospodarskega revidiranja segajo v devetnajsto stoletje, ko so začele nastajati velike kapitalske družbe in je prišlo do ločevanja vodstvenih in upravljaljskih nalog. Medtem ko upravljanje še naprej ostane v rokah lastnikov, se vodenje vedno bolj prepušča poklicnim poslovojem in njihovim sodelavcem. Ker lastnik ni imel več potrebnega znanja, da bi neposredno nadziral upravo, se je pojavila potreba po strokovnjaku, ki bi mu lastnik lahko zaupal, moral pa bi biti neodvisen od vodstva in pošten. Pojavi se potreba po revizorju.

Na območju bivše Jugoslavije se je razvoj revizije pričel pred drugo svetovno vojno, ko je bil leta 1939 v Zagrebu ustanovljen Revizijski urad, ki pa je deloval zelo kratek čas. Po drugi svetovni vojni ne moremo govoriti o pravem razvoju revizije, ker je bila prisotna družbena lastnina, pri kateri revizija ni bila potrebna. Revizija se je zopet pričela razvijati v okviru Službe družbenega knjigovodstva (kasneje Agencije za plačilni promet, nadziranje in informatiko), ki je imela od začetka šestdesetih let široka pooblastila za inšpiciranje v vseh podjetjih in v drugih poslovnih osebah s ciljem presojanja zakonitega ravnanja predvsem na področju davščin. Drugi del zunanjega nadziranja so opravili poklicni inšpektorji na sedežu podjetja po letnem in medletnem delovnem programu ter po posamičnih nalogah Agencije.

Ne glede na to, da revizija pri nas formalno ni bila razvita, da nismo imeli strokovnih združenj revizorjev, pa je bila pri Zvezi računovodskih in finančnih delavcev Slovenije na 17. redni skupščini ustanovljena sekcija za revizijo poslovanja, ki naj bi ob samoizobraževanju povezala vse za revidiranje poslovanja zainteresirane člane društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije. Sekcija je delovala v letih 1989 in 1990.

Revizija se je v Sloveniji začela pospešeno razvijati od leta 1993 dalje, ko je bil sprejet Zakon o revidiranju, in sicer se je razvijala tako na teoretičnem kot tudi na praktičnem področju. Leta 2001 je bil Zakon o revidiranju zaradi prilagajanja naše zakonodaje evropski zakonodaji in evropskim direktivam nekoliko spremenjen. Sprejet je bil nov Zakon o revidiranju (ZRev-1), izvoljen revizijski svet (kot vrhovni revizijski strokovni organ pri Slovenskem inštitutu za revizijo) ter izdelana vizija razvoja revizijske stroke ob vstopu v novo tisočletje. Vse to je pomenilo začetek nove, moderne dobe revidiranja v Sloveniji (Odar, 2001, str. 49).

2.4 PODLAGA ZA REVIDIRANJE V SLOVENIJI

Revizija in revidiranje sta tesno povezana s tržnim sistemom gospodarjenja. Uspešen tržni sistem pa lahko deluje samo v pravem okolju. Za to, da bi tržno gospodarstvo delovalo uspešno, mora biti izpolnjenih več pogojev, pri čemer je zasebna lastnina temelj vse dejavnosti (Odar, 1997, str. 335).

Za usmerjanje in uravnavanje revizijske stroke v Sloveniji skrbi Slovenski inštitut za revizijo. Inštitut je samostojna in neodvisna inštitucija, ki jo je julija 1993 na podlagi Zakona o revidiranju ustanovila Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, delovati pa je pričel po potrditvi statuta v januarju leta 1994. Odar v svojem prispevku (2004a, str. 5) poudarja, da Slovenski inštitut za revizijo ni bil nikoli le strokovna organizacija, ki bi bila

usmerjena samo na področje revidiranja, ampak je tako zaradi povezanosti revizijske z drugimi računovodskimi strokami, kakor tudi zaradi zavedanja nujnosti, kot strokovna organizacija prevzeti vodilno vlogo tudi na področjih, tesno povezanih z revidiranjem, strokovno in načrtno posegal v razvoj teh strok. Skrbi za organiziran razvoj notranje revizije, revizije informacijskih sistemov, računovodstva, poslovnih financ, davčnega svetovanja ter ocenjevanja vrednosti podjetij, nepremičnin in premičnin. Za te stroke je izdelal tudi temeljna pravila njihovega delovanja, od kodeksov poklicne etike, načel, standardov in teoretičnih razprav do pojasnil in stališč o posameznih strokovnih vprašanjih.

Podlago za ustanovitev Slovenskega inštituta za revizijo je predstavljal Zakon o revidiranju, to je temeljni predpis, ki ureja revidiranje v Sloveniji. Sprejet je bil julija 1993, zato to leto upravičeno štejemo za začetek razvoja sodobne revizijske stroke v Sloveniji ter vzpostavljanja temeljev sodobnemu revidiranju. V začetku leta 2001 je bil Zakon o revidiranju spremenjen in posodobljen.

3 ZUNANJA REVIZIJA

3.1 POJEM IN VRSTE ZUNANJE REVIZIJE

Zunanje revidiranje je vsako revidiranje, ki ga izvajajo organi ali osebe, ki ne pripadajo revidiranemu podjetju. Zunanje revizije so predvsem revizije računovodskih izkazov, naloga revizorja pri tem je, da preveri računovodske izkaze kot celoto tako, da bi bilo mogoče izraziti mnenje o njihovi poštenosti v skladu z računovodskimi standardi.

Revizija je neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov ali z njimi povezanih računovodskih informacij določene pravne osebe, ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, in ne glede na to, ali ima ta cilj ustvarjati dobiček ali ne, če je namen tovrstnega preiskovanja podati sodbo o njih (Mednarodni standardi revidiranja (odslej MSR) in mednarodna stališča o revidiranju, 2001).

V ožjem smislu pa pomeni zunanje revidiranje tako imenovano "komercialno" ali "gospodarsko" revidiranje, ki ga opravljajo revizijske družbe ali pooblaščen revizorji po pogodbi z naročnikom. Takšno revidiranje je lahko:

- revidiranje računovodskih izkazov, za kar obstajajo zakonska določila in javna pooblastila, ali
- revidiranje poslovanja, pri katerem ni potrebnih javnih pooblastil in ga tudi ne ureja zakon, temveč ima bolj naravo svetovalne dejavnosti.

3.2 CILJI ZUNANJE REVIZIJE

Cilja zunanje revizije sta ocenjevanje uporabljenih računovodskih postopkov in pravilnosti podatkov na podlagi pregleda ustrezne računovodske dokumentacije. Na podlagi ocen, analiz

in pregleda dokumentacije lahko zunanji revizor poda strokovno mnenje o računovodskih izkazih. Revizor mora opraviti celo vrsto postopkov preverjanja in preizkušanja podatkov, pa tudi postopkov in metod ter drugih dejavnikov, ki so, ali bi lahko vplivali na delovanje podjetja. Le tako lahko zbere dovolj ustreznih revizijskih dokazov za utemeljene sklepe, na podlagi katerih oblikuje revizijsko mnenje. Pri zbiranju revizijskih dokazov na podlagi postopkov preverjanja podatkov revizor preverja (MSR 500 – revizijski dokazi):

- **obstoj** (ali sredstva oziroma obveznosti obstajajo na določen datum),
- **pravice in dolžnosti** (sredstva so pravice, obveznosti pa dolžnosti podjetja, ki se nanašajo na organizacijo na določen datum),
- **dogajanje** (ali so se poslovni dogodki zgodili v zvezi z obravnavanim podjetjem v obdobju),
- **popolnost** (ni sredstev, obveznosti ali poslovnih dogodkov, ki ne bi bili razvidovani),
- **vrednotenje** (sredstvo oziroma obveznost se evidentira po ustrezni vrednosti),
- **merjenje** (poslovni dogodek se razviduje v pravem znesku, prihodki ali odhodki pa se razporedijo na ustrezno obdobje),
- **predstavitev in razkritje** (postavka je razkrita, razvrščena in opisana v skladu z uporabnim okvirom računovodskega poročanja).

Končni cilj zunanje revizije je poleg podaje mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov opozoriti naročnika revizije na odkrite slabosti in nepravilnosti pri njegovem poslovanju ter mu svetovati in predlagati izboljšave.

Pričakovanja lastnikov se stopnjujejo, na drugi strani pa mora zunanji revizor v skladu s tem spreminjati način svojega dela. Revizija ni več samo golo potrjevanje postavk v bilanci stanja ali izkazu poslovnega izida, temveč tudi širše gledanje in razumevanje poslovanja, ki poteka za posamezno postavko. Revizijska stroka z MSR 240, ki obravnava revizorjevo odgovornost do odkrivanja prevar, revizorjem ne nalaga odgovornosti za odkrivanje prevar, temveč jih spodbuja, da s svojo poklicno nezaupljivostjo sodelujejo tudi na tem področju (Skamlič, 2004, str. 9).

Mednarodni standardi revidiranja (MSR 240) prevaro opredeljujejo kot namerno dejanje enega ali več članov posloводства, pristojnih za upravljanje, zaposlencev ali tretjih oseb, tudi kot goljufijo za pridobitev neupravičene ali nezakonite koristi. Skitek v svojem prispevku (2006, str. 116-117) pravi, da je potrebno pri tem izpostaviti dvoje, in sicer da v primeru prevare govorimo o namernosti, namen pa je pridobitev *neupravičene* ali *nezakonite* koristi. Te lastnosti prevaro tudi ločujejo od napak, kjer ravno tako lahko pride do neupravičene ali nezakonite koristi, vendar pa *niso* storjene namerno. Element namernosti, kot edino ločilo med prevaro in napako, je težko dokazljiv, kar je tudi vzrok nemogočemu ločevanju med njima. Pomembna razlika med njima se kaže v zmožnosti njunega odkritja. Glede na to, da je napaka storjena nenamerno ali nezavedno jo revizor pri opravljanju revizije lažje odkrije.

Za prevaro pa je značilno, da:

- je to namerno dejanje,

- prinaša posamezniku koristi,
- je posledica kršitve zakonodaje ali drugih pravil in
- jo storilec želi čim bolje prikriti.

Zaradi težko dokazljive namernosti se v skladu z MSR 240 revizor ne opredeljuje o tem, ali gre za napako ali prevaro. Njegova naloga je, da na podlagi okoliščin, ki so mu poznane oziroma bi mu morale biti poznane, oceni tveganje pomembnih napak zaradi prevar v računovodskih izkazih ter temu tveganju primerno načrtuje vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov.

Če revizor pri svojem delu odkrije pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih, se mora vprašati, ali morda izhaja iz prevare oziroma nakazuje kakšno drugo nezakonito dejanje. Ob ugotovitvi, da je bila v podjetju zagrešena prevara, mora o svojih ugotovitvah poročati poslovodstvu, nadzornim organom in v posebnih primerih tudi drugim zunanjim udeležencem podjetja. O svojih ugotovitvah revizor poroča osebam, ki so vsaj za eno stopnjo nadrejene osebi, za katero se sumi, da je zagrešila prevaro (Skamlič, 2004, str. 22).

3.3 REVIZIJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Letno poročilo in v njem predstavljeni računovodski izkazi podjetja so podlaga za sprejemanje odločitev njegovih uporabnikov, na primer, poslovodstva, delničarjev, posojilodajalcev in drugih poslovnih partnerjev podjetja. Letno poročilo je torej najpomembnejša listina, namenjena predstavitvi preteklega poslovanja podjetja ter njenih načrtov za prihodnost. V ta namen pa mora biti letno poročilo, ki ga pripravi poslovodstvo, sestavljeno jasno in pregledno. Izkazovati mora resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti podjetja, njegovega finančnega položaja ter poslovnega izida (61. člen ZGD-1).

Namen revizije računovodskih izkazov je ugotoviti, ali po mnenju revizorjev računovodski izkazi dajejo resnično in pošteno sliko dejanskega stanja finančnega položaja družbe, rezultatov poslovanja in finančnih tokov ter so v skladu z veljavnimi domačimi in mednarodnimi računovodskimi standardi (Vremec, 2003, str. 44).

Kot pravi Kavčičeva v svojem prispevku (2000, str. 110), morajo biti zunanji revizorji, še posebno revizorji računovodskih izkazov, odgovorni, neoporečni, nepristranski, neodvisni in poklicno skrbni. Delujejo namreč v najširšem družbenem oziroma javnem interesu in mnenje, ki ga oblikujejo, je podlaga za najemanje in dajanje kreditov in posojil, trgovanje z vrednostnimi papirji, nadziranje javnosti in podobno.

Da bi lahko revizor oblikoval svoje mnenje o resničnosti in poštenosti letnih računovodskih izkazov, mora najprej proučiti in ovrednotiti celotno ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja, da bi bilo mogoče na tej podlagi opredeliti tveganja in preizkušanja podatkov v letnih računovodskih izkazih in obseg njihovega preizkušanja. Proučiti mora zamisel in delovanje vgrajenih kontrol pri poslovanju in v samem računovodenju, pri čemer se lahko

naslanja tudi na notranjo revizijsko službo, če ta v organizaciji obstaja (Turk, Melavc, Korošec, 2004, str. 498).

3.3.1 PODLAGE ZA OPRAVLJANJE REVIZIJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Temeljni zakon, ki ureja področje revidiranja v Republiki Sloveniji je *Zakon o revidiranju (ZRev-1)*, s katerim so določeni način ter postopki revidiranja. Zakon pravi, da je "revidiranje računovodskih izkazov" preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja ter poslovni izid pravne osebe v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi.

Zunanje revidiranje mora potekati na način, določen z *Zakonom o revidiranju, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja*, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo ter *mednarodnimi standardi revidiranja in mednarodnimi stališči o revidiranju* in drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi. Kot merilo presoje mora revizor upoštevati *slovenske računovodske standarde*, ki so usklajeni z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (odslej MSRP). Uredba ES 1606/2002 in 54. člen ZGD-1 določata, da morajo družbe, ki imajo vrednostne papirje uvrščene na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah Evropske unije in so zavezane h konsolidaciji na podlagi 56. člena ZGD-1, sestaviti konsolidirano letno poročilo v skladu z MSRP. Računovodska poročila morajo po MSRP-jih sestavljati poleg omenjenih družb tudi (54. člen ZGD-1):

- banke,
- zavarovalnice in
- druge družbe, če tako odloči skupščina družbe, vendar najmanj za obdobje petih let.

Tista slovenska podjetja, ki morajo po zakonu uporabljati SRS, neposredno uporabljajo le tiste določbe mednarodnih standardov računovodskega poročanja, na katere se slovenski računovodski standardi neposredno sklicujejo, medtem ko se druge določbe MSRP neposredno ne štejejo kot določbe v SRS.

Sam zakon o revidiranju ne določa, da mora revizor poleg računovodskih izkazov pri revidiranju upoštevati in poročati tudi o drugih poročilih, oziroma da mora revizor pregledati tudi druge informacije, ki niso računovodske. Navedeno področje obravnavajo Mednarodni standardi revidiranja, katerih uporaba je v Sloveniji predpisana z ZRev-1 in jih pri Mednarodnem združenju računovodskih strokovnjakov sprejema Mednarodni odbor za pravila revidiranja, predvsem MSR 700 – revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih in MSR 720 – druge informacije v listinah, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze.

Vendar pa tudi *Zakon o gospodarskih družbah* (57. člen ZGD-1) določa, da mora letna poročila

- velikih in srednjih kapitalskih družb,

- *dvojnih družb* in
- *tistih majhnih kapitalskih družb*, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu,

najkasneje v šestih mesecih po preteku poslovnega leta pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje. Revizor mora revidirati računovodsko poročilo ter pregledati poslovno poročilo v obsegu, potrebnem, da preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila. Vse to velja tudi za konsolidirana letna poročila. Poslovodstvo mora revidirano letno poročilo ali revidirano konsolidirano letno poročilo predložiti organu družbe, pristojnemu za sprejetje tega poročila, skupaj z revizorjevim poročilom najpozneje v osmih dneh po prejemu revizorjevega poročila. ZGD-1 opozarja tako na pomembnost usklajenosti informacij v letnem poročilu, kakor tudi na njihovo ustreznost in zadostnost. Nekatere družbe pa revizijo naročijo na zahtevo lastnika, poslovodstva ali iz drugih razlogov, čeprav jih zakon ne zavezuje, da morajo biti njihovi računovodski izkazi revidirani.

V grobem se MSR delijo na del, ki zajema standarde za konkretna področja ter na del, ki vsebuje stališča o revidiranju, ki predstavljajo praktično pomagalo revizorjem pri izvajanju standardov. Njihov namen je, da jih revizor uporablja pri revidiranju računovodskih izkazov in revidiranju sorodnih storitev ter mu dajejo napotke za doseg cilja, to je izdajo revizorjevega poročila.

Vsaka država s svojo zakonodajo in sprejetimi pravili revidiranja določa način izvajanja revizije. Mednarodni standardi revidiranja so splošna pravila revidiranja, ki jih je mogoče uporabljati povsod, posamezna država pa lahko z nacionalno zakonodajo in njenimi pravili revidiranja določena področja opredeljuje drugače ali podrobneje.

3.3.2 POTEK REVIZIJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Namen revizije računovodskih izkazov je zbiranje potrebnih dokazov za uradno potrjevanje poštenosti računovodskih izkazov podjetja v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi). V tem pogledu je torej revizija prizadevanje ali naloga s naslednjimi zahtevami (Taylor, Glezen, 1996, str. 222):

- revizijo je treba načrtovati;
- revizijo je treba izvajati, to pomeni, da je treba zbrati dokaze in jih ovrednotiti;
- poročilo o izsledkih revizije je treba pripraviti za ustrezno osebo ali skupine.

Potek revidiranja računovodskih izkazov bi lahko razdelili v naslednje faze:

1. sprejetje revizijskega posla,
2. načrtovanje revizije,
3. ocena tveganja in notranje kontroliranje,
4. preverjanje podatkov,
5. poročanje o izsledkih zunanje revizije.

Sprejetje revizijskega posla

Prva dejanja revizorja v zvezi z načrtovanjem revizije se pričnejo že pred samo sklenitvijo pogodbe o revidiranju, ko revizor zbira osnovne informacije o naročniku, potrebne za njeno oblikovanje. Ne glede na to, ali gre za zakonsko revizijo ali za revizijo na podlagi naročnikovega interesa, se v zvezi s poslom sklene **pogodba o revidiranju**, v kateri se naročnik in revizor dogovorita o najpomembnejših sestavinah. Da bi se revizor prepričal, ali razume naročnikove zahteve glede posla, **MSR 210** predvideva sestavitev **listine o revizijskem poslu**. Ta listina izkazuje in potrjuje revizorjevo sprejetje posla in vključuje predvsem določila o: *namenu revizije računovodskih izkazov, področju revizije* (tudi sklicevanje na ustrezne zakone, druge predpise, stališča strokovnih organizacij), *odgovornosti posloводства za računovodske izkaze, obliki revizorjevega poročila, dejstvu, da se zaradi narave preizkušanja ni mogoče izogniti tveganju, da ne bodo odkrite celo nekatere pomembno napačne navedbe, neomejenem dostopu do evidenc, dokumentacije in drugih informacij, potrebnih za revizijo*. V interesu naročnika in revizorja je, da se listina sestavi in potrdi pred sklenitvijo pogodbe o revidiranju. Pri ponavljajočih revizijah se revizor lahko odloči, da naročniku ne bo vsako leto znova predlagal v podpis listine o sprejetju posla.

Načrtovanje revizije

Po sklenitvi pogodbe je naslednja pomembna naloga revizorja **načrtovanje dela** z namenom, da se doseže zastavljeni cilj revizije računovodskih izkazov (**MSR 300**). Njegovi načrti morajo biti zasnovani na poznavanju naročnikovega poslovanja. Pri tem gre predvsem za naslednja načrtovanja:

- *načrtovanje potrebnih revizijskih postopkov,*
- *načrtovanje obsega pregleda in*
- *načrtovanje porabe časa.*

Načrtovanje dela mora potekati tako, da se revizor lahko osredotoči na bistvene probleme ter jih tudi hitro rešuje. Pomen in obseg načrtovanja revizijskega dela sta predvsem odvisna od sprejetega posla in velikosti podjetja, katerega računovodske izkaze revizor pregleduje.

Revizorjevo načrtovanje posla se kaže v dveh, zanj pomembnih dokumentih:

1. v celovitem revizijskem načrtu in
2. revizijskem programu.

V **celovitem revizijskem načrtu** mora revizor predvideti področje in izvedbo revidiranja. Z njim revizor predstavi bistvene značilnosti revidiranega podjetja, njegovega poslovnega okolja in prikaže področja, ki so z vidika izvajanja revizijskih postopkov še posebno zahtevna. Pri tem se mora opirati na pogodbo revidiranja, upoštevati pa mora predvsem:

- a) poznavanje poslovanja (MSR 310),
- b) poznavanje ureditve računovodenja in notranjega kontroliranja,
- c) tveganje (MSR 400) in pomembnost (MSR 320),
- d) vrsto, čas in obseg postopkov,
- e) usklajevanje z veččaki, obvladovanje, nadziranje in pregledovanje opravljene revizije,

f) druge zadeve (delujoče podjetje, obstoj povezanih strank, zakonske obveznosti).

Revizijski program predstavlja tako imenovani izvedbeni dokument, s katerim skuša revizor uresničiti celovit revizijski načrt. V revizijskem programu mora opredeliti vrsto, čas in obseg načrtovanih postopkov, ki so potrebni, da se pridobi zadostna zagotovila za trditve v računovodskih izkazih. Zajema tudi postopke pri vrednotenju in preverjanju delovanja notranjih kontrol, kakor tudi postopke, ki jih je potrebno opraviti v fazi preizkušanja podatkov. Revizijski program pomeni neke vrste navodilo revizorjem oziroma njihovim pomočnikom, na kaj morajo biti pozorni, katere revizijske cilje morajo zasledovati pri posameznih trditvah in na kakšen način dobijo ustrezna zagotovila, da so revizijski cilji doseženi (Turk, 1991, str. 57).

Ocena tveganja in notranje kontroliranje

Revizor mora spoznati računovodstvo in notranje kontroliranje v revidirani pravni osebi, da bi lahko načrtoval revizijo in uporabil učinkovite revizijske metode. Razumevanje računovodstva in notranjega kontroliranja, ocena tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju ter druga dejstva omogočajo revizorju, da

- ugotovi vrste možnih pomembno napačnih navedb, ki se utegnejo pojaviti v računovodskih izkazih,
- pretehta dejavnike, ki vplivajo na tveganje pomembno napačnih navedb in
- oblikuje ustrezne postopke preizkušanja podatkov.

Revizor se pri revidiranju računovodskih izkazov srečuje s štirim glavnimi tveganji, ki jih mora preko izvajanja revizijskih postopkov ocenjevati oziroma jim določati njihovo dejansko vrednost. Glavno tveganje, ki ga mora revizor obvladati je **revizijsko tveganje**, in sicer predstavlja *tveganje, da bo revizor dal neustrezno revizijsko mnenje, če so navedbe v računovodskih izkazih pomembno napačne*. Obvladovanje tega tveganja pomeni zniževanje tveganj, ki predstavljajo njegove sestavine, in sicer so to:

- **tveganje pri delovanju**, da pride do pomembno napačnih navedb,
- **tveganje pri kontroliranju**, da naročnikov sistem notranjega kontroliranja ne prepreči ali ne odkrije takšnih napačnih navedb in
- **tveganje pri odkrivanju**, da revizor ne odkrije preostalih pomembno napačnih navedb.

Revizor mora s preizkušanjem kontrol in podatkov pri naročniku zbrati zadostne dokaze za to, da lahko postavi trditev, da tveganje pri kontroliranju ni veliko. Na podlagi ugotovljenih dejstev pri preverjanju delovanja notranjih kontrol, revizor postavi končno tveganje pri kontroliranju, ki mora biti ustrezno nizko, da lahko z njim revizor podaja svoje mnenje.

Preverjanje podatkov

S postopki **preizkušanja podatkov** revizor preizkuša uradne trditve posloводства v računovodskih izkazih, za katere mora revizor z ustreznimi postopki pridobiti zadostna zagotovila oziroma **revizijske dokaze** (MSR 500, 501), da so resničen in pošten prikaz dejanskega stanja in da enako lahko trdi tudi za računovodske izkaze kot celoto.

Postopki s katerimi revizor pridobiva ustrezne dokaze so predvsem:

- preiskovanje,
- opazovanje,
- poizvedovanje in potrjevanje,
- izračunavanje in
- analitični postopki (MSR 520).

Zanesljivost revizijskih dokazov je odvisna od okoliščin, v katerih so pridobljeni, pri tem pa veljajo naslednje splošitve:

- **zunanji dokazi** so zanesljivejši kot notranji,
- **notranji dokazi** so zanesljivejši, če je z njimi povezano notranje kontroliranje zadovoljivo,
- **dokazi**, ki jih zbere revizor sam, so zanesljivejši kot dokazi, ki jih zbere obravnavano podjetje,
- **listine ali pismene navedbe** so zanesljivejši dokazi kot ustne navedbe.

V zvezi s potekom revidiranja vodi revizor **delovne zapiske**, ki so včasih označeni tudi kot revizijska dokumentacija, čeprav gre le za njegove zabeleške, na podlagi katerih bo na končni stopnji oblikoval mnenje o računovodskih izkazih (Turk, 1991, str. 67).

Poročanje o izsledkih zunanje revizije

Revizorjev končni izdelek je **revizijsko poročilo**, ki je tudi najpomembnejša oblika, s katero revizor obvešča poslovodstvo, nadzorni svet, revizijski odbor, lastnike in druge zunanje uporabnike informacij. Osnovno obliko in vsebino revizorjevega poročila opredeljuje ZRev-1, podrobneje pa mednarodni standardi revidiranja, na katere se ZRev-1 sklicuje. Zakon o revidiranju (2001) opredeljuje revizorjevo poročilo v 24. členu, kjer je zapisano, da mora poročilo o dokončanem revidiranju s strokovnim mnenjem sestaviti in podpisati **pooblaščen revizor**. Pooblaščen revizor je v skladu z določili zakona fizična oseba, ki je pridobila dovoljenje Slovenskega inštituta za revizijo za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja.

V skladu z zakonom mora poročilo o revidiranju obsegati:

- a) **pojasnilo o obsegu revidiranja**, v katerem se navedejo računovodski izkazi, ki so bili predmet preizkušanja, in prikažejo uporabljeni revizijski standardi oziroma navedejo razlogi, zaradi katerih ti standardi niso bili uporabljeni,
- b) **pojasnilo o podlagi**, na kateri so sestavljeni računovodski izkazi (računovodska načela in računovodski standardi),
- c) **mnenje pooblaščenega revizorja** o tem, ali računovodski izkazi prikazujejo resnično finančno stanje in poslovni izid ter spremembe v finančnem položaju podjetja.

V revizijskem poročilu mora biti jasno opredeljeno, za kakšno mnenje gre. Zakon o revidiranju v 25. členu opredeljuje oblike revizorjevega mnenja. Poudarja, da mora mnenje pooblaščenega revizorja obsegati oceno o stopnji resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov in je lahko **pritrdilno**, s **pridržkom** ali **odklonilno**.

- **pritrdilno mnenje** (mnenje brez pridrška) – z njim pooblaščen revizor oceni, da računovodski izkazi resnično in pošteno prikazujejo finančno stanje in poslovni izid revidiranca;

- mnenje s pridržkom – revizor izrazi pridržek glede resničnosti in poštenosti prikazovanja posameznih kategorij v računovodskih izkazih, če ugotovi, da ne more izraziti pritrilnega mnenja;
- odklonilno mnenje (negativno mnenje) – revizor oceni, da računovodski izkazi niso resnični in pošteni;
- mnenje zavrne – če ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da bi lahko izrazil mnenje o računovodskih izkazih, v poročilu mora utemeljiti razloge za to.

3.3.3 ODGOVORNOSTI REVIZORJEV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Računovodski izkazi, ki jih pripravi poslovodstvo, morajo biti sestavljeni jasno in pregledno ter morajo izkazovati resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti podjetja, njegovega finančnega položaja ter poslovnega izida.

Revizorjeva odgovornost je, da v svojem poročilu izrazi mnenje o računovodskih izkazih oziroma pove, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteni predstavitev (resnična in poštena slika) premoženja in obveznosti podjetja, njegovega finančnega položaja ter poslovnega izida, medtem ko je za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov ter za njihovo skladnost s sprejetima okviroma računovodskega poročanja odgovorno poslovodstvo. Revizija torej ne odvezuje poslovodstva teh odgovornosti. Avtor Skitek (2006, str. 117) v svojem prispevku navaja, da je naloga revizorja izraziti mnenje o stopnji resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, kar pomeni, da obstaja določeno tveganje, da to mnenje ni pravilno (revizijsko tveganje). Ker mu za doseg namena revidiranja ni potrebno pridobiti stoddstotnih zagotovil, tudi ne more prevzemati odgovornosti za revidirane računovodske izkaze. Naloga revizorja je, da opravi revizijo v skladu z MSR (MSR 200 – Namen in splošna načela revidiranja računovodskih izkazov), kar pomeni, da si pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze (sprejemljivo zagotovilo), da so računovodski izkazi v vseh bistvenih pogledih pripravljani v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja.

Glede na obveznosti, ki jih ima revizor na osnovi revizijskih standardov, mora biti pozoren zlasti na to, da opravi ustrezne poizvedbe pri poslovodstvu predvsem v fazi načrtovanja revizije in ocenjevanja revizijskega tveganja. Pri tem mora posebej paziti na spoštovanje revizijskih standardov, ki zahtevajo od njega poznavanje poslovanja podjetja in poznavanja pomena in zapletenosti delovanja računalniškega informacijskega sistema ter razpoložljivih podatkov, ki so potrebni pri reviziji. Na tej osnovi ocenjuje, ali so možne napačne navedbe v računovodskih izkazih, kar se kaže v njegovi oceni pomembnega zneska in dopustne napake v računovodskih izkazih in v njegovi oceni delovanja sistema notranjih kontrol v podjetju in revizijskega tveganja. Skitek v članku (2006, str. 118) piše, da je revizorjeva naloga, da odkrije morebitne pomembne napake v računovodskih izkazih, ne pa tudi nepomembnih. Pomembnost je eden od temeljnih kriterijev, ki ga revizorji uporabljajo pri odločanju o vrsti, času in obsegu revizijskih postopkov, ugotovljenih napakah ter vrsti mnenja, ki ga bodo izrazili v svojem poročilu.

Pri opravljanju postopkov mora revizor ohranjati ustrezno stopnjo poklicne nezaupljivosti, predvsem pri ocenjevanju tveganja, ali obstaja pomembna napaka, izhajajoča iz prevar v računovodskih izkazih. Revizor se pri tem ne sme naslanjati na svoje izkušnje z naročnikom revizije. Pozoren mora biti tudi na računovodske politike podjetja, predvsem tiste, ki temeljijo na subjektivnih ocenah posameznikov. Preverjati mora, ali izbrane računovodske politike ne nakazujejo na prevarantsko poročanje, ki je pogosto povezano z namernimi napačnimi računovodskimi ocenami. Naslednji pomemben vidik, ki ga revizor proučuje pri preverjanju posloводства, je poslovna utemeljenost pomembnih poslovnih dogodkov. Na podlagi poznavanja poslovanja lahko revizor zazna poslovne dogodke, ki vodijo v prevarantsko poročanje ali poneverbo sredstev. Revizorjeva naloga je, da vsako napako, ki jo zazna, oceni tudi z vidika možne prisotnosti prevare. Obstaja tudi možnost, ki je revizor ne sme zanemariti, da se z odkritjem pomembne napake lahko razkrijejo tudi novi dejavniki, ki nakazujejo na prevare, pa jim je revizor v okviru ocenjevanja tveganja prevar pripisal neznaten vpliv ali jih je celo zanemaril (Horvat, 2006, str. 18).

4 NADZORNI SVET

4.1 NAČINI UPRAVLJANJA DELNIŠKIH DRUŽB

Po vključitvi Slovenije v EU je slovenski pravni red dobil nove dimenzije. Že v postopku pridruževanja Slovenije v EU je bilo potrebno naš pravni red ustrezno prilagoditi pravnemu redu EU, zaradi česar se je pogosto spreminjal Zakon o gospodarskih družbah. Poglavitni razlog sprejema prenovljenega Zakona o gospodarskih družbah v obliki ZGD-1 je bil v uskladitvi z evropskim pravom družb, to je v uvedbi evropske delniške družbe – Societas Europaea (SE), kot nadsocijalne pravnoorganizacijske oblike opravljanja gospodarskih dejavnosti v obliki delniške družbe¹, v slovenski pravni sistem. Zaradi dinamičnega razvoja evropskega prava družb sta bili uveljavljeni dve uredbi, ki sta terjali uskladitev z normativno ureditvijo tudi v nacionalnem pravu. To je bila **Uredba o statutu Evropske delniške družbe** (Council regulation; EC No. 2157/2001 on the Statute for a European company (SE)), ki jo je Evropski svet sprejel 8. oktobra 2001 in je bila 10. novembra 2001 objavljena v Uradnem listu Evropske unije L 294. V njej je uzakonjena pravica, da delničarji sami v statutu SE izberejo enotirni ali dvotirni sistem upravljanja. Države članice EU so imele nalogo, da do 8. oktobra 2004 implementirajo v skladu z uredbo možnost ustanovitve in delovanja SE v svoj nacionalni pravni red, vendar je bilo v Sloveniji pravo gospodarskih družb usklajeno šele z ZGD-1, ki je pričel veljati maja 2006. Druga uredba je bila **Uredba ES št. 1606/2002** (Regulation; EC No. 1606/2002 of the European Parliament and of the Council on the application of international accounting standards) z dne 19. julija 2002, ki je s 1. januarjem 2005 uzakonila uporabo Mednarodnih računovodskih standardov pri konsolidiranih letnih poročilih. S to uredbo naj bi bil odpravljen problem nepreglednosti in neprimerljivosti

¹ V nadaljevanju dela bom uporabljala tako izraz delniška družba kot izraz podjetje. Praviloma bo izraz delniška družba uporabljen pri sklicevanju na določila Zakona o gospodarskih družbah, izraz podjetje pa pri opredeljevanju računovodskih informacij.

različnih računovodskih sistemov v državah članicah EU, saj le-ta od leta 2005 zahteva poročanje po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja za vse konsolidirane izkaze podjetij, ki kotirajo na trgu kapitala. Osnovni namen enotnih računovodskih standardov na enotnem evropskem trgu je zagotoviti *primerljivost računovodskih izkazov* podjetij, ki kotirajo v katerikoli državi. Uredba 1606/2002 je nad nacionalnimi zakoni, članicam pa je dopuščeno, da se v nacionalni zakonodaji odločijo o nekaterih opcijah rešitev.

Vsebinsko najpomembnejša novost prenovljenega Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1) je torej poglavje o *evropski delniški družbi – Societas Europaea*, ki predstavlja novo pravnoorganizacijsko obliko, ki je v osnovi še vedno delniška družba. V okviru delniškega prava pa se najpomembnejše spremembe gotovo nanašajo na način upravljanja delniških družb z možnostjo enakopravne izbire enotirnega ter dvotirnega sistema upravljanja. Slovenske delniške družbe imajo možnost, da same izberejo enotirni ali dvotirni sistem upravljanja, kar pomeni delniško družbo z ali brez nadzornega sveta oziroma namesto njega z upravnim odborom. V svetu že dolgo potekajo debate in strokovne razprave, kateri sistem je boljši in učinkovitejši, vendar dokončnega odgovora še ni. Zlorabe pooblastil in pristojnosti managerjev se dogajajo tako v enotirnih kot dvotirnih sistemih. Ugotavljajo se pomanjkljivosti in prednosti obeh sistemov, zato je potrebno zagotoviti le njuno dosledno uporabo in spoštovanje v praksi, kar pa je tudi naloga in cilj kodeksov upravljanja delniških družb (Corporate Governance Codex). Le-ti naj zagotovijo učinkovito vodenje, upravljanje in nadzor v javnih delniških družbah, s tem ko povzemajo dobro prakso in dobre standarde upravljanja družb.

4.1.1 ORGANI DELNIŠKE DRUŽBE KOT NOSILCI NASPROTUJOČIH SI INTERESOV

Delniško družbo sicer obravnavamo kot družbo, katere člani se združujejo zaradi uresničevanja skupnega interesa, vendar je potrebno poudariti, da delničarji z združevanjem pravzaprav uveljavljajo svoje lastne cilje, zato lahko rečemo, da je le orodje posameznih skupin, ki stremijo k uresničevanju osebnih interesov. Njihov lastni interes temelji na lastnini v družbo vloženi sredstev in povečevanju lastnega premoženja. Delničar, ki je vložil svoje premoženje v družbo, ni njen lastnik oziroma solastnik, temveč na podlagi vložene kapitala pridobi le lastnino na delnici. Njegov interes je v funkciji družbe in ne v njenem lastništvu (Kocbek et al., 1998, str. 13).

V delniški družbi se prepletajo raznovrstna razmerja, kar je razlog za obstoj organov delniške družbe. Pomen le-teh je, da so v njih oziroma prek njih zastopani različni interesi vseh deležnikov v delniški družbi. Na eni strani gre za razmerja med delničarji (lastniki) in poslovodstvom, poleg tega pa se razvijajo zelo pomembna razmerja med samimi delničarji, kjer prevladuje delitev na manjšinske in večinske. Organi delniške družbe so različne interese v družbi dolžni varovati ter oblikovati takšna notranja razmerja, v katerih se ti interesi izkazujejo in tudi uveljavljajo v nenehnem kompromisnem tekmovanju (Kocbek et al., 1998, str. 21). Ker so si ti pogosto povsem nasprotni, pripeljejo do konflikta interesov, kar dokazuje obstoj in prevlado različnih ciljev in interesov nad osnovnim ciljem poslovanja podjetja, to je

maksimiranjem premoženja delničarjev, za katerega Brigham (1991, str. 14) pravi, da bi ga moralo imeti poslovodstvo neprestano pred očmi. S t. i. "teorijo maksimiranja vrednosti" poskuša povečevati vrednosti za delničarje na eni strani in upoštevati interese vseh deležnikov na drugi strani. Maksimiziranje dolgoročne vrednosti družbe naj bi bil cilj in kriterij pri odločitvah, pri katerih prihaja do nasprotujočih si interesov različnih skupin deležnikov (delničarjev, zaposlencev, upnikov). Za doseganje tega cilja pa mora poslovodstvo pridobiti podporo vseh deležnikov družbe.

Za kapitalske družbe, predvsem pa delniške družbe, je značilno, da se oseba, ki je vložila kapital v družbo, ponavadi ne pojavlja v dvojni vlogi: vlogi vlagatelja (lastnika) in vlogi uprave (poslovodstva, ki ga zakon za delniško družbo opredeljuje kot upravo ali upravni odbor).

Udeležence v podjetju lahko razdelimo v dve interesni skupini; prvo predstavljajo agenti (uprava), drugo pa principali (lastniki). Lastniki poslov gospodarske družbe praviloma ne vodijo osebno, pač pa s sklenitvijo tako imenovane agencijske pogodbe, vodenje poslov prenesejo na upravo. Ker so cilji uprave praviloma cilji podjetja, uprava z zasledovanjem ciljev podjetja zasleduje tudi cilje lastnikov oziroma delničarjev. Med agentom in principalom se ustvari občutljiv odnos, ki temelji na predpostavki, da so cilji podjetja istovetni ciljem lastnikov. Agenti imajo ponavadi drugačne interese kot principalni, oba namreč želita maksimizirati svojo korist in pri tem ne zasledujeta istih ciljev. Govorimo o tako imenovanem **problem agentov** (agency problem), ki se pojavi takrat, kadar uprava ni stoddotni lastnik podjetja (Brigham, 1991, str. 19). Gre za hierarhijo odnosov, kjer je na eni strani principal in na drugi agent. Hart v svojem delu (1995, str. 681) utemeljuje problem agenta kot posledico ločitve lastništva in nadzora pri stalnem aktivnem spremljanju delovanja uprav.

Bistvo problema agenta je ločitev poslovodstva in financiranja družbe. Poslovodstvo mora skrbeti za pametno upravljanje z denarjem investitorja in tako kot investitor potrebuje poslovodjo, da upravlja z denarjem, tudi poslovodja potrebuje investitorja za pridobitev finančnih sredstev. S problemom agenta je v razmerju med poslovodstvom in investitorjem povezano vprašanje v zvezi z zagotovitvijo, da investitorjev vloženi kapital ne bo trošen in izgubljen na nezanimivih projektih (Schleifer, Vishny, 1997, str. 740). Če nekomu zaupamo, da upravlja z našim denarjem, kako si lahko zagotovimo, da bo delal v našem, ne pa v svojem interesu? Investitorji, ki vlagajo svoj denar v delniške družbe, ki jih vodi profesionalno poslovodstvo, torej potrebujejo učinkovit nadzorni mehanizem za zagotavljanje delovanja poslovodstva v interesu lastnika.

Odnos principal – agent obstaja v podjetju v več oblikah. Vlogo principala imajo lastniki, uprave so v vlogi agenta, medtem ko je nadzorni svet v vlogi posrednega agenta med lastniki in upravami družb. Nadzorni svet kot celota je v vlogi principala v odnosu z upravo družbe in v vlogi agenta v odnosu z lastniki oziroma zaposlenimi. Pri posameznih članih nadzornih svetov, ki so predstavniki zaposlenih, pa imajo vlogo principala zaposleni. Vsak član

nadzornega sveta mora uresničevati svojo funkcijo neodvisno na lastno odgovornost (Kocbek et al., 1998, str. 48).

Uprava je odgovorna za vodenje poslov delniške družbe in v praksi uresničuje najbolj pomemben del funkcije upravljanja. Z vidika interesov je uprava predvsem nosilec podjetniškega interesa v družbi, ki se kaže v zakonski določbi, po kateri omenjeni organ vodi posle družbe samostojno in na lastno odgovornost (265. člen ZGD-1). Uprava ima torej dvojno funkcijo: *vodenje podjetja*, ki je avtonomno in ga upravi ni mogoče odvzeti, ter *zastopanje in predstavljanje družbe* kot pravne osebe (266. člen ZGD-1).

Med upravo in nadzornim svetom je jasna delitev dela in pooblastil: uprava vodi in organizira podjetje, za kar ji korporacijska zakonodaja zagotavlja samostojen in neodvisen položaj; nadzorni svet je zadolžen za nadzor nad vodenjem poslov in za razreševanje nasprotujočih si interesov med upravo in lastniki. Obstoj nadzornega sveta zagotavlja neodvisnost uprave od lastnikov, ki pri uresničevanju poslovne politike podjetja nimajo neposrednega vpliva na člane uprave.

Nadzorni svet Kocbek in soavtorji (Kocbek et al., 1998, str. 26) opredeljujejo kot protiutež upravi, ki sprejema najpomembnejše odločitve v delniški družbi, katere so vedno povezane s skupnimi cilji in interesi družbe. Skupni interes družbe se uresničuje v okviru skupnega cilja, ki je v splošnem maksimiranje vrednosti podjetja. Njegovim članom mora biti primaren skupni cilj družbe, in v povezavi z njim, interes podjetja. Tako kot uprava mora tudi nadzorni svet delovati v dobro družbe, zasledovati le tiste cilje, ki so skladni z namenom poslovanja posamezne družbe in kot določa Zakon o gospodarskih družbah, zastopati delničarje in ne posameznih skupin delničarjev, da ne bi prišlo do oškodovanja manjšinskih delničarjev.

Člani nadzornih svetov so pri odločanju pogosto izpostavljeni dilemam, kajti pri svojem delovanju v podjetjih zastopajo interese raznih interesnih skupin. Interesi so posledica želenih koristi, ki izhajajo iz okoliščin in vrednot posameznih interesnih skupin. Lahko so dolgoročne ali kratkoročne, nematerialne ali materialne (Clarke, 1998, str. 183).

Menim, da je treba pri sestavi nadzornih svetov še posebno pozornost posvetiti neodvisnosti in samostojnosti članov nadzornega sveta. Zelo velik problem, ki se pojavlja pri nas, je, da je težko najti osebe, ki niso v pretesnih poslovnih zvezah z družbo ter so tako popolnoma neodvisne in samostojne, kar pomeni, da se njihove funkcije ne prepletajo z osebnimi interesi, da niso bivši zaposleni in nimajo kakšnih sorodstvenih vezi v podjetju. Problem samostojnosti in neodvisnosti predstavlja tudi morebitna odvisnost članov nadzornih svetov od uprave, saj je delo nadzornega sveta neposredno vezano na delo uprave. Zagotavljanje ustreznih pogojev članom nadzornih svetov je sicer dolžnost uprave, ki je določena z zakonom, pa vendar še vedno prihaja do prepovedanih povezav.

Položaj in pristojnosti nadzornega sveta v družbi so opredeljene z zakonom in jih ni mogoče spreminjati z zakonu podrejenimi akti, kot je statut. S tem je nadzorni svet strogo ločen od

skupščine in posloводства, pa tudi od zaposlenih, če so ti člani nadzornega sveta (Kocbek et al., 1998, str. 46). Podobno kot nadzorni svet so tudi njegovi člani ločeni od delničarjev, posloводства in zaposlenih in ne eni ne drugi niso vezani na mnenja in stališča delničarjev oziroma skupščine. Nadzorni svet uresničuje svoje pristojnosti samostojno in neodvisno.

Nadzorni svet je organ skupnega interesa družbe, **skupščina delničarjev** pa je organ, kjer lahko delničarji uveljavljajo svoje individualne interese. Skupščina je organ družbe, v katerem se izraža volja delničarjev tako, da le-ta postane volja delniške družbe. Hierarhično je najvišji organ delniške družbe, saj prav v njej delničarji izvršujejo svoje pravice v zadevah družbe (Bratina, 1997, str. 115). Za razliko od nadzornega sveta, ki mora skrbeti za skupni interes glede na pogoje trga, delničarji uveljavljajo svoj individualni interes v okviru delniškega prava. Pravice posameznega delničarja so zaščitene z zakonom, vendar so zaradi večinskega načela, ki je izraz pravice nad kapitalom, pravice malih delničarjev bolj ogrožene kot pravice večinskih delničarjev (Kocbek et al., 1998, str. 27-28).

4.1.2 UPRAVLJANJE DELNIŠKIH DRUŽB

Delniška družba je tipična oblika gospodarske družbe, kjer je avtonomija delničarjev pri urejanju medsebojnih razmerij praktično izključena. Ustanovi se s statutom (temelj delniške družbe) in ne z družbeno pogodbo, kar je posledica dejstva, da je delniška družba najprimernejša oblika gospodarskih družb za uveljavljanje individualnih interesov delničarjev, v nasprotju z drugimi družbami, v katerih so družbeniki med seboj povezani pri uveljavljanju skupnega interesa (Kocbek et al., 1998, str. 12).

Zgradba upravljanja delniške družbe temelji na pravni okoliščini, da je osnovni kapital delniške družbe razdeljen na delnice. Pravice upravljanja so določene s statutom, ki ga sprejmejo ustanovitelji in velja tudi za delničarje, ki delnice pridobijo kasneje. Delniška družba upnikom odgovarja za svoje obveznosti le s svojim premoženjem, delničarji pa za obveznosti družbe upnikom ne odgovarjajo (168. člen ZGD-1).

Ena izmed bistvenih značilnosti delniške družbe, kot najbolj značilne oblike kapitalske družbe, je ločenost lastništva od upravljanja. V delniški družbi se poleg kapitala podjetnikov, koncentrirajo in akumulirajo tudi denarni vložki, ki izvirajo od velikega števila vlagateljev. Zaradi velikega števila delničarjev le-ti upravljajo vse manj, kajti velik del upravljanja delniške družbe je zaupan poslovodstvu in nadzornemu svetu (Rozman, 2002, str. 153).

S tem, ko se povečuje število lastnikov in narašča kompleksnost odločanja o delovanju celotnega podjetja, se pojavlja problem odločanja o lastnini. Lastniki se vse bolj umikajo iz podjetja, upravljanje svoje lastnine zaupajo organom upravljanja, medtem ko sami sprejemajo le ključne odločitve v okviru organa delničarjev. Glede na razmere v okolju, kjer so nastajala tovrstna podjetja, sta se oblikovala dva temeljna načina upravljanja podjetij. Prvi, ki je nastal v Nemčiji, se imenuje *dvotirni sistem upravljanja*, pri katerem pride do razmejitve med sprejemanjem in uresničevanjem poslovne politike na eni strani in nadzorom, ki ga opravlja

personalno ločen organ (Bohinc, Bratina, 2005, str. 167). Za dvotirni sistem upravljanja je značilno oblikovanje dveh organov upravljanja, in sicer *nadzornega sveta*, ki izvaja nadzorne odločitve upravljanja, in *uprave*, ki ji pripadajo naloge ravnanja, usmerjanja ter strateške odločitve upravljanja. Nadzorni svet ima tako zgolj upravljaljske naloge, uprava pa poleg upravljaljskih opravlja tudi naloge vrhovnega ravnanja. Odloča o strategijah in planih podjetja, zato je njena vloga pomembna (Rozman, 2002, str. 155). Vloga nadzornega sveta je nadziranje, vloga uprave pa usmerjanje podjetja in uravnavanje izvrševanja nalog podjetja. Nadzorni svet je tako neizvršilni, uprava pa izvršilni organ. Dvotirni način je v EU uveljavljen še v Avstriji in na Nizozemskem, ter od novih članic na Češkem, Slovaškem, v Madžarski in Sloveniji, oba načina pa še na Finskem in v Franciji. V vseh ostalih 16 državah članicah EU pa se je razvil t.i. **enotirni sistem upravljanja**, ki je prevladujoč sistem tako v EU kot tudi v svetu (na primer v ZDA). Delniška družba z enotirnim sistemom upravljanja ima *skupščino*, na kateri delničarji uresničujejo svoje pravice pri zadevah družbe in *upravni odbor* (board of directors), ki lahko v praksi oblikuje več komisij in lahko izvrševanje poslovne politike prenese na t. i. *izvršne direktorje* in druge vodilne uslužbence (officers). Upravni odbor je organ, ki ima svojevrsten položaj v družbah z enotirnim sistemom upravljanja, v njegovi pristojnosti so tako vodstvene kot tudi nadzorstvene funkcije. Poleg tega, da vodi družbo in nadzoruje izvajanje njenih poslov, jo hkrati zastopa in predstavlja. Ima možnost delegacije izvršnih funkcij na posamezne člane ali tretje, pri čemer preostali *neizvršni (zunanji)* člani upravnega odbora izvajajo predvsem nadzor in imajo odločilni glas pri sprejemu strateških odločitev (Bohinc, Ivanjko, 1999, str. 47). Glavni izvršni direktor (CEO – chief Executive Officer) je odgovoren za operativno ravnanje podjetja. V zadnjem času je zaznati trend ločitve dveh najpomembnejših funkcij v enotirnem sistemu, to sta *predsednik odbora direktorjev* (Chairman) in *glavni izvršni direktor* (CEO), kar privede do velike podobnosti z dvotirnim sistemom, kjer je funkcija predsednika uprave in predsednika nadzornega sveta že zakonsko nezdružljiva, saj je najpomembnejša značilnost dvotirnega sistema prav personalna ločitev med organoma.

Prednost dvotirnega sistema je torej v jasni razmejitvi med nadziranjem in usmerjanjem, kar pomeni, da člani uprave ne morejo biti člani nadzornega sveta. Ugotavljam, da imajo lastniki v enotirnem sistemu večji vpliv, saj so bolj neposredno zastopani v upravnem odboru, ki skrbi tako za *vse upravljaljske naloge* kot tudi za *naloge vrhovnega ravnanja*, medtem ko so v dvotirnem sistemu lastniki zastopani v nadzornem svetu, ki ima le *omejene upravljaljske naloge*.

Medtem ko v družbah z nadzornim svetom skupščina ne odloča o sprejemu letnega poročila, razen izjemoma, če se organa vodenja in nadzora o tem ne sporazumeta oziroma to vprašanje prepustita skupščini, pa lahko letno poročilo v družbah z enotirnim sistemom sprejme skupščina. Edini pogoj je, da za to obstaja podlaga v statutu. Takšna statutarna določba bi bila v družbah z dvotirnim sistemom v nasprotju z zakonom.

V Sloveniji je bil po nemškem vzoru z Zakonom o gospodarskih družbah (ZGD) predpisan dvotirni način upravljanja za vsa podjetja, ki so izpolnjevala v zakonu navedene pogoje. Do

leta 2006 veljaven zakon (ZGD) je predvideval nadzorni svet kot pogojno obvezen organ delniške družbe. Njegovo oblikovanje je bilo za delniško družbo obvezno, če je izpolnjevala vsaj enega izmed naslednjih *kriterijev* iz 261. člena ZGD:

- osnovni kapital 410 milijonov tolarjev,
- povprečno letno število zaposlenih večje od 500,
- družba je bila ustanovljena sukcesivno,
- njene delnice so uvrščene na borzi,
- število delničarjev je večje od 100.

Če delniška družba ni izpolnjevala nobenega od naštetih pogojev, je lahko prostovoljno izbirala med enotirnim in dvotirnim sistemom. Novi Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) pa daje možnost izbire med obema sistemoma vsem gospodarskim družbam, ne glede na njihovo velikost in ostala dotlej veljavna merila. Izbiro načina upravljanja prepušča torej lastnikom.

Pri pododdelku o skupnih določbah za oba sistema ZGD-1 opredeli, da so organi vodenja ali nadzora: uprava, upravni odbor ali nadzorni svet. Pri tem zakon izrecno ne določi, kdo je organ vodenja in kdo organ nadzora v družbah z dvotirnim sistemom upravljanja ter kdo je organ vodenja ali nadzora v družbah z enotirnim sistemom upravljanja. V družbah z dvotirnim sistemom upravljanja je organ vodenja uprava družbe, nadzorni svet pa je organ nadzora. V družbah z enotirnim sistemom upravljanja pa je upravni odbor hkrati organ vodenja in nadzora. Uprava družbe namreč samo vodi posle družbe, upravni odbor pa vodi družbo in nadzoruje izvajanje njenih poslov. V obeh sistemih upravljanja imata družbi skupščino, na kateri delničarji uresničujejo svoje pravice pri zadevah družbe. Pomembno je, da ZGD-1 posebej določa položaj in pristojnosti uprave in nadzornega sveta v družbah z dvotirnim sistemom upravljanja ter položaj in pristojnosti upravnega odbora v družbah z enotirnim sistemom upravljanja, enotno pa določa položaj in pristojnosti skupščine v obeh sistemih upravljanja.

Za javne delniške družbe ZGD-1 obvezno predpisuje strukturiranje upravnega odbora na izvršne in neizvršne direktorje. Pri teh družbah mora biti najmanj en član upravnega odbora izvršni direktor, preostali člani upravnega odbora pa so s tem neizvršni direktorji. ZGD-1 v četrtem odstavku 290. člena določa, da upravni odbor lahko imenuje enega ali več izvršnih direktorjev, ki so hkrati lahko tudi člani upravnega odbora, in nanje prenese naslednje naloge:

- vodenje tekočih poslov,
- prijave vpisov in predložitve listin registru,
- skrb za vodenje poslovnih knjig in
- sestavo letnega poročila.

290. člen ZGD-1 določa, da so izvršni direktorji pri opravljanju prenesenih nalog dolžni upoštevati navodila in omejitve, ki so jim postavljena s strani statuta, upravnega odbora, skupščine družbe in poslovnika o delu izvršnih direktorjev. Pravni položaj izvršnih direktorjev se razlikuje od pravnega položaja članov uprave predvsem v samostojnosti

vodenja poslov družbe, saj upravi že po zakonu ni mogoče dajati navodil, medtem ko so izvršni direktorji vezani na navodila upravnega odbora.

Za pristojnosti upravnega odbora se pri nas smiselno uporabljata 267. člen ZGD-1, ki ureja pristojnosti in odgovornosti **uprave** do skupščine in 281. člen ZGD-1, ki sicer ureja pristojnosti **nadzornega sveta**. Smiselna uporaba 267. člena ZGD-1 pomeni, da ima upravni odbor naslednje pristojnosti in odgovornosti do skupščine:

- na zahtevo skupščine **pripravlja ukrepe** iz pristojnosti skupščine;
- **pripravlja pogodbe** in druge akte, za veljavnost katerih je potrebno soglasje skupščine in
- **uresničuje sklepe**, ki jih sprejme skupščina.

S smiselno uporabo 281. člena ZGD-1 je pristojnost upravnega odbora, da:

- **nadzoruje vodenje** poslov družbe;
- pregleduje in preverja knjige in dokumentacijo družbe, njeno blagajno, shranjene vrednostne papirje in zaloge blaga ter druge stvari;
- lahko zahteva kakršne koli informacije, potrebne za izvajanje nadzora;
- statut lahko določa, da informacije zahteva tudi vsak posamezen član upravnega odbora.

V novejšem obdobju imajo v družbah z enotirnim sistemom upravljanja čedalje pomembnejšo vlogo **komisije upravnega odbora**, še zlasti pri javnih delniških družbah. Tudi ZGD-1 določa dolžnost oblikovanja revizijske komisije v družbi, z vrednostnimi papirji katere se trguje na organiziranem trgu in v kateri zaposlenci v skladu z zakonom, ki ureja sodelovanje zaposlencev pri upravljanju družb, uveljavljajo svojo pravico do sodelovanja v organih družbe. Revizijska komisija ima pomembne naloge v zvezi z nadzorom finančnih operacij, obvladovanjem tveganj, ocenjevanjem sestave letnega poročila, odločanjem o pomembnejših področjih revidiranja, pri izbiri neodvisnega zunanjega revizorja in pogodbenega urejanja razmerij med revizorjem in družbo, nadzorom narave in obsega revizijskih storitev. Vsaj en član revizijske komisije mora biti imenovan med neodvisnimi strokovnjaki z računovodskega ali finančnega področja. Sicer pa so za člane revizijske komisije lahko imenovani le člani upravnega odbora, vendar le tisti, ki niso hkrati tudi izvršni direktorji.

4.2 OPREDELITEV NADZORNEGA SVETA

4.2.1 NORMATIVNA UREDITEV PRISTOJNOSTI NADZORNEGA SVETA

Pristojnosti nadzornega sveta so podrobneje opredeljene v Zakonu o gospodarskih družbah (ZGD-1). Njegova temeljna in najbolj izrazita vloga v delniški družbi je nadzor nad vodenjem poslov družbe in poslovanjem družbe. Nadzorna vloga je tesno povezana s pristojnostjo *ocenjevanja uspešnosti ter imenovanja in razreševanja uprave*. Nadzorni svet lahko odpokliče posameznega člana uprave ali predsednika iz naslednjih razlogov (268. člen ZGD-1):

- če huje krši obveznosti;
- če ni sposoben voditi poslov;

- če mu skupščina izreče nezaupnico, razen če je nezaupnico izrekla iz očitno neutemeljenih razlogov, ali
- iz drugih ekonomsko-poslovnih razlogov (pomembnejših sprememb v strukturi delničarjev, reorganizacije in podobno).

Nadzorni svet si prizadeva za kontinuiteto dela uprave in pravočasno izbiro naslednikov posameznih članov uprave. Kontinuirano spremlja in nadzira delo uprave in njene rezultate ter vsaj enkrat letno oceni delo uprave in njenih posameznih članov, izpolnjevanje letnih in strateških načrtov družbe. Pri spremljanju in nadziranju poslovanja družbe je temeljna naloga nadzornega sveta, da skrbi za dolgoročne interese družbe, za uresničevanje sprejete strategije ter družbeno odgovorno povečanje ekonomske učinkovitosti družbe (Priporočila za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov, 2007).

Na to, da ima nadzorni svet določene pristojnosti tudi v zvezi z vodenjem poslov družbe kaže dejstvo, da daje soglasje k posameznim poslom uprave, za katere je le-ta tudi odgovorna (Kocbek et al., 1998, str. 43). Gre za pristojnosti v primeru sporov z upravo, in sicer zaradi izpodbojnih tožb delničarjev in izpodbojnih tožb uprave na sklepe skupščine.

Nadzorni svet ima izrazito omejene pristojnosti pri odločanju o vodenju poslov, kar utemeljuje tezo, da nadzorni svet ni organ upravljanja (Kocbek et al., str. 43). Ločiti je potrebno pojem upravljanje od pojma poslovodenje. Upravi pripada pomemben del upravljanja, pripada pa ji tudi poslovodenje, to je odločanje o vodenju poslov, kar ji dodeljuje Zakon o gospodarskih družbah (265. člen ZGD-1). Upravljanje ni odločanje o vodenju poslov, ampak je predvsem odločanje v povezavi s planiranjem in nadzorovanjem ali kontroliranjem celotnega poslovanja. Je funkcija ali vloga lastnikov, ki moč ali oblast črpa iz lastnine (Rozman, 1996, str. 8).

Priporočila za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov, ki jih je skupščina Združenja članov nadzornih svetov sprejela 7.6.2007 in ki skladno z mednarodnimi standardi in priporočili določajo priporočeno prakso na tem področju, kot ostale naloge nadzornega sveta opredeljujejo naslednje:

- statut ali nadzorni svet lahko določi, da se smejo posamezne vrste poslov skleniti le s soglasjem nadzornega sveta,
- priporoča se, da nadzorni svet določi, za katere posle je potrebno pridobiti njegovo soglasje s sklepom, ki ga sprejme na začetku svojega mandata,
- priporoča se, da se zahteva soglasje nadzornega sveta za posle, ki imajo dolgoročne posledice za družbo, zlasti posle nad določeno vrednostjo in posle, ki vključujejo odsvojitve ali obremenitev nepremičnin,
- sodeluje z upravo pri izdelavi poslovnega načrta,
- spremlja izvajanje poslovnega načrta in obravnava mnenja uprave v primerih odstopanja,
- spremlja informacije o produktivnosti,
- spremlja stanje na ključnih trgih družbe,

- spremlja odnos javnosti do družbe,
- obravnava in poda mnenje k poročilu uprave in zagotavljanju kapitalске ustreznosti,
- obravnava obvestila uprave o ukrepih za zagotovitev likvidnosti in v okviru svoje pristojnosti zagotavlja, da uprava sprejme ustrezne ukrepe.

4.2.2 SESTAVA NADZORNEGA SVETA

Nadzorni svet je kolegijski organ in sestavljen iz vsaj treh članov, ki jih imenuje skupščina delniške družbe. Splošne in posebne pogoje za članstvo v nadzornem svetu določa ZGD-1 v 255. in 273. členu, njegovo natančnejše število in sestavo pa opredeljuje statut družbe. Člani nadzornega sveta so imenovani za obdobje, ki je določeno v statutu in ni daljše od šestih let, z možnostjo ponovnega imenovanja. Za članstvo v nadzornem svetu veljajo tudi pogoji, ki jih določajo Priporočila za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov (2007):

- osebna integriteta in poslovna etičnost;
- imajo najmanj višjo in praviloma visoko strokovno izobrazbo;
- imajo najmanj pet let ustreznih delovnih izkušenj s področja vodenja, organiziranja ali upravljanja podjetij;
- imajo celovito poslovno znanje in ustrezna strokovna znanja;
- imajo sposobnost pri svojem delovanju in odločanju upoštevati predvsem dolgoročni interes družbe in temu podrediti morebitne drugačne osebne ali posamične interese (tretjih oseb, zaposlenih, uprave, delničarjev, javnosti ali države);
- ne opravljajo funkcij vodenja, nadzora, zastopanja ali svetovalnih nalog za konkurenčne družbe, in niso večji delničarji ali družbeniki konkurenčnih družb;
- so časovno razpoložljivi v času opravljanja funkcije;
- so sposobni učinkovitega komuniciranja in timskega dela;
- so pripravljeni na nenehno izobraževanje in profesionalni razvoj;
- so neodvisni tako, da niso ekonomsko, osebno ali kako drugače tesneje povezani z družbo ali njeno upravo.

Število članov nadzornega sveta je predvsem odvisno od velikosti družbe. V slovenski praksi je različno, čeprav je v mnogih delniških družbah tričlanski nadzorni svet, kar pomeni, da je v nadzornem svetu en predsednik, en namestnik in en navaden član. Za delo nadzornega sveta je najpomembnejši predsednik nadzornega sveta, ki sklicuje, pripravlja in vodi seje nadzornega sveta. Skrbi za stalno zvezo z upravo in je pomemben vir informacij o dogajanju v družbi. Izvoli ga nadzorni svet sam, praviloma na prvi seji.

Nadzorni sveti v večjih družbah imajo poleg članov, ki zastopajo interese delničarjev, še člane, ki zastopajo interese zaposlenih. Število predstavnikov zaposlenih, ki so zastopani v nadzornem svetu se določi s statutom družbe, vendar ne sme biti manjše od ene tretjine in ne večje od polovice vseh članov nadzornega sveta družbe (79. člen ZSDU). Za predstavnika zaposlenih v nadzornem svetu ne more biti izvoljena v družbi zaposlena oseba, ki nima pravice voliti oziroma biti izvoljena v svet delavcev.

Temeljna predpostavka je, da so vsi člani nadzornega sveta enakopravni, ne glede na to, kdo jih je izvolil, imenoval ali predlagal v nadzorni svet. Pod pojmom "enakopravnost" članov nadzornega sveta razumemo, da imajo vsi člani enake pravice, dolžnosti in pristojnosti. Enaka je tudi njihova odgovornost za škodo družbi, ki nastane zaradi neskrbnega ravnanja nadzornega sveta oziroma njegovih članov. Enakopravnost se nanaša tudi na plačila za delo v nadzornem svetu in udeležbo v dobičku družbe ter povrnitvi stroškov, ki nastanejo pri izvrševanju funkcije članstva v nadzornem svetu. Vsi člani nadzornega sveta so dolžni enako skrbeti in varovati poslovne skrivnosti družbe ter dati prednost interesom družbe pred vsemi ostalimi interesi (Kocbek et al, 1998, str. 261).

4.2.3 NEODVISEN POLOŽAJ NADZORNEGA SVETA

Zaradi številnih škandalov in zlorab v velikih korporacijah, ki so posledica slabega vodenja in hudih računovodskih nepravilnosti, so v svetu začeli razmišljati tudi o vlogi nadzornega sveta. Posebna pozornost se je pričela usmerjati k sestavi nadzornega sveta in vlogi njegovih notranjih članov, ki imajo v podjetju hkrati nadzorno in izvršno funkcijo. Kritiki menijo, da lahko člani nadzornih svetov uspešno nadzirajo poslovodstvo le takrat, kadar so resnično neodvisni. V zvezi z neodvisnostjo nadzornikov velja omeniti prepletanje med člani nadzornih svetov, ko so isti ljudje člani nadzornih svetov različnih podjetij. Tako se med nadzorniki in poslovodstvom stkejo močne medosebne vezi, kar ima lahko pozitiven učinek na kakovost poslovodstva zaradi pretoka informacij predvsem takrat, kadar so nadzorni sveti sestavljeni iz predstavnikov različnih skupin.

Zakon o gospodarskih družbah natančneje določa, katere funkcije so nezdržljive s članstvom v nadzornem svetu in kakšne pogoje morajo izpolnjevati kandidati za člane nadzornega sveta. Le-ti ne smejo biti v pretesni poslovni zvezi z družbo in tudi ne od nje odvisni, hkrati pa morajo biti strokovno dovolj usposobljeni za opravljanje učinkovitega nadzora. Negativne pogoje določa 273. člen ZGD-1, ko našteva, kdo ne more biti član nadzornega sveta. Član nadzornega sveta ne more biti tisti, ki je:

- član uprave ali upravnega odbora od družbe odvisne družbe,
- prokurist ali pooblaščenec te družbe,
- član uprave druge kapitalske družbe, v katere nadzornem svetu je član uprave te družbe,
- oseba, ki je član nadzornega sveta ali upravnega odbora že v treh družbah ali
- oseba, ki ne izpolnjuje pogojev, ki jih določa statut.

V praksi ni povsem jasno, kakšna je vloga posameznih članov v nadzornih svetih, večina določb se nanaša na nadzorni svet kot na kolegijski organ. Seje nadzornega sveta vodi njegov predsednik, člani pa s svojimi predlogi sodelujejo v razpravah ter vplivajo na odločitve nadzornega sveta. Kocbek s soavtorji (1998, str. 227-239) kot glavne dolžnosti posameznih članov nadzornega sveta opredeljuje varovanje poslovne skrivnosti, dolžnost skrbnega ravnanja, načelo zvestobe družbi in upoštevanje konkurenčne prepovedi.

Člani nadzornih svetov morajo biti čim bolj samostojni in neodvisni (Kocbek et al, 1998, str. 190). Podobno kot nadzorni svet so tudi njegovi člani ločeni od delničarjev, posloводства in zaposlenih. Tako nadzorni svet kot organ, kot tudi njegovi člani niso vezani na morebitna mnenja in stališča skupščine, čeprav zastopajo interese delničarjev. Enako velja tudi za predstavnike zaposlenih v nadzornem svetu, tudi ti niso vezani na mnenja in stališča skupščine oziroma sveta delavcev.

Nadzorni svet ugotavlja uspešnost delovanja posloводства, zaradi česar mora izdelati natančno analizo poslovanja, organizacije in okolja. Člani organa nadzora največkrat niso zaposleni v podjetju, zato proučitev poslovanja pogosto zaupajo poslovodu. Tako je obseg informacij, s katerimi razpolagajo, odvisen od volje in pripravljenosti posloводства za posredovanje ustreznih in pravih informacij (Rozman, 1998, str. 44). Pristojnost nadzornega sveta je tudi v nagrajevanju posloводства, zato je interes posloводства posredovati informacije, ki kažejo na uspešnost posloводства.

4.3 VLOGA NADZORNEGA SVETA PRI SPREJEMU LETNEGA POROČILA DELNIŠKE DRUŽBE

Posledica večjih škandalov po svetu so strožje zahteve po poštemem in resničnem poročanju, obvladovanju tveganj in negotovosti, razmejitvev odnosov med upravo, notranjimi in zunanji revizorji ter revizijskimi odbori in nadzornimi sveti, povečevanje njihovih odgovornosti in na koncu večji pritisk interesnih skupin, ki vse te informacije pridobijo na enem mestu, to je v dokumentu **letno poročilo**. Letno poročilo je najpomembnejše poročilo o poslovanju in predstavlja eno najpomembnejših pisnih poročil uprave, katerega namen je komuniciranje z različnimi interesnimi skupinami podjetja. Vse interesne skupine zahtevajo informacije, ki jim pomagajo ovrednotiti njihove gospodarske in druge povezave s podjetjem ter se odločiti o prihodnosti teh povezav (Horvat, 2006a, str. 21). Najpogosteje želijo informacije o prejšnjem poslovanju podjetja, o njegovem trenutnem položaju, in kar je morda najpomembnejše, o prihodnjem delovanju. Informacije o prihodnosti so ponavadi na voljo v obliki ocen in napovedi.

Za pripravo letnih poročil uporabljamo slovenske računovodske standarde (SRS 2006) in prenovljeni Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). Nekatere družbe morajo pri sestavljanju posameznih in konsolidiranih (skupinskih) letnih poročil neposredno uporabljati Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP), in sicer banke od leta 2006, zavarovalnice od leta 2007, od leta 2006 pa morajo konsolidirana letna poročila pripraviti po MSRP-jih tudi tista podjetja, ki imajo na borzi dolžniške vrednostne papirje. Opozoriti velja še na eno posebnost, to je neposredna uporaba MSRP za vsako podjetje, kjer se tako odloči skupščina. V takšnem primeru mora podjetje uporabljati MSRP vsaj pet let.

Zakon o gospodarskih družbah določa družbe, ki so zavezane za sestavitev letnega poročila, rok za njegovo sestavitev in obseg letnega poročila, ki je predviden za posamezno družbo glede na njeno velikost. Sestavljeno mora biti jasno in pregledno ter izkazovati resničen in

pošten prikaz sredstev ter obveznosti družbe, njenega finančnega položaja in poslovnega izida.

Sestava letnih poročil je različna. Če združimo zakonodajne zahteve po vsebinah v letnem poročilu podjetij, zavezanih reviziji, jih lahko predstavimo v naslednjih poglavjih (Horvat, 2006a, str. 21): **uvodni del** (poudarki o poslovanju, glavni podatki o podjetju, poročilo predsednika uprave, poročilo nadzornega sveta), **poslovno poročilo** (načrti; analiza poslovanja – gospodarska gibanja, prodaja, proizvodnja in trženje, kupci in dobavitelji, naložbe, analiza uspešnosti poslovanja, raziskave in razvoj; obvladovanje poslovnih in finančnih tveganj ter negotovosti; nefinančni kazalci; okoljevarstveno delovanje; zaposleni; družbena odgovornost; trajnostni razvoj; dogodki po poteku poslovnega leta), **računovodsko poročilo** in **podatki na koncu letnega poročila** (podružnice, organiziranost, kontaktne osebe).

V ospredju poročila predsednika uprave morata biti strategija vodenja in vidik podjetja. Horvatova v svojem članku (2006b, str. 22) opredeljuje tri razloge, zaradi katerih se želijo uporabniki letnih poročil seznaniti z načrti posloводства. Prvič, posloводство je najbližje poslovanju podjetja in je zato najboljši vir za posebne informacije o podjetju. Drugič, posloводство vpliva na smer prihodnjega poslovanja. Razumevanje vizije posloводства in njegovih načrtov za prihodnost omogoča pridobiti dragocene informacije o usmeritvi podjetja. Tretjič, takšni načrti omogočajo bralcu oceniti kakovost posloводства, ki je ravno tako pomemben kazalec prihodnjega poslovanja. Poročilo uprave naj izraža duh družbe, ambicije in motive, ki ženejo naprej, daljnovidnost vodstva, način razmišljanja in odgovornosti, težo in upoštevanje "človeškega dejavnika" ter razumevanje samega sebe in svojega poslanstva. Vsako informacijo v tem poročilu pa mora poslovni del poročila utemeljiti in razčleniti.

Vse pomembnejši sestavni del letnega poročila postaja *analiza poslovanja* ter poročanje o tveganjih in negotovosti. Analiza vsebuje finančne in računovodske podatke, ki obsegajo gibanje ključnih postavk iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida (primerjave, odmike glede na preteklo leto, načrte). V analizo lahko vključimo tudi finančno upravljanje družbe, kjer opredelimo finančno politiko, zagotavljanje plačilne sposobnosti. Pri analizi poslovanja je pomembno poudariti, da morajo biti številski podatki usklajeni z računovodskim delom letnega poročila. To je tudi ena od nalog revizorjev, ki morajo pregledati poslovno poročilo (Horvat, 2006b, str. 22).

Posebno poglavje v poslovnem delu letnega poročila in poleg analize poslovanja vse bolj pomembna, postajajo *tveganja*. Namen je oceniti ranljivost podjetja za različne spremenljive dejavnike, ki lahko ogrozijo doseganje postavljenih načrtov. Horvatova (2006b, str. 22) pravi, da je poleg ocene izpostavljenosti različnim vrstam tveganja bistvenega pomena tudi njihovo obvladovanje. Zainteresirana javnost v letnih poročilih poleg razvrščanja in opisovanja posameznih vrst tveganja pričakuje tudi mersko izražene velikosti posameznih izpostavljenosti, sestavo varovanih razmerij, uporabo ukrepov in obseg možnih negativnih vplivov, predvsem po vrstah finančnega tveganja. Ta so kreditno, valutno, obrestno tveganje, tveganje spremembe cen surovin in plačilne sposobnosti. Pri tem je priporočljivo pokazati

tudi delovanje notranje revizije, saj je njena glavna vloga pomoč pri obvladovanju tveganj in ukrepi. Poročamo, kako notranja revizija sproti seznanja poslovodstvo in revizijski odbor s tveganji pri poslovanju in s sistemom notranjega nadzora.

Ključno področje *okoljevarstvenega poročanja* je (Horvat, 2006b, str. 22): splošen pregled dejavnosti podjetja in njegovih vplivov na okolje; jasno in razumljivo poročilo o politiki do okolja; podrobnosti, kako bo podjetje izvajalo politiko do okolja; merljivi in dosegljivi cilji o ravnanju z okoljem; kakovostni in količinski podatki o napredku v primerjavi z omenjenimi cilji; podrobnosti o presojah ravnanja z okoljem in njihovih ugotovitvah; podrobnosti kdo v podjetju je odgovoren za vprašanja okolja; možni stroški in naložbe v zvezi z okoljem; predstavitev obveznosti do okolja na najvišji ravni v podjetju.

Obvezni del letnega poročila je tudi *poročanje o zaposlenih*. Pri poročanju podjetja o ravnanju z zaposlenimi lahko izhajamo iz izhodišč v kadrovske funkciji podjetja. Poleg glavnih številčnih podatkih o zaposlenih predstavimo (Horvat, 2006b, str. 22): katere kadrovske sisteme uporabljamo (izbiranje zaposlenih, razvoj vodij, izobraževanje in usposabljanje zaposlenih), organizacijsko ozračje in zadovoljstvo zaposlenih, sistem koristnih predlogov, ugodnosti za zaposlene, sistem nagrajevanja zaposlenih in podobno.

4.3.1 PRISTOJNOSTI IN ODGOVORNOSTI ČLANOV NADZORNEGA SVETA

Nadzorni svet je organ v podjetju, ki deluje med upravo in skupščino. Pristojnosti, ki mu jih daje ZGD-1, se nanašajo na več področij, kar pa je tudi razlog, da nadzorni svet sprejema zelo raznovrstne odločitve s področij:

1. nadzora nad poslovanjem ter vodenjem poslov družbe,
2. pristojnosti v zvezi s skupščino,
3. personalne odločitve.

Njegovi osnovni nalogi sta nadziranje in svetovanje, pri čemer je potrebno poudariti, da je nadzorni svet le notranji organ nadziranja v podjetju, ne pa tudi organ odločanja.

Zaradi pomembnosti in zahtevnosti nalog nadzornega sveta morajo biti njegovi člani ustrezno strokovno usposobljeni. Pri svojem delu lahko poiščejo pomoč strokovnjakov različnih področij ali pa za posamezna področja imenujejo posebne komisije, na primer *revizijsko komisijo*, *komisijo za imenovanje* in *komisijo za prejemke*, ki pripravljajo predloge sklepov nadzornega sveta.

Komisija za imenovanje je posebna komisija, ki za nadzorni svet ali upravni odbor (točka 3.12 Priporočil za kadrovanje in nagrajevanje članov uprav in izvršnih direktorjev):

- oblikuje osnutek pogojev in kriterijev, ki naj jih izpolnjujejo kandidati za člana uprave ali za izvršnega direktorja,
- spremlja načrtovanje nasledstva v družbi,
- opravlja predizbor kandidatov za člana uprave ali izvršnega direktorja,
- pripravlja osnutke skupščinskih predlogov za imenovanje kandidatov za člane nadzornega sveta,

- pripravlja osnutke sklepov o imenovanju, sklepov o potrditvi pogodbe s članom uprave ali izvršnim direktorjem.

Komisija za prejemke je posebna komisija, ki za nadzorni svet ali upravni odbor (točka 4.3 Priporočil za kadrovanje in nagrajevanje članov uprav in izvršnih direktorjev):

- nudi pomoč in pripravlja osnutke predlogov o politiki plačil, povračil in drugih ugodnosti članov uprave ali izvršnih direktorjev,
- spremlja obstoječe cilje in merila vrednotenja dela ter samo vrednotenje dela članov uprave ali izvršnih direktorjev,
- spremlja pravilnost in popolnost razkrivanja informacij o prejemkih posameznih članov uprave ali izvršnih direktorjev,
- sodeluje pri pripravi politike variabilnega nagrajevanja za kratkoročno in dolgoročno uspešnost člana uprave ali izvršnega direktorja.

279. člen ZGD-1 določa, da komisija odloča le o tistih vprašanjih, ki niso v pristojnosti nadzornega sveta. Delo komisij je treba opredeliti s poslovníkom nadzornega sveta, o svojem delu pa morajo sproti poročati nadzornemu svetu.

Omenila sem že, da obveznosti in pravice, ki določajo način ravnanja članov nadzornega sveta, zadevajo različna področja, in sicer (Puharič, 2001, str. 36-37):

a) *Nadzor nad poslovanjem ter vodenjem poslov družbe*

Ena izmed glavnih pristojnosti nadzornega sveta je nadzor nad vodenjem poslov družbe (1. odst. 281. člena ZGD-1), ki je najpomembnejša naloga nadzornega sveta, čeprav opravljajo nadzorno vlogo v delniški družbi tudi delničarji, skupščina, notranji revizor, zunanji revizor, revizijska komisija, člani uprave in različne ravni poslovodstva ter v primeru državnega lastništva tudi Računsko sodišče.

Nadzorni svet v dvotirnem sistemu upravljanja delniške družbe ima mnogo širše pristojnosti in obveznosti pri nadzoru vodenja družbe, kar izhaja že iz zakonske opredelitve, da nadzorni svet nadzoruje vodenje poslov družbe. *Pregledoval in preverjal naj bi knjige in dokumentacijo družbe, njeno blagajno, shranjene vrednostne papirje in zaloge blaga ter druge stvari* (2. odst. 281. člena ZGD-1). Nadzor mora biti stalen in časovno enakomeren. Prva stopnja kontrole se nanaša na zakonitost in pravilnost vodenja poslovnih knjig in druge dokumentacije. Za člane nadzornega sveta velja enaka skrbnost in odgovornost kot za člane uprave pri delniški družbi. Pri opravljanju svojih nalog morajo ravnati s skrbnostjo vestnega in poštenega gospodarstvenika in varovati poslovno skrivnost družbe (1. odst. 263. člena ZGD-1). To pomeni skrbno spremljanje poročil uprave ter opozarjanje na slabosti in pomanjkljivosti v poročilih in poslovnih knjigah.

Člani nadzornega sveta so odškodninsko odgovorni, če s svojim vplivom na družbo povzročijo družbi škodo. Gre za namerno povzročeno škodo, ki jo nadzorni svet kot celota ali pa član nadzornega sveta stori s tem, da pripravi člane uprave, prokurista ali poslovnega pooblaščenca do tega, da posluje v škodo družbe ali njenih delničarjev. To je klasična odškodninska odgovornost, ki nalaga povzročitelju, da družbi povrne nastalo škodo. Škodo

mora povrniti tudi delničarjem, ki so bili oškodovani, in sicer ne glede na škodo, ki jim je bila povzročena z oškodovanjem družbe (1. odst. 264. člena ZGD-1). Člani nadzornega sveta odgovarjajo solidarno, če so pri poslovanju kršili svoje obveznosti, razen če dokažejo, da so pošteno in vestno opravljali svoje dolžnosti. Škode niso dolžni povrniti družbi niti delničarjem, če dejanje temelji na zakonitem skupščinskem sklepu (2. in 3. odst. 263. člena ZGD-1). Odgovornost članov nadzornega sveta se ugotavlja z vidika, ali je svoje obveznosti in dolžnosti opravljal s skrbnostjo vestnega in poštenega gospodarstvenika. Breme dokazovanja je na članu nadzornega sveta, pri tem pa ni možno upoštevati njegove subjektivne kriterije o nerazumljivosti zadev. Temeljna predpostavka njegovega članstva v nadzornem svetu je namreč strokovna usposobljenost za opravljanje funkcije člana nadzornega sveta in profesionalno delo v nadzornem svetu.

Nadzor nad vodenjem poslov se lahko opravlja na več načinov. Eden izmed njih je pregledovanje poročil, ki jih mora uprava pošiljati nadzornemu svetu, med katerimi je zagotovo najpomembnejše **letno poročilo**. Zakon o gospodarskih družbah jasno določa, da je uprava dolžna predlog letnega poročila in predlog za uporabo bilančnega dobička predložiti nadzornemu svetu. Pri tem je potrebno posebej opozoriti na temeljno dolžnost vsakega posameznega člana nadzornega sveta, da osebno sodeluje v delu nadzornega sveta in da pregleda predlog letnega poročila s prilogami in si k njemu oblikuje svoje lastno mnenje. Le tako lahko potem vsebinsko sodeluje v razpravi in pri oblikovanju mnenja nadzornega sveta k predlogu letnega poročila uprave. V skladu s prvim odstavkom 282. člena ZGD-1 mora nadzorni svet *preveriti letno poročilo in predlog za uporabo bilančnega dobička*, ki ju je predložila uprava. Vsak član nadzornega sveta ima zato pravico in dolžnost pregledati in preveriti vse podlage za letno poročilo, ki mu jih je treba na njegovo zahtevo predložiti, če nadzorni svet ne odloči drugače. O rezultatu preveritve predloga letnega poročila mora nadzorni svet *sestaviti pisno poročilo za skupščino*, katerega vsebino določa 2. odst. 282. člena ZGD-1. V njem je potrebno navesti, kako in v kakšnem obsegu je preverjal vodenje družbe med poslovnim letom. Če je k letnemu poročilu priloženo tudi *revizijsko poročilo*, mora nadzorni svet v svojem poročilu *zavzeti stališče do njega*. Na koncu poročila mora še navesti, ali ima po končni preveritvi k letnemu poročilu kakšne *pripombe* in ali letno poročilo *potrjuje*. Takšen način sprejema letnega poročila povečuje vlogo in pomen uprave ter predvsem nadzornega sveta, saj nadzorni svet s svojim soglasjem potrdi letno poročilo, ki se s tem šteje za sprejeto in se *skupščina z njim le seznanila*. Skupščina je pristojna za sprejetje letnega poročila samo, če nadzorni svet letnega poročila ni potrdil oziroma, če ji uprava ali nadzorni prepustita odločitev o sprejetju letnega poročila. V tem primeru morajo biti v poročilu, ki ga nadzorni svet predloži skupščini, navedeni ustrezni sklepi organov vodenja ali nadzora (2. odst. 293. člena ZGD-1).

Na predlog uprave ali nadzornega sveta skupščina odloča o uporabi bilančnega dobička, pri čemer na njun predlog ni vezana, vezana pa je na sprejeto letno poročilo. 294. člen ZGD-1 določa, da hkrati z odločanjem o uporabi bilančnega dobička odloča skupščina tudi o podelitvi razrešnice upravi in nadzornemu svetu, ki bi jo lahko imenovali tudi razbremenitev odgovornosti uprave in nadzornega sveta za poslovanje v preteklem poslovnem letu.

Med pomembnejše pristojnosti nadzornega sveta sodi tudi:

- dajanje soglasij k statutarno ali s sklepom nadzornega sveta določenih poslov, ki jih sme uprava opravljati le na temelju poprejšnjega soglasja nadzornega sveta (281. člen ZGD-1),
- odločanje v zvezi s sklepom o pogojnem povečanju osnovnega kapitala (346. člen ZGD-1) in
- dajanjem soglasja k vsebini pravic in pogojem za izdajo delnic (355. člen ZGD-1).

Izražanje mnenj in stališč o vseh poslovnih vprašanjih Puharič (2001, str. 37) navaja kot "dopustno", ne pa obvezno dejanje članov nadzornega sveta. Pri dajanju soglasij in neobveznih mnenj deluje nadzorni svet, kot smo že omenili, v vlogi svetovalca uprave.

- b) **Personalne odločitve**, med katerimi sta najpomembnejši imenovanje in odpoklic uprave (268. člen ZGD-1) ter določitev prejemkov članov uprave (270. člen ZGD-1), odobritev posojil članom uprave in prokuristom (261. člen ZGD-1), dajanje soglasja članom uprave k opravljanju pridobitne dejavnosti (271. člen ZGD-1), pogodbe s člani nadzornega sveta (262. člen ZGD-1), zastopanje družbe proti članom uprave (283. člen ZGD-1).
- c) **Pristojnosti v zvezi s skupščino** se nanašajo na sklic skupščine, kadar je to v dobro družbe in bi uprava ne želela sklicati skupščine (281. člen ZGD-1), oblikovanje mnenja o letnem poročilu in predlogu za delitev dobička ter na sestavo pisnega poročila za skupščino (282. člen ZGD-1), odobritev izplačila vmesnih dividend (232. člen ZGD-1), udeležba na sejah skupščine (292. člen ZGD-1), ničnost in izpodbojnost sklepov skupščine (391. in 399. člen ZGD-1), spremembe statuta (329. člen ZGD-1).

4.3.2 VLOGA IN ODGOVORNOST POSLOVODSTVA

Nedavni gospodarski oziroma finančni škandali po svetu, v katere je bilo vpletenih več podjetij, so močno načeli zaupanje lastnikov, investitorjev in zaposlenih v delovanje podjetij. Zato sta vodenje in nadzor nad podjetji postala središče poslovnih razprav. Vedno več pozornosti se posveča gospodarski odgovornosti in skladnosti s predpisi, pri čemer so vodilni v podjetju osebno odgovorni za posredovanje lažnih podatkov o rezultatih poslovanja.

Vlade in zakonodajni organi pripravljajo in uveljavljajo nove predpise za upravljanje podjetij, ki jih le-ta morajo upoštevati. The Sarbanes-Oxley Act², ki so ga leta 2002 sprejele ZDA je predpis, ki med drugim vsebuje določila, ki se nanašajo na delovanje revizorjev, revizijskih družb in računovodsko poročanje. Korenito vpliva na poslovanje podjetij ter opredeljuje: odgovornost poslovodstva za računovodske izkaze in njegovo osebno odgovornost za točnost podatkov, razkritje notranjih kontrol in procesov ter časovne roke za poročanje o finančnem položaju podjetja. Podjetja, ki teh zahtev ne bodo spoštovala, bodo deležna visokih kazni, negativne publicitete ter umika delnic iz borzne kotacije.

² The Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204 (July 30, 2002).

Omenila sem že, da se je z razvojem gospodarstva izrazito ločila vloga lastnika in vloga poslovodstva, zaradi česar so njuni interesi postali različni in pogosto nasprotujoči. Lastniki so od poslovodstva zahtevali poročila o delovanju podjetja, hkrati pa se je pojavila potreba po neodvisnem zunanjem preverjanju resničnosti in poštenosti poročanja. Z zakonom o revidiranju, temeljnimi računovodskimi načeli in kodeksom poklicne etike zunanjih revizorjev je revizorjeva vloga v javnosti postala jasna in odgovornost natančno določena. Odgovornost poslovodstva je opredeljena z Zakonom o gospodarskih družbah, ki določa, da poslovodstvo podjetja odgovarja za pravočasno izdelavo in pravilnost računovodskih izkazov ter poslovnih poročil. Medtem ko je za sestavo revizijskega poročila odgovoren revizor, je za popolno letno poročilo in pravilne računovodske izkaze odgovorno **poslovodstvo**.

Odgovornost poslovodstva vključuje tudi vodenje ustreznih poslovnih knjig in delovanje notranjih kontrol, izbiranje in uporabljanje računovodskih rešitev in varovanje premoženja podjetja. Čeprav ima poslovodstvo dostop do dodatnih upravljavskih in računovodskih informacij, ki mu pomagajo pri uresničevanju njegove odgovornosti, se, kot pravi Odar (1996, str. 130), tudi poslovodstvo zanima za informacije, ki jih vsebujejo računovodski izkazi. Sposobno je določiti obliko in vsebino dodatnih informacij, potrebnih za zadovoljevanje lastnih potreb. Poslovodstvo je odgovorno za obstoj ustreznega računovodskega sistema, ki vključuje različne oblike notranjega kontroliranja in ki mora ustrezati velikosti in vrsti poslovanja podjetja. Računovodski sistem mora biti ustrezen in zagotavljati mora obstoj vseh računovodskih informacij, ki jih je glede na njegovo naravo potrebno evidentirati.

Letno poročilo je pisni dokaz, ki ga poslovodstvo pripravi za obstoječe ali možne lastnike, zaposlene, poslovne partnerje in druge interesne skupine. V svetu je eno najbolj uveljavljenih sredstev, s katerimi se ciljni javnosti predstavi podjetje v celoti, in sicer tako njegovi dosežki kot njegova perspektiva. Horvatova (2002, str. 30) pravi, da so *kakovostna vsebina in sestavine letnega poročila* glavno vodilo za uspeh obveščanja prek letnih poročil, zato še zdaleč niso dovolj osnovna navodila ZGD-1 in SRS o sestavinah letnih poročil. Na kakovostno letno poročilo vsekakor vpliva tudi *organizacijska izvedba* priprave letnega poročila, ki je v pristojnosti poslovodstva. Za njegovo pripravo je, zaradi raznolike in obsežne vsebine, v podjetju priporočljivo sestaviti *projektno skupino* ljudi s ključnih poslovnih področij podjetja in *vodjo* te skupine, ki je odgovoren tudi za vsebino letnega poročila. V podjetju, ki ga je pripravilo že za preteklo poslovno leto, se začne *načrtovanje letnega poročila* s kritično oceno prejšnjega poročila z ugotovitvami, kaj bi bilo mogoče izboljšati. Pri tem se ne sme pozabiti na novosti iz zakonov, smernic in računovodskih standardov, ki se nanašajo na letno poročilo in jih je ravno tako potrebno upoštevati pri njegovi pripravi.

Potem, ko je v podjetju organizirana skupina, ki bo pripravila letno poročilo, je pred pisanjem vsebine letnega poročila smotrno proučiti (Horvat, 2002, str. 31):

- kaj je bilo v preteklem poslovnem letu novega,
- katere interesne skupine bi lahko bolje informirali,
- ali bomo poudarili našo vlogo v lokalni skupnosti,
- ali bomo namenili posebno pozornost okoljevarstvenemu in družbenemu delovanju,

- kaj bo tema letnega poročila, ki bo pritegnila bralca, po kateri se bo letno poročilo razlikovalo od prejšnjih in bo tudi poudarila kak pomemben dejavnik, ki je značilen za podjetje in izhaja iz njegovega poslovanja, iz načrtov za prihodnost ali iz sprememb v poslovanju, inovacij in podobnega.

Dogovor o zasnovi letnega poročila praktično pomeni dogovor o pravilih razkrivanja v letnem poročilu, ki so zapisana ali kot del notranjega predpisa o računovodenju, kot je pravilnik o računovodstvu ali v obliki priloge k pravilniku o računovodstvu ali v posebnem pravilniku o letnem poročilu. Obseg razkritij, ki jih mora potrditi poslovodstvo podjetja, se uravnava s *kriteriji pomembnosti*, ki se definirajo v pravilniku o računovodstvu ali pravilniku o letnem poročilu. Horvatova (2004b, str. 17) prepušča odločitev o tem, "kaj je pomembno in kaj ne", osebni presoji pripravljavcev letnega poročila. Pri obveznih razkritjih k računovodskim izkazom se kriteriji pomembnosti določijo z vrednostjo ali z odstotkom določene kategorije glede na celotno vrednost aktive ali pasive, pri razkritjih v poslovnem poročilu pa se lahko pomembnost obravnava z vidika poslovnih skrivnosti podjetja oziroma nevarnosti razkrivanja konkurenčnih prednosti podjetja ali nevarnosti nastanka škod zaradi objave določenih informacij.

Ker je letno poročilo dostopno vsakomur, je še toliko bolj priporočljivo razmisliti o tem, katere podatke in informacije razkrivati, da ne bi razkrili poslovnih skrivnosti oziroma konkurenčnih prednosti, pravi v svojem članku Horvatova (2004a, str. 17). Da v letnih poročilih ne bi nepotrebno razkrivali podatkov in informacij, ki jih konkurenčna podjetja lahko izkoristijo, je smiselno poznati notranje in zunanje ključne dejavnike konkurenčnega uspeha. Konkurenčne prednosti so pravzaprav poslovna skrivnost podjetja. To so (po prvem in drugem odstavku 39. členu ZGD-1) podatki, za katere tako določi družba s pisnim sklepom, s katerim morajo biti seznanjeni zaposleni, člani organov in druge osebe, ki morajo varovati poslovno skrivnost ter tisti podatki, ki niso bili določeni kot poslovna skrivnost s sklepi, če je očitno, da bi nastala občutna škoda, če bi zanje vedela nepooblaščenca oseba. Tretji odstavek 39. člena ZGD-1 pa določa, da se za poslovno skrivnost ne morejo šteti podatki, ki so po zakonu javni, ali podatki o kršitvi podatkov ali dobrih poslovnih običajev. Podjetja torej lahko z internimi akti ali pravilniki opredelijo podatke in informacije, ki so poslovna skrivnost, kako ravnati s takimi podatki, kakšne so kazni za kršitev pravil ravnanja z njimi in podobno. V teh pravilnikih so opredeljene različne stopnje zaupnosti informacij (informacije za interno uporabo, strogo zaupne informacije, javne informacije,...) in načini varovanja informacij, med drugim tistih, ki se pojavijo v letnem poročilu. Najbolj zaupni podatki praviloma nastajajo pri članih uprave ter pri vodilnih osebah na področju financ, računovodstva, prodaje, trženja in razvoja. Ker te osebe največkrat sodelujejo tudi pri pripravi posameznih delov poslovnega poročila, ki je del letnega poročila, je še toliko pomembneje, da v letno poročilo ne zaide kakšen podatek, ki pomeni poslovno skrivnost.

4.3.3 VLOGA IN MESTO RAČUNOVODJE V PODJETJU

Računovodstvo je namenjeno različnim deležnikom (lastnikom, državnim in finančnim institucijam, zaposlenim, poslovnim partnerjem, ipd.), ki opredeljujejo **finančni vidik** poslovanja v družbi. Poleg le-tega računovodstvo opredeljuje tudi ostale vidike, in sicer **vidik kupcev** in ostalih strank, **vidik poslovnih procesov** ter **vidik učenja in rasti**. Vlogo računovodstva tako lahko opredelimo z naslednjimi nalogami (Kaligar, 2006, str. 13-14):

- računovodstvo je *odgovorno za preglednost* poslovnih rezultatov, procesov in strategij v vrednostni pojavnosti obliki, ki usmerjajo k večji poslovnoizidni, premoženjski in finančni uspešnosti poslovanja in s tem k dolgoročni stabilnosti delovanja;
- *koordinira in združuje vidik upravljanja z vidikom lastništva* ter organizira sistem poročanja, ki je usmerjen v prihodnost;
- *oblikuje procese računovodenja* na način, ki omogoča vsem ravnom upravljanja in vodenja delovanje v smeri vsebinsko osvojenih in enotnih ciljev;
- poslovodstvu in deležnikom *zagotavlja razpolaganje z vsemi potrebnimi informacijami* za procese upravljanja, vodenja in nadziranja;
- samostojno in avtonomno *oblikuje in vzdržuje sistem računovodstva* glede na razmere in zahteve okolja, v katerem deluje.

Beseda računovodstvo je imela dolgo časa negativen prizvok. Večina je o njem razmišljala kot o obvezni službi za potrebe države v smislu obračunavanja in plačevanja davkov, medtem ko naj bi podjetjem povzročalo le stroške. Takšno razmišljanje je posledica nepoznavanja računovodske stroke in poslovodnega vidika računovodstva ter nezavedanja ljudi, da računovodstvo ni le zbiranje denarno izraženih nevtralnih podatkov, ampak posega na številna neračunovodska področja. Kavčičeva v svojem prispevku (2003, str. 59) opredeljuje namen računovodstva v smislu pripravljanja kakovostnih informacij, na podlagi katerih poslovodstvo sprejema odločitve, ki vodijo k doseganju ciljev podjetja. Vsak, ki je povezan s podjetjem ali deluje v njem, sprejema odločitve, povezane z njim, zato mora imeti določene informacije. Stvar predvsem računovodje pa je, da izmed mnogih izbere prave.

Da bi računovodske informacije služile svojemu namenu, morajo biti (Horvat, 2005, str. 30):

- ***pomembne*** – zadevati morajo predmet odločanja;
- ***popolne*** – ponuditi morajo vse, kar je pomembno za odločitev;
- ***ustrezne po obsegu*** – prevelik obseg zmanjšuje preglednost;
- ***pravočasne*** – na voljo, ko jih potrebujemo;
- ***lahko dostopne*** – na preprost način in v ustrezni obliki.

Podjetje mora ustvariti takšne informacije, ki jih bodo uporabniki računovodskih poročil aktivno uporabljali. Informacija mora biti (Horvat, 2005, str. 30):

- ***zanesljiva*** – ne vsebuje pomembnih napačnih navedb in pristranskosti;
- ***omogočati mora primerljivost*** – z računovodskimi poročili drugih podjetij in s poročili istega podjetja v različnih časovnih obdobjih in
- ***razumljivost***, ki vse bolj pridobiva na pomenu.

Zaradi informacijske preobremenjenosti ne moremo govoriti o enakovrednosti informacij. Vrednost informacije je odvisna od verjetnosti nastopa dogodka, na katerega se nanaša in od njene pomembnosti. Uporabniki poslovnega poročila med drugim naletijo na informacije, ki jih ne potrebujejo pri odločanju. Le-te otežujejo njihovo poslovno odločanje ali pa celo pripeljejo do napačne odločitve. Zato je pomembno, da se izbira informacij sklada s potrebami uporabnikov.

Glede na potrebe uporabnikov računovodstvo oblikuje informacije, ki bodo (Horvat, 2005, str. 31):

- tako sedanjim kot bodočim možnim investitorjem pomagale pri odločanju,
- omogočale analiziranje sredstev in obveznosti do njihovih virov ter njihovega spreminjanja in
- omogočale analiziranje poslovnega izida podjetja, način merjenja in njegovo sestavo.

V preteklosti ni bila zapostavljena samo računovodska funkcija, pač pa je bilo podcenjeno tudi delo računovodij, ki je veljalo predvsem za premetavanje suhoparnih števil. Razvoj računalniške tehnologije je bistveno prispeval, ne samo k razbremenitvi računovodskih oddelkov, ampak, kot pravi v svojem prispevku Zamanova (2007, str. 37-39), tudi k povečanju "vrednosti" računovodje in k izboljšanju njegovega "ugleda" v podjetju, saj postaja pomemben partner pri sprejemanju poslovnih odločitev. Njegovo nekdanje rutinsko delo je s sodobno tehnologijo avtomatizirano, kar računovodji dopušča, da zavzame odgovornejše mesto v podjetju in gre novim izzivom naproti ter tako postane sooblikovalec poslovne strategije podjetja. Dejstvo je, da računovodja vse manj časa porabi za pripravo standardiziranih računovodskih poročil in vse bolj sodeluje pri tolmačenju informacij in sprejemanju strateških odločitev. Manj časa porabi za individualno analitično delo, vse več časa pa posveča komuniciranju z zaposlenimi na najvišjih ravneh odločanja (člani uprave) ter v različnih poslovnih funkcijah (predvsem v financah, proizvodnji in trženju). Računovodja, ki vse pogosteje komunicira s poslovoilstvom, dobavitelji, kupci, davčnimi organi in zunanji svetovalci, mora posedovati lastnosti, ki jih v svoji tradicionalni vlogi ni potreboval.

Računovodji, ki ima sposobnost komuniciranja z ljudmi, ki razpolaga s potrebnimi znanji na področju financ in ki zna uporabljati dosežke informacijske tehnologije, se odpirajo možnosti napredovanja na najvišje ravni odgovornosti. Koželj v svojem referatu (2006, str. 5) navaja, da bi moral biti računovodja zaradi pomembnosti računovodskih informacij pri odločanju član uprave (poslovoilstva) gospodarske družbe. Računovodske informacije, ki jih pripravlja za zadovoljevanje potreb drugih članov poslovoilstva, lastnikov, poslovnih partnerjev, zaposlencev, davčnih organov in države morajo biti **relevantne, neoporečne, neodvisne in objektivne**.

Kavčičeva (2003, str. 85) omenja novo vlogo računovodje, ki naj bi se kazala v drugačni in bolj zahtevni umestitvi računovodje in računovodstva v prihodnje, to je v smislu sodobno zasnovanega računovodstva, ki je omejeno z zakonodajo in pravili stroke in katero zagotavlja

kakovostne računovodske informacije na način, primeren za njihove notranje in zunanje uporabnike.

Najpomembnejši sestavni del letnega poročila je prav gotovo računovodsko poročilo, za katerega je odgovoren ravno računovodja. Verodostojnost in poštenost računovodskih izkazov, za katere je odgovoren, pa je tem večja, če računovodja ne pozna le knjigovodstva, pač pa tudi ostale sestavine računovodenja: računovodsko predračunavanje, računovodsko obračunavanje, računovodski nadzor in računovodsko analizo (Koželj, 2006, str. 12). Računovodja tako ni več *˜sinonim za knjigovodjo˜*, postaja glavni gospodar v podjetju, oskrbnik odločevalskih ravni z informacijami ter poročevalec o sedanosti in prihodnosti. (Hribar, 2007, str. 54). Poklic računovodja postopoma pridobiva na cenjenosti. K temu vsekakor pripomorejo odlike, ki se vse bolj zahtevajo od računovodje (Koželj, 2006, str. 12): *˜najpopolnejše in najbolj vsestransko poznavanje gospodarske teorije in prakse, zlasti pa ekonomike gospodarskih družb in računovodstva, ter tudi sposobnost ločevati bistveno od nebistvenega.˜*

Potrebna znanja sodobnega računovodje lahko strnemo v naslednje štiri sklope (Kavčič, Mihelčič, 2005, str. 20):

- poglobljeno strokovno znanje;
- splošna poslovna znanja;
- *˜mehka˜* znanja in
- informacijska znanja.

K razvoju računovodstva je vsekakor pripomogla tudi vse kompleksnejša zakonodaja, ki od računovodje zahteva poznavanje vseh pravnih podlag, na katerih temelji računovodstvo. Računovodja mora nenehno spremljati številne novosti na tem področju, kajti le tako lahko postaja pomemben *dejavnik dodane vrednosti* v podjetju. Davčno področje je sicer specifično področje, ki ga vedno bolj obvladujejo davčni strokovnjaki, računovodja pa mora predvsem skrbeti za pravilno obračunane davčne obveznosti. Pri tem se nemalokrat sooči z različnim tolmačenjem davčnih zakonov, kar mu otežuje delo pri pripravi davčnih obračunov.

Za uspešno opravljanje poklica računovodja pa ne zadoščajo le strokovna znanja, pač pa je nujno potrebno enakovredno upoštevati tudi **etična načela**. Da bi lahko računovodja učinkovito izvrševal visoko zastavljene naloge pri računovodenju gospodarske družbe, mora imeti vse najboljše osebne odlike kot so (Koželj, 2006, str. 5): primerna izobrazba, olikanost, preudarnost, prizadevnost, izvirnost, zanesljivost, nepristranskost, resnicoljubnost in seveda ustrezna strokovnost področij, ki jih pokriva. Pri opravljanju svojih strokovnih nalog se mora ravnati po zapisu pravil oziroma *Kodeksu poklicne etike računovodij*. V točki 3.5.2 Kodeksa poklicne etike računovodij je določeno, da: *˜Računovodja osebno odgovarja za gradnjo in delovanje računovodstva v svojem podjetju. Dejavno se vključuje v oblikovanje in sprejemanje notranjih organizacijskih pravil ter skrbi za natančno razmejevanje pristojnosti in odgovornosti vsakega soudeleženca pri obravnavanju računovodskih podatkov ter pri pripravljanju in sprejemanju računovodskih informacij.˜* Pri odgovornosti računovodje za

učinkovito delovanje računovodstva v podjetju prideta do izraza njegova *kreativnost in ustvarjalnost*, ki ju računovodja potrebuje za obvladovanje vseh politik, ne samo bilančne, ampak tudi finančne, davčne in informacijske politike podjetja.

4.3.4 POROČILA NADZORNEMU SVETU

Osnovni namen poročil nadzornemu svetu je zagotoviti informacije (o delovanju in uspešnosti podjetja), ki so potrebne za njegovo najpomembnejšo, to je nadzorno funkcijo.

Uprava mora pri sestavitvi poročil upoštevati *sedem kakovostnih meril* (Jones, 1995, str. 53):

- ***Ustreznost*** – informacije naj pretekle, sedanje in prihodnje dogodke predstavljajo na način, ki *omogoča odločanje*; vsebovane naj bodo le informacije, ki so v danem trenutku *potrebne*.
- ***Razumljivost*** – vsebino poročil je treba prikazati *razumljivo in pregledno z ustreznimi pojasnili*.
- ***Zanesljivost*** – se zagotavlja z *verodostojnim* predstavljanjem poslovnih dogodkov, poročila naj ne vsebujejo *pomembnih napak in pristranskih stališč*, bistvenost zanesljivosti je tudi v zahtevi po *previdnosti* in *prednosti vsebine pred obliko*.
- ***Celovitost*** – pomeni predstavitev *popolne vsebine poročila* ob upoštevanju namena poročila in stroškov. Nekatera poročila so celovita šele takrat, ko vsebujejo celo računovodske informacije, ki pomenijo poslovno skrivnost.
- ***Nepristranskost*** – pomeni predstavitev informacij *objektivno* oziroma tako, da se z njimi ne vpliva na odločitve uporabnikov; takšnim informacijam pravimo *nevtralne* informacije.
- ***Pravočasnost*** – pomeni pravočasno pripravo informacij, izdelavo poročil v določenem roku oziroma hiter odziv na nekatera poročila. Pri tem se je potrebno odločiti med določeno stopnjo pravočasnosti oziroma popolnosti informacij.
- ***Primerljivost*** – pomeni informacije pripraviti na način, ki omogoča primerjavo med različnimi obdobji ali z ostalimi podjetji.

Poročila, ki jih mora uprava izdelati na podlagi ZGD-1 ali na zahtevo nadzornega sveta, ki so mu navedena poročila najpomembnejša informacijska podlaga za učinkovit nadzor, predstavljajo osnovno komunikacijo med upravo in nadzornim svetom. V 272. členu ZGD-1 je jasno opredeljena pravica nadzornega sveta, da zahteva poročila o vseh vprašanjih po svoji prosti presoji brez omejitev.

Uprava vsaj enkrat v četrtletju poroča nadzornemu svetu o:

- a) ***načrtovani poslovni politiki in drugih pomembnih vprašanjih poslovanja;***
- b) ***donosnosti podjetja, tudi lastniškega kapitala;***
- c) ***poteku pomembnih poslov, prihodkih in finančnem stanju podjetja;***
- d) ***poslih, ki lahko pomembno vplivajo na donosnost ali plačilno sposobnost podjetja.***

Nadzorni svet lahko zahteva poročilo tudi o drugih vprašanjih. Uprava ga mora obveščati o vprašanjih, ki se nanašajo na poslovanje družbe in z njo povezanih družb. Slovenski

računovodski standardi (2006, str. 183) določajo, da so poročila lahko pobudna, nadzorna ali informativna.

Poslovanje podjetja vodi uprava s poslovođenjem, ki obsega načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadziranje poslovanja za podjetje kot celoto in za posamezne poslovne funkcije. Nadzorni svet lahko zahteva od uprave kakršno koli poročilo o izvajanju poslovodnih funkcij na ravni podjetja ali na ravni posamezne poslovne funkcije, ki so bistvene za uresničevanje politike podjetja (Kavčič, 1996, str. 95). Na osnovi poročil spremljajo delo uprav, ugotavljajo trende v poslovanju in pričakovane rezultate.

V nadaljevanju bom prikazala računovodske informacije, ki so z vidika nadzorne funkcije nadzornih svetov pomembne za njihovo uspešno delovanje ter poskušala navesti, kako pogosto bi morala uprava seznanjati nadzorni svet s svojimi dosežki, da bi nadzorna funkcija nadzornega sveta obsegala tudi preventivno delovanje.

a) Poročilo o načrtovani poslovni politiki in drugih pomembnih vprašanjih poslovanja

Poslovna politika pomeni postavljanje in udejanjanje ciljev podjetja. Kavčičeva v svojem referatu (1996, str. 96) pravi, da je za uspešno delovanje podjetja bistveno, da se opredelijo njegovi cilji, določijo poti za njihovo uresničevanje in zagotovi spremljanje njihovega uresničevanja. Podjetje mora pri postavljanju ciljev upoštevati pričakovanja vsake interesne skupine. Pri tem je bistvena vloga uprave, katere naloga je, da za vsakega od sodelujočih partnerjev poišče tolerančno območje. Široko območje daje upravi *večji maneverski prostor*, tako pri posameznih partnerjih kot pri vodenju podjetja kot celote, od članov uprave pa zahteva takšen način vodenja, ki zagotavlja *upoštevanje interesov vseh interesnih skupin*.

Pri tem, ko nadzorni svet presoja načrtovano poslovno politiko, ugotavlja (Kavčič, 1996, str. 98):

- ali ta upošteva interese vseh interesnih skupin,
- ali so za ovrednotenje ciljev upoštevana pravilna sodila,
- ali so cilji ustrezno ovrednoteni in
- ali je zagotovljeno spremljanje uresničevanja ciljev podjetja.

b) Informacije o donosnosti podjetja

ZGD-1 (1. odst. 272. člena) zahteva od nadzornega sveta, da presoja donosnost podjetja. Donosnost je predstavljena kot kazalnik, ki pokaže kaj je doseženo z določenim vložkom.

Kazalnik lahko obravnavamo (Kavčič, 1996, str. 98):

- *s finančnega zornega kota* – upoštevamo denarni tok ali
- *z gospodarskega zornega kota* – upoštevamo računovodsko izmerjene kategorije posameznega obračunskega obdobja.

Kazalnike je potrebno primerjati z načrtovanimi za isto obdobje, z doseženimi v enakem preteklem poslovnem obdobju ali z doseženimi v povprečju panoge, v katero sodi podjetje. Poleg tega je treba tudi oceniti, ali so kazalniki podjetja "dobri" ali "slabi".

c) Informacije o prihodkih in finančnem stanju podjetja

V ZGD-1 (55. člen) je eno izmed meril za odločanje o tem, ali je družba *velika, srednja, majhna* ali *mikro*, tudi obseg prihodkov, ki najbolje ponazarjajo obseg poslovanja posameznega podjetja. Brez prihodkov podjetje ne more ustvarjati dobička in to je tudi razlog, da mora nadzorni svet pri nadziranju dela uprave, največjo pozornost posvetiti ravno njim. Pri tem preverja uresničevanje načrta ter v primeru odstopanj od uprave zahteva pojasnitev vzrokov za posamezna odstopanja.

S tem, ko nadzorni svet presoja delovanje uprave, presoja tudi finančni položaj podjetja. To je tisto stanje v podjetju, ki ponazarja plačilno sposobnost ali plačilno nesposobnost podjetja (Kavčič, 1996, str. 101). Kot kazalnike finančnega stanja v podjetju upoštevamo tista, ki zrcalijo plačilno sposobnost podjetja na dolgi in kratki rok. Med temi na prvo mesto lahko uvrstimo izkaz denarnih tokov. Izkaz poslovnega izida uporabnikom sicer posreduje informacije o ekonomski uspešnosti poslovanja podjetja, to je o doseženem poslovnem izidu, ne daje pa neposrednih informacij o gibanju denarnih sredstev, ki so pomembne za presojanje finančne uspešnosti poslovanja podjetja. Z vidika denarnih sredstev nas namreč zanima, s katerimi dejavnostmi oziroma kje podjetje ustvarja prejemke oziroma pritoke denarnih sredstev ter kam in kako usmerja pridobljena denarna sredstva. Zanima nas, ali se denarna sredstva povečujejo in ali so zadostna za nemoteno poravnavanje obveznosti podjetja. Večino odgovorov na podobna vprašanja razberemo iz izkaza denarnih tokov, ki je *tretji temeljni letni računovodski izkaz*. Prikazuje spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov v obdobju, kar pomeni, da je dinamični računovodski izkaz, tako kot izkaz poslovnega izida.

d) Posli, ki lahko pomembno vplivajo na donosnost ali plačilno sposobnost podjetja

Posli, ki lahko bistveno vplivajo na donosnost in plačilno sposobnost podjetja, so zagotovo tisti, ki so povezani z investicijskimi odločitvami in raziskavami (Kavčič, 1996, str. 102). V skladu z ZGD-1 mora uprava za tovrstne posle dobiti soglasje nadzornega sveta. Uprava in nadzorni svet morata v konkretnem primeru presoditi, kateri so takšni posli podjetja in dejavniki v podjetju ali izven podjetja, da mora o njih nadzorni svet sprejeti stališče. V ta namen morajo biti sestavljena posebna računovodska poročila, ki pokažejo vpliv omenjenih poslov na poslovanje podjetij.

Za podjetje so pomembna tudi vprašanja, ki se dotikajo nesolventnosti poslovnega partnerja, stavke v podjetju ali pri pomembnem dobavitelju ali kupcu, ukrepi glede varstva narave. V tem primeru mora uprava pripraviti poročilo o vplivih teh dogodkov na poslovanje podjetja, nadzorni svet pa mora o njih zavzeti stališče (Kavčič, 1996, str. 102).

Eno izmed najpomembnejših poročil, ki jih mora uprava pošiljati nadzornemu svetu je **letno poročilo**. Le-to obsega predvsem računovodske izkaze in v prilogi *pojasnila k tem izkazom* ter t. i. *poslovno poročilo*. Letno računovodsko poročilo je sestavljeno iz računovodskih izkazov in pojasnil ter predstavlja podlago za oblikovanje poslovnega poročila. Za pravočasno izdelavo in pravilnost izkazov in poslovnih poročil odgovarja poslovodstvo družbe. ZGD-1 (3. odst. 272. člena) jasno določa, da je uprava dolžna predlog letnega poročila skupaj s predlogom za uporabo bilančnega dobička predložiti nadzornemu svetu ter mu v primeru, da mora biti revidirano, priložiti še revizorjevo poročilo.

Poročila, ki jih računovodstvo pripravlja za nadzorni svet, so lahko redna ali izredna. Redna so tista, ki so vnaprej dogovorjena po obliki, vsebini in rokovo, izredna pa tista, ki jih mora uprava posredovati nadzornemu svetu ob določenih nenormalnih pojavih. Redna poročila so lahko mesečna, trimesečna, polletna ali letna (Kavčič, 1996, str. 103). Ločimo tudi poročila za nazaj, ki jih predstavljajo različna poročila o poslovanju podjetja v preteklem obdobju, in poročila za naprej, ki jih predstavljajo načrti podjetja. Praviloma naj bi bila izdelana v pisni obliki ter predložena članom nadzornega sveta najmanj teden pred sejo nadzornega sveta.

4.3.5 POROČILA NADZORNEGA SVETA

Pristojnosti glede sprejemanja letnega poročila so porazdeljene med upravo, nadzorni svet in skupščino družbe. O sprejetju letnega poročila praviloma odločata uprava in nadzorni svet, pri čemer uprava sestavi letno poročilo, nadzorni svet pa ga preveri in potrdi. Če nadzorni svet potrdi letno poročilo, je to sprejeto. ZGD-1 (3. odst. 282. člena) določa, da mora nadzorni svet v enem mesecu po prejemu sestavljenega letnega poročila svoje poročilo izročiti upravi. Če tega ne stori, mu mora uprava nemudoma postaviti dodaten rok, ki ne sme biti daljši od meseca dni. Če tudi v dodatnem roku poročila ne izroči, pomeni, da letnega poročila ni potrdil.

Nadzorni svet mora na podlagi preverjanja letnega poročila sestaviti pisno poročilo za skupščino. V poročilu mora (2. odst. 282. člena ZGD-1):

- *zapisati, kako in v kolikšnem obsegu* je preverjal vodenje podjetja med poslovnim letom. Ponavadi opiše, kako je spremljal delo uprave in poslovanje družbe po posameznih sejah, kako je sodeloval z upravo in zunanjim revizorjem, katere teme so obravnavali na sejah, kaj je predlagala uprava in kaj nadzorni svet, kakšna vprašanja je zastavil nadzorni svet, kaj je oziroma bo uprava uresničila, kakšen odnos ima nadzorni svet do poslovanja in strategije družbe. Horvatova v članku (2003a, str. 10) priporoča, da nadzorni svet v letnem poročilu, ki poleg obvezne vsebine po ZGD-1 in slovenskih računovodskih standardih, vsebuje še druga prostovoljna razkritja, navede, katera poglavja oziroma katero vsebino letnega poročila je preverjal;
- *izraziti stališče do revizijskega poročila*, če je k letnemu poročilu priloženo tudi slednje. S tem nadzorni svet poda izjavo, da na podlagi pozitivnega revizijskega mnenja, ki zagotavlja, da so računovodski izkazi v vseh pogledih resnična in poštena slika finančnega stanja podjetja, izidov njegovega poslovanja ter sprememb finančnega položaja, v skladu s

SRS. Če je revizorjevo mnenje pridržano ali negativno, mora nadzorni svet navesti, ali kljub takšnemu mnenju potrjuje letno poročilo ali ne;

- *zapisati* (na koncu poročila), ali ima po preverjanju k letnemu poročilu **kakšne pripombe**, in če jih ima, ali kljub temu potrjuje letno poročilo, ter
- *izraziti*, ali letno poročilo **potrjuje**.

Če nadzorni svet letnega poročila ne preveri in ne sestavi poročila za skupščino, je letno poročilo nično (2. odst. 401. člena ZGD-1).

Pisno poročilo nadzornega sveta, ki je namenjeno skupščini, se lahko v letno poročilo vstavi naknadno, potem ko je nadzorni svet letno poročilo že preveril in potrdil. Vendar pa velja omeniti, da pisno poročilo nadzornega sveta kot neodvisnega organa družbe, ki deluje predvsem v korist delničarjev, zunaj letnega poročila nima tolikšne vrednosti, kot jo ima, če je njegova sestavina (Horvat, 2003a, str. 10).

Poročilo nadzornega sveta skupščini predstavlja za nadzorni svet: a) **zakonsko dolžnost** – njegovo sestavo mu nalaga zakonodajalec (priporočajo tudi Priporočila za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov ter Kodeks upravljanja javnih delniških družb); b) **dokaz uspešnosti** – v poročilu nadzorni svet izčrpno ovrednoti lastno aktivnost in delo, prispevek posameznih članov in sodelovanje z upravo ter zunanjim revizorjem podjetja; c) **podlago za nagrado** – ob določanju višine nagrad za člane nadzornih svetov skupščina delničarjev upošteva poročilo o delu nadzornega sveta kot celote in o delu njegovih posameznih članov.

4.4 SODELOVANJE NADZORNEGA SVETA Z ZUNANJIM REVIZORJEM IN NJEGOVA VLOGA PRI IZBIRI REVIZORJA

Nadzorni svet kot notranji organ in revizor kot zunanji organ nadziranja morata navezati stike. Zakon o gospodarskih družbah omejuje odnose med revizorjem in nadzornim svetom na:

- izročitev revizijskega poročila članom nadzornega sveta in
- udeležbo revizorja na seji nadzornega sveta, na kateri se obravnavajo računovodski izkazi družbe, če to zahteva nadzorni svet.

Sodelovanje med revizorjem in nadzornim svetom pa je dejansko mnogo širše. O obveščanju organov upravljanja, med katerimi je lahko tudi nadzorni svet, govorijo Mednarodni standardi revidiranja (**MSR 260** – poročanje o revizijskih zadevah pristojnim za upravljanje).

Namen tega standarda je opredeliti tiste revizorjeve ugotovitve, ki so povezane z revizijo računovodskih izkazov in o katerih mora obveščati pristojne za upravljanje v podjetju. Revizor poroča o "revizijskih zadevah upravljalnega pomena", to je tistih, ki se pojavijo pri reviziji računovodskih izkazov in so po revizorjevem mnenju pomembne za pristojne za upravljanje pri nadziranju računovodskega poročanja in razkrivanja.

V organih upravljanja naj bi bili ljudje, ki so jim zaupani nadziranje, obvladovanje in usmerjanje podjetja. Pri tem so odgovorni za doseganje zastavljenih ciljev poslovanja podjetja, za poročanje o finančnem in premoženjskem stanju podjetja in za poročanje zunanjim uporabnikom informacij (Nemec, 2000, str. 21).

Revizijske ugotovitve, ki so pomembne za organe upravljanja v podjetju, izhajajo iz revizije računovodskih izkazov ter so povezane z nadzorom računovodskega poročanja in razkrivanja.

Pomembne zadeve o katerih revizor poroča organom upravljanja so (MSR 260):

- splošni način in celotno področje revizije, pričakovane omejitve ali dodatne zahteve;
- izbira ali sprememba pomembnih računovodskih usmeritev in postopkov, ki lahko pomembno vplivajo na računovodske izkaze podjetja;
- možen vpliv pomembnih tveganj in izpostavljenosti, na računovodske izkaze, ki morajo biti razkriti v računovodskih izkazih;
- revizijski popravki, ki jih podjetje upošteva ali pa ne, vendar utegnejo pomembno vplivati računovodske izkaze podjetja;
- pomembne negotovosti v zvezi z dogodki in okoliščinami, zaradi katerih revizor dvomi o sposobnosti podjetja za nadaljnje poslovanje – problem nedelujočega podjetja;
- nestrinjanje s poslovodstvom o zadevah, ki so posamično ali kot celota lahko pomembne za računovodske izkaze podjetja ali revizijsko poročilo; v teh sporočilih se upošteva, ali je bila zadeva razrešena ali ne, in njen vpliv na računovodske izkaze;
- pričakovane spremembe revizijskega poročila;
- druge zadeve, ki vzbujajo pozornost organov upravljanja, kot so pomembne slabosti v delovanju notranjih kontrol, vprašanja v zvezi z neoporečnostjo poslovodstva in vpletenost poslovodstva v prevare;
- vse druge zadeve, dogovorjene v pogodbi o revidiranju.

Revizor mora obvestiti organe upravljanja o vseh nepopravljenih napačnih navedbah, ki jih je ugotovil med revizijo in jih je poslovodstvo opredelilo kot nepomembne. O vseh pomembnejših zadevah mora pravočasno obveščati pristojne za upravljanje, kajti le tako jim zagotavlja ustrezen čas za primerno rešitev problema.

Revizorjevo poročanje pristojnim za upravljanje je lahko ustno ali pisno. Na revizorjevo odločitev, ali bo poročal ustno ali pisno, vplivajo dejavniki, kot so (MSR 260):

- obseg, ustroj poslovanja, pravni ustroj in izmenjavanje informacij v revidiranem podjetju;
- narava, občutljivost in pomembnost revizijskih zadev upravljalnega pomena, o katerih naj bi se poročalo;
- dogovori v skladu z občasnimi sestanki ali poročanje o revizijskih zadevah upravljalnega pomena;
- število revizorjevih sprotih stikov in pogovorov s pristojnimi za upravljanje.

V skladu s Priporočili za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov naj bi se s statutom ali sklepom nadzornega sveta določilo, da je potrebno za sklenitev pogodbe z zunanjim revizorjem pridobiti soglasje nadzornega sveta.

V slovenskih gospodarskih družbah običajno uprave pridobijo ponudbe za opravljanje revizije, jih preverijo in ovrednotijo, nato svoje predloge posredujejo nadzornim svetom. Izbira in presojanje nadzornega sveta je potem le še formalnost. S tem nadzorni svet zanemarja eno od svojih pomembnih dolžnosti, da zagotovi ustrezen in neodvisen nadzor v imenu lastnikov. Člani nadzornih svetov pa so dolžni poznati zakonsko urejene kriterije za izbiro revizijskih podjetij ter jih pri izbiri tudi ustrezno preveriti. Eden od osnovnih kriterijev (po 26. členu ZRev-1) je **neodvisnost** in **nepristranskost** revizijskega podjetja in revizorja, ki je odgovoren za revizijo. Pred odločitvijo o izbiri revizorja je potrebno preveriti še druge storitve, ki jih opravlja za podjetje, kajti revizor ne more preverjati samega sebe. Naloga revizorjev in revizijskih družb je po priporočilih Evropske komisije, skrbeti za lastno neodvisnost. Za zagotavljanje neodvisnosti je treba proučiti (Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, 1994):

- *Sorodstvene in druge osebne vezi* – revizor mora upoštevati dejstvo, da lahko vsaka osebna vez med revizorjem oziroma revizijsko družbo in pravno osebo, pri kateri se opravlja revidiranje vpliva na njegovo (njeno) nepristranskost. Težave se lahko pojavijo, če sodelavec revizijske družbe že vrsto let opravlja revizijo v isti pravni osebi ali če je kdorkoli v revizijski družbi poslovno povezan z vodilnim osebjem ali zaposlenim v pravni osebi, pri kateri opravlja revidiranje ali v primerih tesnih prijateljskih vezi med revizorjem oziroma revizijsko družbo in naročnikom revidiranja.
- *Pretirano odvisnost od naročil enega samega naročnika* – nepristranskost in neodvisnost revizijske družbe sta lahko ogroženi, če prevelik del svojih prihodkov v obliki plačil za revizijske storitve ustvarja iz enega samega vira, zato morajo revizijske družbe poskrbeti, da si pridobijo več naročnikov.
- *Finančno povezanost z naročnikom oziroma vključenost v njegovo poslovanje* – primer takšne povezanosti je lastništvo delnic v podjetju, v katerem se opravlja revidiranje. Revizijska družba torej ne sme opravljati storitev za naročnika, v katerem ima eden od njenih družbenikov ali njen direktor oziroma njegovi ožji družinski člani delnice.
- *Posojila naročnikom in od naročnikov* – revizijska družba ne sme dajati posojil svojim naročnikom ali jamčiti za posojila, ki jih najemajo njeni naročniki, pa tudi ne sprejemati posojil od naročnika.
- *Blago in storitve* – sprejemanje blaga in storitev od naročnikov, pa tudi sprejemanje pretirane gostoljubnosti lahko ogrozi neodvisnost revizijske družbe ali revizorja.
- *Navzkrižje interesov* – revizijska družba se mora čim bolj izogibati navzkrižjem interesov, tako da ne sprejema naročil ali imenovanj, pri katerih je verjetno, da bo do njih prišlo. Izogniti se mora na primer namernemu dajanju nasvetov dvema naročnikoma, ki se potegujeta za isto naročilo ali povezavi z dvema družbama, ki tekmujeta za posel za istega naročnika.
- *Vključenost v naročnikove poslovodne funkcije* – revizor mora biti nepristranski in neodvisen, zato se ne sme vključevati v izvršne funkcije ali odločanje naročnika revizije.

- *Povezanost z naročnikom v preteklosti ali pred prevzemom naročila za revidiranje* – revizijska družba ne sme sprejeti ali ohraniti naročila, če je eden od njenih družbenikov, direktorjev ali zaposlenih tudi eden od družbenikov, direktorjev ali zaposlenih pravne osebe, ki je naročnica revizije. Nihče, ki je zaposlen v revizijski družbi, ne sme revidirati pravne osebe, v kateri je (bil) v zadnjih dveh letih direktor, eden od družbenikov ali zaposlenih.

Nadzorni svet in revizijska komisija naj bi pri imenovanju predloga revizorja oziroma revizijske družbe skupščini delničarjev upoštevala, da predlagana revizijska družba izpolnjuje naslednje **kriterije** (točka 3.26 Priporočil za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov):

- revizijska družba ali z njo povezana družba ne opravlja za naročnika nobenih storitev poleg revizije in nima z njim nobenih pomembnejših poslovnih povezav,
- revizijska družba ne opravlja storitev revizije za naročnika že dlje kot 4 leta,
- storitev revizije družbe ne predstavlja več kot 30 % vseh prihodkov revizijske družbe.

Zato je pred izbiro revizorja *smotno preveriti*:

- kdo so lastniki revizijske družbe in kakšne so njihove povezave,
- povezave med lastniki revizijske družbe in naročnikom revizije,
- specifično dejavnost podjetja, ki zahteva posebna znanja revizorja,
- nastopanje revizijske družbe na tujih trgih (mednarodno priznana revizijska družba) in njena organizacija (podružnice v drugih državah, kjer ima naročnik odvisna podjetja).

Pri izboru revizorja lahko podjetje upošteva še nekatere dodatne kriterije, ki jih oblikuje glede na svoje specifične potrebe. Med pomembnejše kriterije sodijo:

- velikost revizijske družbe,
- prepoznavnost in renome,
- reference in ustrezne izkušnje,
- usposobljenost za druge, reviziji sorodne storitve,
- ustrezna strokovna ekipa,
- kakovosten načrt revidiranja,
- stroški revidiranja.

Vsi podatki, ki so pomembni za izbiro, običajno niso razvidni iz same ponudbe revizijske družbe, zato je pomembno, da se nadzorniki sestanejo z revizorjem. Prav tako tudi revizor ne more pripraviti kakovostne in ustrezne ponudbe, če podjetja ne pozna. Do ustreznih informacij lahko pride, če se sestane s predstavniki podjetja.

Finančni škandali po svetu, ki so posledica manipulacij računovodskih izkazov, kažejo na prizadetost številnih interesnih skupin zaradi odsotnosti učinkovitih nadzornih mehanizmov nad poslovodstvom, katere bi morali vzpostaviti lastniki. Slapničarjeva v svojem prispevku (2004, str. 18) opozarja na "razvodenelost" vloge nadzornih svetov ter prevladujoč

“menedžersko” diskrecijski model vodenja podjetij, v katerem je moč posloводства in zaposlenih v primerjavi z lastniki nesorazmerno velika. Zaradi prikrivanja šibkih finančnih rezultatov je velika potreba po učinkovitosti računovodskega poročanja in nadziranja. Na kakovost dela nadzornega organa prav gotovo vpliva tudi prevladujoč način plačevanja nadzornih svetov (nizke sejnine, ne pa denimo delnice), ki njegovih članov ne spodbuja k poglobljenemu delu, potrebnim za analizo finančnega stanja podjetja.

5 REVIZIJSKI ODBOR

5.1 REVIZIJSKI ODBOR IN NJEGOVA VLOGA V PODJETJU

5.1.1 OPREDELITEV REVIZIJSKEGA ODBORA

Prvi revizijski odbori so nastali leta 1940 v ZDA na pobudo Komisije za vrednostne papirje (Securities and Exchange Commission, SEC) in newyorške borze (New York Stock Exchange, NYSE). Leta 1976 je NYSE vključila zahtevo po revizijskem odboru tudi v svoje sporazume o kotizaciji na borzi. SEC pa si je prizadevala, da bi bili revizijski odbori obvezni odbori nadzornega sveta v vseh podjetjih, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi. Tako je revizijski odbor postal sestavljen iz tistih članov nadzornega sveta, ki niso bili neposredno odgovorni za poslovanje podjetja. V Evropi so razpravo o revizijskih odborih in njihovi vlogi pri zagotavljanju neodvisnega delovanja revizorja spodbudile direktive Evropske unije, in sicer osnutek Pete direktive, ki govori o sestavi nadzornih svetov in družb, in Osmo direktiva, ki govori o neodvisnosti in poštenosti revizorja (Duhovnik, 1997, str. 12).

Med spremembami Osme direktive Evropske unije so vključena tudi posebna pravila za revizijske odbore družb, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na borzi. Te družbe naj bi ustanovile revizijske odbore, ki naj bi nadzirali računovodsko poročanje in razmerje do zakonskega revizorja. Člani v njih naj bi bili večinoma strokovnjaki s področja računovodstva in revizije. Posebna naloga revizijskega odbora bi bila, da bi skupščini predlagal revizorja za imenovanje. Zakonski revizor naj bi posebej poročal revizijskemu odboru. To poročilo naj bi vsebovalo tudi analizo finančnega položaja in računovodskih usmeritev naročnika (Odar, 2003a, str. 106).

Revizijski odbor opredeljujemo iz različnih zornih kotov (Duhovnik, 1997, str. 10):

- **Strokovna skupina** (Accountants International Study Group) ga opredeljuje takole: “Revizijski odbor je odbor nadzornega sveta podjetja, ki je posebej odgovoren za pregled letnih računovodskih izkazov preden so predloženi v obravnavo nadzornemu svetu. Odbor je običajno vezni člen med revizorjem in nadzornim svetom, v njegovo pristojnost pa sodi ocena izbire zunanjih revizorjev, pregled celotne opravljene revizije in njenih ugotovitev ter pregled delovanja notranjih finančnih kontrol in finančnih informacij za javnost.”

- Podobno opredeljuje revizijski odbor **strokovna inštitucija** (Peat Marwick McLintock):

“Revizijski odbor je odbor nadzornega sveta, ustanovljen zato, da bi zagotovil večjo kakovost in zanesljivost finančnih informacij, ki jih obravnava nadzorni svet. Sestavljen je v celoti ali pretežno iz zunanjih članov nadzornega sveta, ki pregledujejo, ocenjujejo in nadzirajo proces finančnega poročanja in postopke revidiranja.”

- Opredelitev v eni izmed **raziskovalnih študij** (Marrian) pravi:

“Revizijski odbor je odbor nadzornega sveta; običajno ima tri, štiri ali pet članov – direktorjev, ki niso odgovorni za finančno področje poslovanja podjetja. Glavne naloge revizijskega odbora so ocenjevanje računovodskih izkazov, preverjanje učinkovitosti računovodskega sistema in sistema notranjih kontrol, pregledovanje ugotovitev revizorjev, oblikovanje predlogov za imenovanje zunanjih revizorjev in plačevanje revizijskih storitev.”

Različne opredelitve strokovnjakov izhajajo iz različnega pogleda na sisteme upravljanja družb. Kljub temu pa je skupna značilnost vseh opredelitev revizijskega odbora njegova *nadzorna funkcija* z namenom, da se zagotovi *verodostojnost računovodskega poročanja družbe*.

Meta Duhovnik (2002, str. 18) v enem izmed svojih člankov opredeljuje revizijski odbor kot odbor nadzornega sveta, dejaven na področju revidiranja, notranjega kontroliranja in finančnega poročanja. Revizijski odbor je lahko tudi uspešen mehanizem, s katerim nadzorni svet nadzira poslovanje podjetja, če je to v interesu nadzornega sveta in uprave. Notranji in zunanji revizorji sodelujejo z nadzornim svetom prek revizijskega odbora, katerega osnovna naloga je nadzor nad vzdrževanjem dobrega računovodskega sistema. Za njegovo vzdrževanje pa mora skrbeti poslovodstvo.

5.1.2 DEJAVNIKI USPEŠNEGA ORGANIZIRANJA IN VPELJAVE REVIZIJSKEGA ODBORA V PODJETJE

Pravne in zakonske zahteve glede organizacije revizijskega odbora so po državah različne. V nekaterih so odbori obvezni za podjetja, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi, v drugih pa je odločitev o ustanovitvi prepuščena samemu podjetju.

Ne glede na to, kako so organizirane funkcije revizijskega odbora, lahko podjetja prispevajo k večji učinkovitosti revizijskega odbora s (Vremec, 2003, str. 31):

- pripravo listine o ustanovitvi, ki opredeljuje vlogo revizijskega odbora,
- imenovanjem ustrezno usposobljenih in izkušenih članov revizijskega odbora,
- zagotavljanjem neodvisnosti in objektivnosti članov odbora,
- določitvijo trajanja mandata članov odbora,
- določitvijo ustreznega načrta terminov sklicanih sej,
- dodeljevanjem zadostnih virov za opravljanje nalog in

- zagotavljanjem informacij za lažjo orientacijo novih članov.

Vloga listine o ustanovitvi

Revizijski odbor mora imeti pisno *listino o ustanovitvi*, ki jasno opredeljuje njegovo vlogo. S to listino je opredeljena podlaga za določitev odgovornosti in pooblastil revizijskega odbora.

V listini o ustanovitvi revizijskega odbora naj bi bilo opredeljeno (Vremec, 2003, str. 32):

- splošen namen obstoja in cilji odbora,
- pooblastila,
- organizacija – predvidena udeležba, pogostost in trajanje sej,
- vloga in odgovornosti članov revizijskega odbora,
- odnosi z notranjimi in zunanji revizorji,
- skladnost z zakonodajo in regulativo,
- skladnost s kodeksom ravnanja,
- odgovornosti glede poročanja in
- druge odgovornosti (npr. pooblastila za izvajanje posebnih preiskav).

Listino o ustanovitvi mora pregledati, po potrebi popraviti in potrditi nadzorni svet. Le-ta mora zagotoviti, da je listina pravočasno prilagojena in spremenjena glede na razmere poslovanja in potrebe podjetja. Zato naj bi bila listina o ustanovitvi s strani nadzornega sveta periodično pregledana (vsaj enkrat letno), ustrezno popravljena in potrjena. Le na ta način lahko listina zagotavlja podlago za poročanje odbora nadzornemu svetu o svoji dejavnosti.

Članstvo v revizijskem odboru ter zahtevane lastnosti posameznih članov

Revizijski odbor je običajno odbor nadzornega sveta. Za imenovanje njegovih članov je odgovoren nadzorni svet oziroma v nekaterih primerih neodvisno telo nadzornega sveta, oblikovano za imenovanje. Revizijski odbor naj bi bil sestavljen iz najmanj treh članov, sicer pa na njegovo velikost vpliva velikost podjetja. Pomembno je, da je dovolj velik, da izkazuje uravnoteženost stališč in izkušenj, toda dovolj majhen, da deluje učinkovito. Na splošno velja, da so odbori, ki imajo tri do šest članov, optimalno veliki. Sicer pa mora velikost odbora ustrezati okoliščinam v družbi in je odvisna od obsega odgovornosti, ki so dodeljene odboru.

Za uspešno delovanje revizijskega odbora je temeljnega pomena ustrezna strokovna usposobljenost in izkušnost članov revizijskega odbora, njihova neodvisnost ter osebnostne oziroma značajske lastnosti, ki jim zagotavljajo kakovost in neodvisnost delovanja. Najpomembnejše med njimi naj bi bile (Duhovnik, 1997, str. 14):

- sposobnost objektivnega presojanja,
- neodvisnost od uprave,
- popolno razumevanje namena in odgovornosti revizijskega odbora,
- zadosten razpoložljiv čas za delo v odboru,
- široko strokovno obzorje,

- poznavanje področij poslovanja podjetja,
- vsebinsko poznavanje področja financ, računovodstva in revidiranja.

Vsaj eden od članov revizijskega odbora naj bi bil strokovnjak s področja računovodstva in financ. Pomembno je, da znajo ostali člani brati in predvsem razumeti računovodske izkaze. Vsi člani morajo namreč prispevati k dejavnostim revizijskega odbora. Bolj kot enotnost v nazorih članov revizijskega odbora je zaželena njihova različnost, kajti enotnost lahko vodi v pretirano poudarjanje nekega pogleda na obravnavano problematiko. Še posebej v večjih podjetjih, naj bi bili v revizijskem odboru zastopani: strokovnjak na področju financ in računovodstva ter strokovnjaki iz ostalih področij (na primer pravni in davčni svetovalci).

Nadzorni svet mora izbrati predsednika revizijskega odbora, ki mora biti sposoben voditi odbor ter spodbujati učinkovite delovne odnose med njegovimi člani in upravo, notranjimi in zunanji revizorji. Pomembno je, da je posameznik tehtno izbran, saj je predsednik revizijskega odbora načeloma koordinator nalog oziroma odgovoren za učinkovitost delovanja revizijskega odbora.

Neodvisnost članov revizijskega odbora

Lastnost, ki je za člane revizijskega odbora zelo pomembna, je njihova popolna neodvisnost, ki je pogojena z nadzorno vlogo revizijskega odbora. Neodvisnost je najpomembnejša lastnost članov revizijskega odbora, da bi lahko nasprotovali odločitvam uprave oziroma zavzemali nasprotna stališča kot uprava.

Statusi, ki v ZDA članom revizijskih odborov preprečujejo neodvisno delovanje so naslednji:

- trenutna ali nekdanja zaposlitev v družbi (najpogosteje doba zadnjih petih let),
- poleg prejemanja plačil za naloge, opravljene v revizijskem odboru, prejemanje dodatnih izplačil iz družbe,
- status ožjega družinskega člana kateregakoli člana družbe,
- status pomembnega lastnika ali njegovega predstavnika in
- status člana uprave ali glavnega lastnika večjega kupca ali večjega dobavitelja družbe.

Član odbora, ki ima enega ali več zgoraj navedenih statusov, je kljub temu lahko imenovan, če je njegovo članstvo v interesu družbe in njenih delničarjev.

Podjetje mora revizijskemu odboru zagotoviti (Duhovnik, 1997, str. 14):

- da ima pooblastila in pomoč nadzornega sveta,
- da je popolnoma neodvisen tako glede sestave kot tudi glede delovanja,
- da ima jasna pooblastila (poslovodstvo mora razumeti pričakovanja nadzornega sveta),
- da so oblikovani jasni temelji za sodelovanje med revizijskim odborom na eni strani ter finančnim vodstvom, notranjim revizorjem in zunanjim revizorjem na drugi strani.

Ko je revizijski odbor imenovan, potrebuje nekaj časa, da razvije svoja lastna spoznanja in se podrobneje seznanj z nalogami, ki jih bo opravljal. Zato je bistvenega pomena, da se zagotovi takšna menjava članstva, ki bo omogočala neodvisnost njegovega delovanja.

Zavezanost in mandat članov revizijskega odbora

Člani revizijskega odbora lahko izpolnjujejo svoje dolžnosti in odgovornosti le, če posvetijo dovolj časa in energije dejavnostim revizijskega odbora. Mednje sodijo spoznavanje poslovanja podjetja in sektorja dejavnosti, priprave na seje, udeležbo na sejah in na neformalnih sestankih z drugimi udeleženci. Člani naj bi bili prisotni na vseh sestankih odbora.

Nadzorni svet naj bi izbiri možnih kandidatov za članstvo v revizijskem odboru upošteval število odborov, v katerih kandidati že delujejo ter njihove druge odgovornosti. Število drugih funkcij članov lahko namreč skrajša čas, ki ga imajo le-ti na voljo za izvajanje dejavnosti v nekem revizijskem odboru.

Mandati članov odbora so različni, njihovo trajanje pa mora biti določeno v ustanovni listini. Običajno so triletni z možnostjo ponovnega imenovanja, obstaja pa tudi možnost določitve daljših ali odprtih mandatov. Pri določanju mandata članov odbora je pomembno, da nadzorni svet uravnoteži kontinuiteto in sveže poglede članov. Hitra menjava članov negativno vpliva na učinkovitost odbora, ker novi člani potrebujejo čas, da se seznanijo s poslovanjem družbe ter odkrijejo problematiko njenega poslovanja. Prednost hitre menjave članov pa je v tem, da le-ti v odbor prinašajo sveže poglede na problematiko (Vremec, 2003, str. 35).

Pogostost sej revizijskih odborov in pomen dnevnega reda

Revizijski odbor se mora redno sestajati ter podrobno načrtovati urnik sej in dnevni red. Število sej odbora je pogojeno s ciljem in predvidenim obsegom dejavnosti odbora. Redne seje omogočajo pravočasen pregled in razpravo o računovodskih izkazih, za katere je še posebej pomembno, da so sklicane vnaprej, da je še dovolj časa za morebitne spremembe, ki jih predlaga odbor. Seje so običajno časovno usklajene z izvajanjem rednih zunanjih in notranjih revizij.

Dolžina sej običajno poteka polovico delovnega dne. Povprečno število sej v družbah EU je *od štiri do pet letno*. Vremec v svojem prispevku (2003, str. 36) omenja, da je za doseganje ciljev odbora, ključnega pomena ustrezna pogostost in trajanje sestankov. Na sejah lahko pogosto sodelujejo tudi povabljeni udeleženci, in sicer tisti, ki so odgovorni za zadeve na dnevnem redu ter so z njimi tudi seznanjeni. Mednje lahko štejemo:

- vodje notranje revizije podjetja,
- predstavnike zunanjega revizijskega podjetja in
- višje vodilne delavce posameznih revidiranih področij.

Dnevni red je potrebno pripraviti v pisni obliki, kajti od njega je ravno tako odvisna učinkovitost dela na seji. Člani odbora in povabljeni udeleženci ga morajo še pred samo sejo proučiti, zato jim ga je potrebno skupaj z dodatnimi gradivi pravočasno dostaviti. Dnevni red naj bi bil načrtovan tako, da bo zagotovljeno zasledovanje ciljev odbora, ki so določeni v ustanovni listini.

Pomembnost virov za izvajanje nalog revizijskega odbora

Pomemben dejavnik, ki vpliva na delovanje revizijskega odbora, je tudi zadostnost virov, ki so potrebni za opravljanje njegovih nalog. Za delo je občasno potreben tudi dostop do pravnih svetovalcev in ostalih zunanjih izvedencev (na primer, kadar se izvajajo posebne preiskave).

Strokovno usposabljanje članov revizijskega odbora

Usposabljanje članov revizijskega odbora je ključnega pomena za njegovo uspešnost delovanja. Seznanjeni morajo biti z delom odbora ter imeti na voljo zadosti informacij za delo. Člani revizijskega odbora so običajno člani uprav drugih podjetij, vendar so količina in narava informacij ter znanje, potrebno za izvajanje njihovih nalog v revizijskem odboru, običajno drugačni od tistih, ki jih sicer potrebujejo za svoje delo.

Vremec v svojem prispevku (2003, str. 36-37) navaja, da bi se moral proces seznanjanja pričeti takoj, ko je kandidat imenovan za člana odbora. Novi član se mora srečati z upravo, da pridobi ustrezno razumevanje in vpogled v poslovanje družbe, njene izdelke ali storitve, izpostavljenost tveganjem, notranje kontroliranje in način računovodskega poročanja. Proučiti mora ustanovno listino, zapisnike predhodnih sej in poročila, katera je odbor v zadnjem času predložil nadzornemu svetu, kajti le tako bo lahko razumel zahteve in cilje revizijskega odbora, kar je tudi njegova obveza.

Novi člani odbora morajo, zato da bi se seznanili s podjetjem, proučiti informacije naslednjih področij (Vremec, 2003, str.37):

- ***poslovanje podjetja*** – ustanovno listino revizijskega odbora, kvalifikacije in izkušnje vodstvenih in finančnih delavcev, finančni in operativni nadzor v podjetju, veljavne računovodske usmeritve in razloge za eventuelne spremembe računovodskih usmeritev, zakonske zahteve po poročanju, področja delovanja, izpostavljena tveganjem, poslovanje enot na tujem, tekoče pravne postopke, morebitne obveznosti, načrtovane spremembe informacijskih sistemov;
- ***notranjo revizijo*** – odgovornosti, število notranjih revizorjev in njihove kvalifikacije, način poročanja notranje revizije revizijskemu odboru, vrste informacij, ki jih revizijski odbor prejme od notranjih revizorjev, načrt dela, rezultate neodvisnih pregledov notranje revizije;
- ***revizijo računovodskih izkazov*** – predviden obseg dela zunanjega revizijskega podjetja, odnos med revizijskim odborom in zunanjimi revizorji, vrste informacij, ki jih revizijski

odbor prejme od zunanjega revizijskega podjetja, vrsto in časovni raspored prejema poročil, ki jih izda zunanje revizijsko podjetje.

Dejavnosti podjetij postajajo vedno bolj raznolike in specifične, delo nadzornih organov in posloводства pa vedno bolj zahtevno, še zlasti zaradi občasnosti dela članov nadzornih organov, zaradi katere se povečuje nevarnost, da zaradi nepoznavanja razmer ne bodo mogli kakovostno opravljati svoje funkcije.

5.1.3 CILJI REVIZIJSKEGA ODBORA

Z uvedbo revizijskih odborov je postavljen dodaten mehanizem nadzora tako uprave kot tudi revizorjev, katerega končni cilj je zagotoviti bralcem računovodskih izkazov in s tem tudi udeležencem kapitalskih trgov večje zaupanje v poštenost računovodskih izkazov. Uvedba revizijskih odborov v velikih podjetjih je pomembna še posebej zato, ker se kaže vedno večja potreba po uvedbi notranjega revidiranja in stalnega nadziranja delovanja notranjih kontrol.

Sistem notranjega kontroliranja podjetij je eden temeljnih dejavnikov upravljanja podjetij. Poslovodstvu omogoča kakovostno upravljanje družbe, je pa tudi ključnega pomena za nadzorni organ, kateremu omogoča odkrivanje in reševanje konfliktnih situacij ter nadzor nad delom posloводства. Z notranjim kontroliranjem naj bi se ukvarjal revizijski odbor, saj njegovi člani poznajo delo revizorjev ter vplive posameznih ukrepov in aktivnosti na poslovanje podjetja.

Revizijski odbor je lahko zelo pomemben inštrument za uresničevanje sklepov nadzornega sveta. Temeljni cilji, ki naj bi vodili k ustanovitvi revizijskega odbora, so (Duhovnik, 1997, str. 30-31):

1. izboljševanje podjetniške prakse,
2. povečevanje učinkovitosti članov nadzornega sveta,
3. izboljševanje komuniciranja med nadzornim svetom in zunanjim revizorjem,
4. varovanje in povečevanje neodvisnosti zunanjih revizorjev,
5. izboljševanje komuniciranja med nadzornim svetom in notranjim revizorjem,
6. varovanje in povečevanje neodvisnosti notranjih revizorjev,
7. pomoč revizorjem pri poročanju o resnih pomanjkljivostih pri delovanju vodstva,
8. povečevanje zaupanja javnosti v verodostojnost in objektivnost računovodskih izkazov,
9. posredovanje med vodstvom in revizorji.

Odbori nadzornih organov delujejo tako v enotirnih kot v dvotirnih sistemih upravljanja. Njihova naloga je (Vremec, 2003, str. 26):

- racionalno, bolj učinkovito in kakovostnejše delo nadzornega organa na bolj zahtevnih področjih ter
- sprejemanje objektivnih in od posloводства neodvisnih odločitev.

Revizijski odbor lahko kot odbor nadzornega sveta učinkovito pomaga pri upravljanju podjetja. Njegov glavni namen je (Duhovnik, 1997, str. 9):

- pomagati vodstvu podjetja pri izpolnjevanju njegovih obveznosti,
- izboljševati učinkovitost nadzornega sveta,
- krepi verodostojnost in objektivnost računovodskih izkazov,
- krepi neodvisnost revizijske funkcije (zunanje in notranje),
- izboljševati kakovost revizijske in računovodske funkcije,
- omogočati komuniciranje med člani nadzornega sveta, revizorji in vodstvom podjetja,
- pomagati članom nadzornega sveta pri nadziranju delovanja podjetja.

Razvoj revizijskega odbora je treba obravnavati kot razvoj revidiranja v širšem smislu – glede na revidiranje zunanjega revizorja, ki ima precej ožek cilj, oblikovati mnenje o računovodskih izkazih. V tem pogledu naj bi revizijski odbor (Duhovnik, 1997, str. 13):

- pomagal upravi pri izpolnjevanju njenih dolžnosti,
- krepil vlogo tistih članov nadzornega sveta, ki resnično zastopajo interese delničarjev,
- krepil zaupanje v nepristranskost in verodostojnost finančnega poročanja,
- povečal neodvisnost delovanja revizorjev,
- izboljševal kakovost revidiranja in računovodskega spremljanja poslovanja,
- izboljševal komuniciranje med nadzornim svetom, revizorji in upravo.

Zaradi delovanja revizijskega odbora se ne zmanjšuje odgovornost uprave in nadzornega sveta podjetja, lahko pa učinkovito pomaga pri reševanju problemov nadzornega sveta, ne da bi posegal v njegovo odgovornost ali v delovanje uprave.

Cilj revizijskega odbora je pomagati nadzornemu svetu pri reviziji poslovanja, tako da (Duhovnik, 1997, str. 13):

- ugotavlja, ali se poslovna politika, ki jo je sprejel nadzorni svet, bolj ali manj dosledno izvaja na različnih področjih poslovanja,
- ocenjuje način vodenja podjetja, zlasti na občutljivih področjih,
- ocenjuje prednosti in slabosti organiziranosti podjetja in način, na katerega se organiziranost odziva na pritiske in priložnosti, ki prihajajo iz njenega okolja,
- pregleduje, kako je ocenjeno delo uprave na različnih ravneh, in ocenjuje, ali zamenjave v poslovodstvu podjetja v zadostni meri zagotavljajo uresničevanje razvojnih načrtov, ki jih je sprejel nadzorni svet.

O svojih ugotovitvah poroča revizijski odbor nadzornemu svetu, ki sprejema ustrezne odločitve.

5.1.4 VLOGA REVIZIJSKEGA ODBORA KOT NADZORNIKA NOTRANJIM REVIZORJEM

Taylor in Glezen (1996, str. 36) opredeljujeta notranje revizorje kot zaposlene v podjetjih, katerih delovanje ocenjujejo. Notranje revidiranje pa opisujeta kot neodvisno presojanje v

podjetju, z namenom preiskovanja in vrednotenja njegovega delovanja. V mnogih podjetjih notranji revizorji poročajo neposredno revizijskemu odboru.

Notranja revizija pomaga revizijskemu odboru pri izpolnjevanju njegove odgovornosti, predvsem na področju notranjega kontroliranja, prevar in notranjih preiskav. Učinkovita notranja revizija ne more delovati brez podpore uprave in nadzornega sveta, odprt dostop pa mora imeti tudi do revizijskega odbora.

Revizijski odbor in notranji revizor imata skupne cilje, zato se mora med njima razviti korekten delovni odnos. Revizijski odbor lahko celo poveča uspešnost in učinkovitost notranje revizije tako, da sodeluje pri oblikovanju njene politike ter s tem doseže usklajenost pooblastil notranje revizije z njenimi odgovornostmi. Vremec (2003, str. 42) poudarja, da mora imeti revizijski odbor jasen vpogled v dejavnosti notranje revizije, njene funkcije in organizacijsko sestavo. Da si pridobi ta vpogled, mora zbrati podatke iz različnih virov, ki vključujejo:

- ustanovno listino notranje revizije, organizacijsko sestavo, načrt dela;
- poročila o dejavnostih notranje revizije za določeno obdobje, ki vsebujejo sezname in ugotovitve iz končanih in tekočih projektov;
- opis postopka, ki zagotavlja, da uprava izvede ustrezne korektivne ukrepe na predloge iz poročil notranje revizije;
- informacije o trenutnih razpoložljivih virih ter
- načrte za pridobitev in usposabljanje osebja.

Uspešno sodelovanje med revizijskim odborom in notranjim revizorjem je mogoče doseči le z zagotavljanjem neodvisnosti ter odkrite komunikacije med njima, s čimer se ustvarja primerno delovno okolje. Naloga revizijskega odbora je, da preveri, ali je osebje notranje revizije neodvisno, usposobljeno in kvalificirano. Kakovost dejavnosti oddelka notranje revizije lahko izboljša, ko poskrbi, da so notranji revizorji (Vremec, 2003, str. 42-43):

- **stalno neodvisni** – zagotovljena jim mora biti neodvisnost pri načrtovanju, preiskovanju in poročanju, kar pomeni, da ne sme nihče vplivati na načrtovanje opravil, določanje obsega dela, razkrivanje dejstev ali na izražanje mnenja notranjega revizorja, omogočeno mu mora biti, da deluje svobodno in nepristransko;
- **zadostno usposobljeni** – družba mora podpirati stalno poslovno usposabljanje notranjih revizorjev;
- **na tekočem s trenutno problematiko in tehnologijo v panogi** – na primer v podjetjih, katerih poslovanje je zelo odvisno od informatike ali elektronskega poslovanja, morajo notranji revizorji poznati vpliv te tehnologije na sistem notranjih kontrol;
- **ustrezno strokovno kvalificirani** – podjetje mora spodbujati notranje revizorje, da se vključijo v strokovna združenja ter pridobijo strokovna potrdila.

Dolžnost revizijskega odbora je tudi ugotavljanje učinkovitosti funkcije notranje revizije. Pri tem oceni, ali podjetje v zadostni meri uporablja sposobnosti notranje revizije in ji daje

ustrezno podporo. Kako učinkovita je notranja revizija, lahko preveri na področjih, kot so (Vremec, 2003, str. 43):

- zadolžitve in odgovornosti,
- zadostnost virov oziroma delovnega gradiva notranjega revizorja za izvedbo revizijskega postopka,
- morebitna potreba po zunanjih izvajalcih,
- program dela notranje revizije,
- sodelovanje pri načrtovanju in uvajanju novih informacijskih sistemov,
- upoštevanje priporočil notranje revizije v podjetju in
- delovni odnos z zunanjimi revizorji.

5.2 ODGOVORNOSTI REVIZIJSKEGA ODBORA PRI NADZORU PODJETJA

Čeprav so v podjetjih dolžnosti revizijskih odborov različne, pogosto vključujejo imenovanje zunanjih revizorjev, pregledovanje načrtov za revizijo in sorodne storitve, pregledovanje revizijskih izsledkov in računovodskih izkazov ter nadzorovanje ustreznosti ustroja notranjega kontroliranja v podjetju. Da bi revizijskemu odboru pomagali pri opravljanju njegovih nalog, se revizorji z njim povezujejo glede številnih zadev (Taylor, Glezen, 1996, str. 297).

V začetnem obdobju so bili revizijski odbori običajno odgovorni samo za (Vremec, 2003, str. 27):

- pregled letnih revidiranih računovodskih izkazov družb in priporočilo nadzornemu svetu, naj jih potrdi,
- nadzor odnosov družbe z notranjimi in zunanjimi revizorji,
- pregled priporočil o izboljšanju notranjega kontroliranja v pismu poslovodstvu.

Novi izzivi danes pripomorejo k širitvi oziroma stalni spremembi odgovornosti in vloge revizijskih odborov. Spremembe so bile najbolj očitne v ZDA, kjer je leta 1998 predsednik Ameriške državne komisije za trg vrednostnih papirjev (SEC) zahteval izboljšanje dela odborov direktorjev na področju nadzora poročanja o poslovanju družb. Da bi se izboljšala učinkovitost delovanja revizijskih odborov pri nadzoru nad računovodskim poročanjem podjetij, je bil ustanovljen "Blue Ribbon Committee", ki je leta 1999 družbam predstavil svoja priporočila oziroma **temeljna načela za delo revizijskih odborov**.

Načela med drugim poudarjajo pomembnost (Blue Ribbon Committee, 2004):

- neodvisnih članov pri sprejemanju odločitev,
- konstruktivne razprave z organi upravljanja in poslovođenja podjetja, notranjimi in zunanjimi revizorji o kakovosti poročanja o poslovanju,
- učinkovitega komuniciranja in pretoka informacij med notranjimi in zunanjimi revizorji ter
- ključne vloge odbora pri nadziranju posameznih faz revidiranja.

Odgovornosti revizijskega odbora so odvisne od okoliščin v družbi, kar je tudi razlog, da jih avtorji in zakonodaje posameznih držav opredeljujejo različno, pa vendar se nekatere odgovornosti ponavljajo. Naloga revizijskega odbora, ki ga navadno ustanovi nadzorni svet in kateremu le-ta neposredno poroča o svojem delu, je podati dodatno zagotovilo o kakovosti in zanesljivosti računovodskih informacij, ki jih uporablja nadzorni svet in ki jih objavlja podjetje. Revizijski odbor lahko izboljša kakovost procesov poročanja v podjetju, ne more pa zmanjšati odgovornosti nadzornega sveta. Naloge revizijskega odbora običajno zajemajo preverjanje in uvajanje sistemov notranjih kontrol ter obvladovanja tveganj, nadzor nad procesom računovodskega poročanja, nadzor in obravnavo procesa preverjanja skladnosti z veljavno zakonodajo, sodelovanje z zunanjimi in notranjimi revizorji in sodelovanje z organi upravljanja in poslovanja podjetja.

5.2.1 ODGOVORNOST ZA USPEŠEN SISTEM NOTRANJIH KONTROL

Sistem notranjih kontrol predstavljajo postopki, ki jih sprejme uprava, da bi dosegla zastavljene cilje ter zagotovila učinkovitost poslovanja družbe. Glavni namen učinkovitega sistema notranjih kontrol je zagotavljati varno poslovanje in preprečevati ter razkrivati morebitne napake in prevare. Z njim se zagotavljajo natančnost, popolnost in pravočasnost računovodskih informacij.

Kot poudarja Chorofas (2001, str. 30), je za vzpostavitev in delovanje sistema notranjih kontrol odgovorno poslovodstvo, medtem ko je naloga notranjih in zunanjih revizorjev, da sistem notranjih kontrol redno revidirajo in s tem preprečijo morebitne nepravilnosti ter pomanjkljivosti. Kajti le dinamičen in prilagodljiv sistem notranjih kontrol lahko zagotavlja pošteno, zanesljivo in pregledno računovodsko poročanje.

Interna literatura revizijske družbe PricewaterhouseCoopers (Audit Committees, 2004), opredeljuje odgovornosti revizijskega odbora v zvezi s sistemom notranjih kontrol in obvladovanja tveganj, kot:

- ocenitev vzpostavljenih ureditev notranjih kontrol in upravljanja s tveganji;
- razumevanje sistemov notranjih kontrol;
- zagotavljanje, da so sistemi notranjih kontrol, potrebni po mnenju notranjih in zakonskih revizorjev, resnično vpeljani v podjetje;
- seznanjanje z upravo oziroma upravnim odborom podjetja o odnosu do tveganja in o uveljavljenih politikah upravljanja s tveganji podjetja;
- razumevanje procesov obvladovanja tveganj podjetja in odgovornosti za tveganja;
- pregled nad večjimi računovodskimi tveganji, ki jim je podjetje izpostavljeno in koraki upravljanja in nadziranja teh tveganj.

Za učinkovito notranje kontroliranje je odgovorna uprava. Ne glede na njeno odgovornost pa lahko revizijski odbor prispeva k izboljšanju kontroliranja v družbi. Odgovoren je za nadzor sistema notranjih kontrol, ki ga izvaja s pregledom poročil in prek razprav z upravo ter

notranjimi in zunanjimi revizorji. Poleg tega mora biti seznanjen s tveganji, ki jim je družba izpostavljena ter s postopki, ki se izvajajo za obvladovanje teh tveganj.

5.2.2 ODGOVORNOST ZA NADZOR NAD RAČUNOVODSKIM POROČANJEM PODJETIJ ZUNANJIM UPORABNIKOM

Procesi vodenja in nadziranja podjetja postajajo vedno bolj zapleteni tudi zaradi vse večjih zahtev pri poročanju tako notranjim kot zunanjim uporabnikom informacij. Letna poročila in v okviru njih računovodski izkazi so ogledalo poslovanja družb. Pomembni so predvsem za lastnike, dobavitelje, banke, delničarje, zaposlene in ostale interesne skupine ter širšo javnost. Zunanja revizija je ena izmed načinov preverjanja in podajanja mnenj o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov družbe.

Odgovornost za nadzor nad letnim in medletnim računovodskim poročanjem ter poročanjem širši javnosti pa je lahko prenesena tudi na revizijski odbor. Ta mora biti prepričan o njihovi verodostojnosti ter zaupati podroben pregled nad računovodskimi izkazi in letnim poročilom revizijskemu odboru, ki mora pregledati usklajenost in popolnost računovodskih izkazov ter letnega poročila z drugimi informacijami, ki so mu na voljo.

Čeprav je zunanji revizor tisti, ki poda mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, je pomembno, da obstaja dodaten varnostni mehanizem v obliki revizijskega odbora, ki zagotavlja nadzor nad procesom poročanja zunanjim uporabnikom. Pregled, ki ga izvaja revizijski odbor, obsega uporabo izbranih računovodskih usmeritev in metod računovodskih ocen, pripravo razkritij, razkritje ustavljenega poslovanja ter delovanja sistema notranjih kontrol. Vremec (2003, str. 38) poudarja, da mora odbor posebno pozornost posvetiti kompleksnim in nenavadnim transakcijam ter področjem, kjer je prisotna subjektivna presoja uprave in kjer so uporabljene predpostavke, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze.

5.2.3 ODGOVORNOST GLEDE ZAKONODAJNIH, PRAVNIH IN DAVČNIH ZADEV

Odgovornost revizijskega odbora se nanaša tudi na zakonodajne, pravne in davčne zadeve. Revizijski odbor prevzame odgovornost za nadzor postopka, kjer se ugotavlja skladnost z zakoni in pravnimi akti, ki imajo lahko učinke na računovodske izkaze. V ta namen odbor pridobi poročila uprave, svetovalca za skladnost z zakonodajo, pravnika oziroma davčnega svetovalca družbe, se seznanijo s postopki za zagotavljanje skladnosti z zakonodajo in oceni možni učinek na računovodske izkaze. Revizijski odbor mora biti pozoren na spremembe računovodskih standardov, računovodskih usmeritev ter državne zakonodaje, ki jo uprava uvaja v poslovanje podjetja. Pri svojem delu se lahko posvetuje tudi z neodvisnimi zunanjimi svetovalci, kadar oceni, da je to potrebno.

Revizijski odbor naj bi tudi obravnaval tveganje glede pojava goljufij in prevar. Pretehtal naj bi, ali (Vremec, 2003, str. 39):

- je uprava v podjetju vzpostavila tako okolje, ki bo posameznike odvrčalo od goljufij, prevar in nezakonitih dejavnosti;

- je dovolj pozornosti posvečene tveganju pojava goljufij in prevar, na primer, z vzpostavitvijo procesa, ki bi upravi omogočil, da se osredotoči na obravnavanje tveganja pojava goljufij in prevar ;
- obstaja učinkovita, odprta in stalna komunikacija med upravo, nadzornim svetom, zaposlenci in svetovalci, ki je pomemben dejavnik pri ocenjevanju in odkrivanju tveganja pojava goljufij in prevar.

5.3 SODELOVANJE MED REVIZIJSKIM ODBOROM IN ZUNANJIMI REVIZORJI

Glavni namen revizijskih odborov je zanesljivo poročanje o poslovanju, zato je redna komunikacija z zunanjimi revizorji izrednega pomena. Na ta način revizijski odbor pridobiva tekoče informacije o dogodkih, ki vplivajo na računovodsko poročanje.

Revizijski odbor navadno ocenjuje uspešnost revizije letno, z revizorjem pa se srečuje med letom po tem načrtu (Nemec, 2000, str. 17):

- ob načrtovanju revizije:
 - pogovor o načrtu zunanje revizije,
 - pogovor o problemih, ki bi se lahko pojavili med revidiranjem,
 - pogovor o vplivu predlaganih sprememb v računovodskih usmeritvah na računovodske izkaze,
 - pregled vpliva sprememb računovodskih usmeritev, sprejetih med letom,
 - ocena velikosti plačila za revizijske storitve;
- pred objavo ugotovitev revizije:
 - odločanje o pomembnejših prilagoditvah računovodskih izkazov, ki jih zahteva revizor;
- ob polletnem in letnem poročanju:
 - pregled ugotovitev revizorja, primernost in zadostnost notranjih kontrol, spremljanje izvajanja ukrepov, ki jih je priporočil revizor,
 - pregled in ocena osnutka računovodskih izkazov in osnutka revizijskega poročila ter priprava potrebnih poročil nadzornemu svetu glede odobritve računovodskih izkazov;
- po potrebi:
 - organizacija revizije, pregled revizije, ocena revizije, poročanje o reviziji ali posebnih zahtevah, ki jih ima nadzorni svet.

Revizijski odbor lahko izkoristi znanje in izkušnje zunanjih revizorjev tako, da se z njimi redno sestaja in na ta način pridobiva informacije o dogodkih, ki vplivajo na računovodsko poročanje. Če želi ohraniti odprto komunikacijo z zunanjimi revizorji, se mora z njimi sestajati vsaj enkrat letno. Od njih običajno zahteva, da ga obveščajo o vseh pomembnejših odprtih vprašanjih, na katera so naleteli med revizijo, ter o vseh omejitvah v zvezi z obsegom dela revizije, ki jih določa uprava. Zunanjim revizorjem mora biti na razpolago za razpravo, kadar to želijo.

Obvestila oziroma zadeve, o katerih mora biti revizijski odbor obveščen s strani zunanjega revizorja so po Taylorju in Glezenu (1996, str. 607):

- o začetni izbiri pomembnih računovodskih usmeritev in metodah, uporabljenih za poročanje o pomembnih in nenavadnih poslovnih dogodkih in vpliv nadaljevanja računovodskih usmeritev na spornih področjih;
- o postopkih, ki jih uprava uporablja za oblikovanje računovodskih ocen, in podlagah za revizorjeve sklepe o sprejemljivosti teh ocen;
- o posledicah napak (popravljenih in nepopravljenih), nepravilnosti in nezakonitosti, odkritih med revizijo;
- o revizorjevi odgovornosti za informacije, drugačne od tistih v revidiranih računovodskih izkazih, v listinah kot so letna poročila družb;
- o ravni odgovornosti, ki jo revizor prevzame v skladu s splošno sprejetimi standardi revidiranja, to je o sprejemljivem, vendar ne popolnem zagotovitvi;
- o vsakršnih nesoglasjih med revizorjem in upravo oziroma upravnim odborom, če so zadovoljivo rešena ali ne;
- o vsakršnih pomembnih zadevah, o katerih sta razpravljala uprava oziroma upravni odbor in zunanji revizor, preden je bil ta imenovan, ter o zadevah, o katerih so se posvetovali z drugimi strokovnjaki na področju računovodstva;
- o vsakršnih resnih težavah, na katere je revizor naletel in so škodovale uspešnemu dokončanju revizije.

Pomembno je torej, da se revizijski odbor in zunanji revizor redno sestajata ter da je komunikacija med njima nemotena in odprta. Običajno se revizijski odbor, uprava in zunanji revizorji sestajajo z namenom pregledati računovodske izkaze in ugotovitve revizije. Zunanji revizorji pogosto pripravijo priporočila za izboljšavo poslovanja in notranjega kontroliranja v podjetju. Revizijski odbor od uprave pričakuje, da mu poroča o vseh pomembnejših projektih, priporočilih in s tem v zvezi s pripravljalnimi ukrepi uprave, pregled ugotovitev pa je najbolje pregledati še pred objavo računovodskih izkazov. Revizijski odbor mora tudi preveriti, v kolikšni meri so bila upoštevana priporočila, prejeta v predhodnem letu. Poleg vsakoletnega ponovnega imenovanja zunanjih revizorjev, revizijski odbor običajno pregleda tudi analizo stroškov zunanje revizije, ki jo pripravi uprava. Odbor presodi, ali so stroški primerno plačilo za celovito in strokovno opravljeno revizijo (Vremec, 2003, str. 45).

6 OSMA DIREKTIVA EU

6.1 NEODVISNOST REVIZORJA IN JAVNO NADZORSTVO NAD REVIZIJSKO STROKO

6.1.1 DELOVANJE REVIZORJEV V JAVNEM INTERESU

Današnje stanje revizijske stroke bi lahko označili kot stanje bistveno zmanjšanega zaupanja investitorjev v finančne informacije (predvsem letna in periodična poročila, pa tudi druge

informacije uprav) gospodarskih družb in v zagotovila revizorjev, da so podatki in informacije, ki jih zagotavljata upravljavska in računovodska ureditev zanesljivi, pravilni, točni in popolni.

K takšnemu nezaupanju so pomembno pripomogli škandali, povezani s propadom gospodarskih družb (Enron v ZDA, Parmalat v Italiji, ipd.), v katere so bile vpletene poleg uprav družb tudi nekatere revizijske družbe oziroma natančneje posamezniki na vodilnih položajih. Škandali so spodbudili širšo razpravo o mehanizmih, ki naj bi jih imela vsaka družba, da bi lahko zagotavljala kredibilnost informacij. Nerešeno je bilo tudi vprašanje kakovosti revizorjevega dela, še zlasti njegove strokovne usposobljenosti in njegove objektivnosti pri presoji revidiranih finančnih informacij.

Aktualno je postalo vprašanje zastopanja in nadzorovanja spoštovanja *javnega interesa* pri izvedbi revidiranja, saj bi morala sistemska ureditev v načelu zagotavljati, da je javni interes pred interesom zainteresiranih skupin (uprav, lastnikov itd.). Lastniki družb namreč niso edini uporabniki računovodskih izkazov, na teh temeljijo tudi odločitve investitorjev ter drugih pravnih subjektov (npr. bank, kupcev, dobaviteljev, regulatorjev).

V čigavem interesu naj bi torej delovali revizorji? Kot odgovarja Odar (2005, str. 7-8), je odgovorov sicer več, vendar pa morajo predvsem zunanji revizorji delovati v najširšem družbenem interesu in ne le v interesu posameznikov (na primer lastnikov). Dajejo namreč strokovna in neodvisna mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, ki vsebujejo podatke in informacije, na podlagi katerih sprejema vrsta uporabnikov poslovne odločitve, ki bistveno vplivajo na družbene odnose v najširšem pomenu besede. V prihodnosti bo potrebno posvetiti še večjo pozornost zagotovitvi, da so podatki in informacije, ki jih zagotavljata upravljavska in računovodska usmeritev, zanesljivi, pravilni, točni in popolni, da bi se vlagatelji lahko zanesli nanje. Ti pa se bodo lahko nanje zanesli le, če jih bo revidiral neodvisen strokovnjak – revizor, ki pa ne bo deloval, tako kot v preteklosti, predvsem v interesu lastnikov, ampak bo deloval v interesu javnosti v najširšem pomenu besede, to je v družbenem interesu. V tej zvezi se lahko takoj vprašamo, kaj je javni interes, kdo ga zastopa in kdo predstavlja ter kako ga lahko opredelimo.

Javni interes je, da so računovodski izkazi in druga razkritja gospodarskih družb resnični in pošteni, torej da so pripravljani tako, da strokovno usposobljeni uporabnik pridobi dovolj informacij za oceno tveganj, ki jim bo izpostavljen pri investiranju ali poslovanju s podjetjem. Na področju revidiranja javnega interesa ni mogoče uresničevati samo z vzpostavitvijo nadzora nad delovanjem revizijskih družb, npr. prek Zakona o revidiranju in posredno prek nadzornih organov Inštituta, temveč najprej s postavitvijo pravnih okvirov za delovanje gospodarskih družb in vzporednih institucij nadzora (v naših razmerah so to Ljubljanska borza, Banka Slovenije, Urad za zavarovalni nadzor, Slovenski inštitut za revizijo in drugi) ter tudi s posodabljanjem računovodskega sistema.

Javni interes je zelo močan pri družbah, ki kotirajo na borzi, pri velikih gospodarskih družbah, bankah, zavarovalnicah in pri javnih podjetjih. Te družbe so sicer že pod nadzorom zgoraj naštetih institucij, vprašanje pa je, ali so že vpeljani mehanizmi nadzora in poročanja zadostni in pravočasni. Pomembno je, kako učinkovit je sistem nadzora z vidika končnega uporabnika informacij. Kadar je prizadet javni interes, bi morali biti vsi ukrepi, tudi morebitni sodni postopki, izvedeni hitro in učinkovito.

Kot pravi v svojem prispevku Mahnič (2004, str. 44), je iz navedenega mogoče povzeti, da lahko revizijske družbe sledijo javnemu interesu le, če bodo skrbele za strokovno usposobljen kader in če bodo neodvisne od naročnika. Če je usposobljenost revizorja odvisna predvsem od njegovega strokovnega znanja, izkušenj in poznavanja dejavnosti podjetja, ki se revidira in ga je mogoče dograjevati z dodatnim in stalnim izobraževanjem ter s pripravo in dopolnjevanjem strokovnih pripomočkov, kot so npr. standardi revidiranja, je revizorjeva objektivnost pri presoji letnih poročil bolj rezultat revizorjevega dožemanja problematike, na katerega je mogoče vplivati. Če pa je na revizorjevo objektivnost pri presoji letnih poročil mogoče vplivati, ta pri svojem delu ni več neodvisen.

Revizijska stroka je torej nastala in se razvila zaradi javnega interesa po pravilnih in poštenih podatkih o delovanju subjektov. Revizorji morajo sprejemati obveznosti na način, ki služi javnemu interesu, spoštovati zaupanje javnosti in izkazovati predanost poklicu, saj je odlika stroke stopnja odgovornosti, ki jo sprejema pred javnostjo. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev (1994) opredeljuje javni interes kot skupno blaginjo združbe posameznikov in inštitucij, ki jim služi revizijska stroka.

Marija Kozmus Pucar v svojem prispevku (1999, str. 219) poudarja, da revizor lahko opraviči taka pričakovanja javnosti le, če deluje strokovno in moralno odgovorno in neoporečno. Načelo služenja javnemu interesu zato predstavlja eno temeljnih načel kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev, zavezanost javnosti pa lastnost, po kateri se revizijska stroka loči od drugih pridobitnih dejavnosti.

6.1.2 STROKOVNOST IN ETIKA

Strokovnost je prvo splošno načelo temeljnih revizijskih načel, ki pravi, da sme revidirati le oseba, ki je ustrezno strokovno usposobljena in obvlada poklicne veščine, potrebne za revizorja. S strokovno usposobljenostjo razumemo kot prvo razumevanje in obvladanje revizijskih in računovodskih standardov ter tistih temeljnih znanj, ki se zahtevajo za opravljanje poklica pooblaščenega revizorja, poleg tega pa obsega tudi nenehno izpopolnjevanje znanj v skladu z razvojem stroke. S **poklicnimi veščinami** pa razumemo revizorjeve sposobnosti uporabljati teoretično znanje v konkretnih razmerah, ki si jih je mogoče pridobiti le z izkušnjami pri revidiranju (Temeljna revizijska načela, 1994).

Z **etiko** pa razumemo filozofsko disciplino, ki obravnava merila človeškega hotenja in ravnanja glede na dobro in zlo. S poklicno etiko lahko razumemo celotnost načel o dolžnostih

in pravicah ljudi v nekem poklicu. Tako je **strokovna etika** sklop etičnih in strokovnih načel in pravil, ki določajo obnašanje strokovnjaka pri opravljanju njegovih poklicnih dolžnosti v razmerju do naročnika, poklicnih kolegov in tudi javnosti (Odar, 2004, str. 166).

Med strokovnostjo in etiko obstaja neposredna povezanost, tako da lahko trdimo, da ni mogoče ravnati le na podlagi strokovnih načel, kar pomeni, da lahko izvajalec kakovostno opravi svojo nalogo le, če upošteva tudi etične norme. Ena najpomembnejših pravil etičnega obnašanja revizorja pa je prav gotovo njegova **neodvisnost**.

6.1.3 NEODVISNOST REVIZIJSKE STROKE

Za zagotovitev samostojnega in neodvisnega položaja vsake stroke je potrebna predvsem njena neodvisnost, kar je pri revizijski stroki še toliko pomembnejše, zaradi zagotavljanja njenega delovanja v javnem interesu. Gre za vse vrste odgovornosti: prva je vsekakor **strokovna neodvisnost**, ki pomeni vsako delovanje stroke, ki sledi zgolj ciljem in idealom stroke. Po kodeksu poklicne etike zunanjih revizorjev je strokovna neodvisnost bistveno načelo poklica, ki ga opravlja revizor. V prvi vrsti gre za miselnost, za katero sta značilni neoporečnost in nepristranskost pri opravljanju poklica, kar pomeni, da revizor ne sme biti udeležen v revidiranem podjetju na noben način, ki bi lahko ogrožal njegovo nepristranskost in neodvisnost. Trdimo lahko, da je neodvisnost tako neločljivo povezana z revidiranjem in drugimi storitvami potrjevanja, da jih brez nje ni mogoče uspešno opraviti (Taylor, Glezen, 1996, str. 133).

O neodvisnosti revizorja lahko govorimo, če mu je zagotovljena neodvisnost pri načrtovanju, preiskovanju in poročanju. To pomeni, da ne sme nihče vplivati na njegovo načrtovanje opravil, določanje obsega njegovega dela, razkrivanje dejstev ali na izražanje njegovega mnenja. Omogočeno mu mora biti, da deluje svobodno in nepristransko.

Strokovna neodvisnost je tesno povezana s finančno neodvisnostjo. Odar (2004, str. 167) pravi, da je tista stroka, ki ima zagotovljene lastne in neodvisne finančne vire, bolj neodvisna, kot tista, katere viri so neposredno ali posredno odvisni od drugih financerjev. Pri zagotavljanju neodvisnosti stroke je zelo pomembna opredelitev ločitve države in vseh drugih dejavnikov od stroke ter sposobnost države, da stroki podeli javna pooblastila in vrši nadzor nad izvajanjem le-teh. Podeljena pooblastila so na eni strani priznanje stroki, na drugi strani pa zahteva po veliki odgovornosti stroke. Stroka je torej sama odgovorna za lastni razvoj, istočasno pa mora skrbeti, da revizijska podjetja in revizorji ravnajo v okviru javnih pooblastil, ki so določena z zakonom.

V javnosti je bilo v zadnjem času zaznati veliko neposrednih in posrednih opozoril o problemih, ki so povezani z revizorjevo neodvisnostjo. Omajan je bil ugled stroke in izraženo nezaupanje stroki. Zunanjim revizorjem in stroki so revidirane družbe, organizirane interesne skupine in tudi posamezniki očitali vrsto zadev, ki kažejo na oporekanje oziroma nasprotovanje neodvisnemu revizorjevemu mnenju, izražanje dvoma v revizorjevo

strokovnost in tudi neodvisnost, preveliko povezanost s poslovodstvom ter očitane delovanja v zasebnem poslovnem in ne javnem interesu. V javnosti so se večkrat pojavila tudi vprašanja o tem, ali lahko zunanji revizor poleg *revizijskih storitev* opravlja tudi *nerevizijske storitve*. Za revizorjevo neodvisnost je namreč pomembno, da ne sodeluje z upravo pri sprejemanju poslovnih odločitev, kot tudi ne pri sestavljanju računovodskih izkazov svojih strank ter v zvezi s tem pri vrednotenju sredstev in dolgov. Revizorjevo neodvisnost ogroža tudi dejstvo, da revizor isto družbo revidira več let. Zaradi neizprosne cenovne konkurence in s tem tveganja izgube posla, pa so pri izdaji mnenj deležni neposrednih in posrednih pritiskov, ki vplivajo na njihovo neodvisnost ter strokovno in etično presojo.

Da bi se revizorjeva nepristranskost lahko zavarovala, mora revizor, ki želi opravljati ali opravlja revizijo, pri kateri se zahteva določena raven zagotovila o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, pred vsakim podpisom revizijske pogodbe oziroma vsakič, ko se odloča, ali bo podaljšal sodelovanje z naročnikom, pretehtati ali grozi njegovi neodvisnosti nevarnost, pogojena s pričakovanji, povezanimi z opravljanjem njegovega dela, ali z dejavniki, ki izvirajo iz okolice. Če takšna nevarnost obstaja, mora razmisliti o potrebnih varovalih, ki bodo to nevarnost obvladovala. V primeru, da teh varoval ni, se mora odpovedati revizijskemu poslu. Duhovnikova razmišlja o naslednjih možnih tveganjih oziroma nevarnostih (Duhovnik, 2000, str. 72):

- nevarnost zasledovanja lastnih interesov (na primer finančnih),
- nevarnost revidiranja lastnega dela (prisotna zlasti v primerih, ko vrednost določenih postavk v računovodskih izkazih v skladu z revizorjevimi zaključki ni ustrezna in jo dejansko prevrednoti revizor,
- nevarnost zastopanja (prisotna v primerih, ko revizor zagovarja naročnika v sodnem postopku ali pa v takšnem postopku nastopa proti njemu),
- nevarnost prevelike domačnosti (prisotna v primeru, ko predstavnik naročnika s svojo osebnostjo in kvalitetami prekomerno vpliva na revizorja, da začne podpirati njegove interese),
- nevarnost zastraševanja (povezana z možnostjo, da revizor podleže dejanskim oziroma zaznanim pritiskom, ki so na kakršenkoli način povezani z naročnikom.

Neodvisnost obravnava tudi Zakon o revidiranju v Sloveniji (ZRev-1), in sicer njegov 26. člen, ki pravi, da mora revizijsko podjetje revidiranje v pravni osebi opravljati **neodvisno, nepristransko** ter **v skladu s pravili revidiranja**. 27. člen zakona opredeljuje *prepoved revidiranja v posamezni pravni osebi*, in sicer določa, da nalog revidiranja revizijsko podjetje ne sme opravljati v posamezni pravni osebi:

- če ima naložbe v tej pravni osebi,
- če ima ta pravna oseba naložbe v revizijskem podjetju,
- če so osebe, ki so povezane s to pravno osebo ožji družinski člani članov uprave, nadzornega sveta, pooblaščenih revizorjev v revizijskem podjetju ali posredno oziroma neposredno imetniki kvalificiranega deleža v revizijskem podjetju,
- če je povezana s pravno osebo na drug način in bi zaradi te povezave lahko obstajal *dvom* v neodvisnost in nepristranskost revidiranja.

Neodvisnost je torej tisto poglavitno sredstvo, ki revizorju omogoča, da lahko nepristransko opravi svoje delo. Pri tem razlikujemo dve vrsti neodvisnosti (Odar, 2004, str. 168):

- **neodvisnost od volje**, ki pomeni, da se upoštevajo vsa dejstva, ki so pomembna za opravljanje revidiranja. Gre za dejansko neodvisnost, ki je prisotna pri opravljanju nalog revizorja. Zagotoviti jo je mogoče z neodvisnim delovanjem njegove miselnosti, ne glede na vsa pisana in nepisana pravila. Samo revizor, ki je mnenjsko neodvisen, lahko deluje, razmišlja in odloča neodvisno ter nepristransko.
- **neodvisnost kot vtis**, ki ga revizor daje nevtralnemu zunanjemu opazovalcu. Pri tej neodvisnosti gre za to, da se revizor izogne dejstvom in okoliščinam, ki bi opazovalcu omogočile (če bi zanje vedel), da bi podvomil v revizorjevo nepristranskost. Tovrstna neodvisnost je opredeljena s pisanimi pravili o zagotavljanju neodvisnosti pri delu revizorja, ki se mora izogibati vsem situacijam, ki bi lahko škodovala njegovemu strokovnemu in moralnemu ugledu.

Revizijska stroka si ne sme niti si ne more privoščiti, da bi dano zaupanje izkoristila, zato je morala vpeljati **nadzor** nad *revizijskimi podjetji* in s tem tudi nad *izvajalci revizije* (revizijskimi asistenti, specialisti ter drugimi, ki sodelujejo v procesu revidiranja) ter sprejeti ukrepe, ki zagotavljajo neodvisnost revizorjev in revizijskih podjetij.

Zunanji nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb se običajno izvaja na nivoju posamezne države. Pri nas je za nadzor nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji ter revizorji pristojen Slovenski inštitut za revizijo. Cilj takšnega nadzora nad delovanjem revizijskih družb in revizorjev je zagotoviti, da le-ti izpolnjujejo svojo obveznost do javnosti, krepiti zaupanje v revizijsko stroko ter zmanjšati verjetnost slabo opravljenega dela. Ker se je izkazalo, da ta vrsta zunanjega nadzora ne zadostuje, saj je prišlo do zlorabe zaupanja in posledično do škandalov na svetovni ravni, se je pojavila potreba po dodatni vrsti zunanjega nadzora, to je *javnem nadzoru*, ki je najvišja oblika nadzora dela revizorjev in revizijskih družb.

Namen vzpostavitve sistemov javnega nadzora je povrniti, obdržati in povečevati zaupanje javnosti v delovanje revizijske in računovodske stroke. Gre torej za interes javnosti, zato mora biti le-ta tudi prisotna pri izvajanju javnega nadzora. Dilema, ki se pri tem pojavlja, je kdo naj bo predstavnik javnosti. Menim, da državni predstavniki ne veljajo ravno za glas ljudstva, zato bi bilo priporočljivo vključiti še delničarje in ostale deležnike, pri čemer posamezna skupina deležnikov naj ne bi prevladovala. Ker je potrebno zagotoviti tako strokovnost, kakor tudi neodvisnost tistih, ki nadzirajo, je priporočljivo, da v instituciji za izvajanje javnega nadzora poleg predstavnikov javnosti sodelujejo tudi strokovnjaki s področja revizije, računovodstva in financ, ki tega dela ne opravljajo. Glede na to, da država članica EU lahko dovoli, da poleg neaktivnih revizorjev pri izvajanju javnega nadzora sodelujejo tudi aktivni revizorji, sem mnenja, da bi morala biti njihova vloga zgolj svetovalna in nikakor ne bi smeli odločati o zadevah v zvezi z opravljanjem nadzora ali sprejemanjem ukrepov.

Lahko rečemo, da Inštitut ne izpolnjuje vseh zahtev revizijske direktive za učinkovit organ javnega nadzorstva, čeprav mora o svojem delu poročati Državnemu zboru Republike Slovenije in čeprav ima v revizijskem svetu tri neodvisne člane (od devetih), ki so predstavniki zainteresirane javnosti. Dejstvo, da mora imeti pet članov revizijskega sveta dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in so vsi imenovani s strani drugih pooblaščenih revizorjev, zagotovo onemogoča popolno neodvisnost nadzornemu organu. Zato menim, da je potrebno za opravljanje nalog javnega nadzorstva vzpostaviti nov organ ter ga opredeliti v zakonu o revidiranju, ki je potreben dopolnitve v skladu z Osmo direktivo EU. V njem bi bilo potrebno določiti, *kdo opravlja javni nadzor, kdo mu je podvržen, kakšne so njegove pristojnosti in odgovornosti, kdo ga sestavlja, kdo imenuje njegove člane ter kako se financira.*

Moje mnenje je, da bi v Sloveniji funkcijo organa javnega nadzora opravljal Komisija za javni nadzor revizije (podobno kot v Nemčiji Komisija za nadzor nad revizorji – Auditor Oversight Commission-AOC), ki bi nadzorovala delovanje Inštituta oziroma njegovega revizijskega sveta. Na ta način bi se izvajal nadzor nad strokovnim revizijskim organom in ne neposredno nad revizorji ter revizijskimi družbami, kar se mi zdi primerno, saj revizijski svet Inštituta že sedaj opravlja večino nalog, ki naj bi jih po novem opravljal organ javnega nadzora. Financiranje Komisije za javni nadzor revizije bi moralo biti neodvisno od stroke, morda celo pretežno iz državnega proračuna, pri čemer posamezniki ne bi smeli politično vplivati na odločitve Komisije.

6.2 VKLJUČITEV SLOVENIJE V EVROPSKO UNIJO IN NJEN VPLIV NA REVIDIRANJE

Slovenija je 1. maja leta 2004 postala polnopravna članica Evropske unije. Od priključitve mora spoštovati njen pravni red. Na področju računovodenja in tudi revidiranja je na članstvo v EU dokaj dobro pripravljena, kar pomeni, da je večino zahtev iz direktiv, uredb in drugih pravnih aktov EU že vgradila v svojo zakonodajo. EU je zaradi globalizacije pa tudi propada Enrona in drugih škandalov, povezanih z računovodskim poročanjem, sprejela vrsto ukrepov in predpisov, ki se nanašajo na računovodsko poročanje, zakonsko revidiranje, upravljanje družb in trgov vrednostnih papirjev. Kot polnopravna članica EU je morala tudi Slovenija neposredno prevzeti njen pravni red in nekatere predpise EU uporabljati neposredno (taki predpisi so na primer uredbe EU, ki so zavezujoče v celoti in se neposredno uporabljajo v vseh državah članicah, in odločbe, ki so v celoti zavezujoče za vse, na katere so naslovljene), nekatere (taki predpisi so direktive, ki so zavezujoči glede cilja, ki ga je treba doseči) pa upoštevati tako, da je njihovo vsebino in v njih zapisana pravila vgradila v domače zakone, ki ne smejo biti v nasprotju z direktivami. Nekateri pravni akti EU (priporočila in mnenja) sicer niso zavezujoči, so pa, ker gre za uradna stališča organov EU, zelo pomembni. Računovodenje in revidiranje sodita po klasifikaciji EU med področja, ki jih ureja zakonodaja o računovodskem poročanju in gospodarskih družbah kot del notranjega trga EU.

Osnovni namen vseh aktivnosti EU na področju revidiranja je, da se povrne zaupanje investitorjev v trge vrednostnih papirjev pa tudi v revizijsko stroko. Komisija EU (Komisija) je problemu zakonskega revidiranja, to je revidiranja računovodskih izkazov, ki je obvezno in zakonsko predpisano, začela posvečati pozornost že pred izbruhom afere Enron. Že leta 1996 je bil namreč sprejet *Zeleni papir* o vlogi, položaju in obveznosti zakonskega revizorja v EU (Green Paper on The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the EU), iz katerega izhaja ugotovitev, da je potrebno spremeniti *Direktivo Sveta 84/253/EGS*, znano kot *Osma direktiva* evropske zakonodaje o gospodarskih družbah. Na tej podlagi je bila sprejeta politična usmeritev, ki jo je Komisija predstavila v sporočilu Komisije *“Zakonsko revidiranje v Evropski uniji – pot naprej”* (Commissions' Communication “The Statutory Audit in the European Union, the way forward”, Official Journal C 143, 08/05/1998, P. 0012-0016). Leta 1998 je bil ustanovljen *Odbor EU za revidiranje*, s posebnim sporočilom Komisije o zakonsko obvezni reviziji. Cilj odbora je bil usklajevanje pogleda na zakonsko obvezno revizijo v EU s poudarkom na zadevah, ki niso pokrite z obstoječo zakonodajo. Poleg tega je odbor pregledoval mednarodne standarde revidiranja (International Standards on Audit – ISA) (Horvat, 2003, str. 166). Na osnovi dela tega odbora je Komisija že v letu 2001 izdala Priporočilo o zagotavljanju kakovosti za zakonskega revizorja v EU in v letu 2002 Priporočilo o neodvisnosti zakonskega revizorja v EU. Poznejši dogodki pa so bili dokaz temu, da aktivnosti Odbora EU za revidiranje in Komisije niso dovolj, potrebni so bili še dodatni ukrepi ter sprememba zakonodaje o gospodarskih družbah, zlasti Direktive Sveta 84/253/EGS, poznane kot Osma direktiva EU.

Kljub vsem aktivnostim Komisije, je le-ta ocenila, da je potrebno zadeve na področju zakonske ureditve revidiranja še pospešiti in sprejeti ukrepe na širšem področju. Zato je področje zakonskega revidiranja uvrščeno v Akcijski načrt Komisije v zvezi s finančnimi storitvami. V njem opredeljuje, da je revidiranje zelo pomemben del upravljanja podjetij in v septembru 2003 je bilo izdano sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o okrepitvi zakonskega revidiranja v EU. V tem sporočilu je bilo predstavljenih *deset prednostnih nalog* s področja revidiranja, s katerimi naj bi se izboljšala kakovost revidiranja, zavarovali vlagatelji in ponovno pridobilo zaupanje javnosti v revizijsko stroko, ki so ga škandali že močno načeli (Odar, 2003, str. 14).

6.3 UKREPI KOMISIJE EU

Kot sem že omenila, si je Komisija zadala deset prednostnih nalog za izboljšanje in harmonizacijo kvalitete zakonske revizije v EU. Te je razdelila v *kratkoročne* in *srednjeročne* prioritete. Med kratkoročne prioritete (obdobje 2003-2004) spadajo: sprejetje posodobljene Osme direktive EU, okrepitev urejevalne infrastrukture, okrepitev javnega nadzorstva nad revizijsko stroko ter obvezna uporaba mednarodnih standardov revidiranja za vse zakonske revizorje v EU. Med srednjeročne prioritete, ki naj bi se uresničevale v letih 2004-2006 so v Komisiji uvrstili šest priorit: izboljšanje disciplinskih kazni, zagotavljanje večje transparentnosti revizijskih podjetij, okrepitev vloge revizijskih odborov in notranjih kontrol pri upravljanju podjetij, povečanje revizorjeve neodvisnosti in pomena kodeksa

poklicne etike, poglobljanje notranjega trga za revizijske storitve ter proučitev revizorjeve odgovornosti (Odar, 2005, str. 9-12).

6.3.1 PREDNOSTNE NALOGE V KRATKOROČNEM OBDOBJU

Sprejetje posodobljene Osme direktive

Sprejetje posodobljene Osme direktive naj bi povrnilo zaupanje vlagateljev v letna poročila podjetij, ki so uvrščena na organiziran trg vrednostnih papirjev EU. Upoštevali naj bi jo vsi zakonski revizorji v EU, vsebovala pa bi naslednja načela:

- a) javno nadzorstvo (public oversight),
- b) zunanje zagotavljanje kakovosti (external quality assurance),
- c) revizorjevo neodvisnost (auditor independence),
- d) kodeks etike (code of ethics),
- e) revizijske standarde (auditing standards),
- f) disciplinske kazni (disciplinary sanctions),
- g) imenovanje in odpustitev zakonskega revizorja (appointment and dismissal of statutory auditor).

Okrepitev urejevalne infrastrukture EU

Predlog Osme direktive vsebuje tudi ustanovitev Urejevalnega revizijskega odbora (Audit Regulatory Committee), to je posebnega urejevalnega odbora, ki je sestavljen iz predstavnikov držav članic EU pod predsedstvom Komisije. S tem naj bi zagotovili popoln javni nadzor in izvajanje neodvisne politike na področju revidiranja v EU. Odbor EU za revidiranje (Committee on Audit), ki ga predstavljajo predvsem predstavniki stroke in zastopniki javnega interesa, pa se bo preimenoval v Svetovalni revizijski odbor (Audit Advisory Committee).

Okrepitev javnega nadzorstva nad revizijsko stroko

Okrepitev javnega nadzorstva nad revizijsko stroko namerava Komisija doseči v sodelovanju s Svetovalnim revizijskim odborom. Proučila naj bi obstoječo ureditev javnega nadzorstva, nato pa razvila temeljna načela za javno nadzorstvo. Javno nadzorstvo se izvaja v državah članicah, Komisija pa določa uskladiveni mehanizem na evropski ravni.

Obvezna uporaba mednarodnih standardov revidiranja za vse zakonske revizorje v EU

Zahteva, da morajo mednarodne standarde revidiranja uporabljati vsi zakonski revizorji, bi morala v EU začeti veljati že v letu 2005. Komisija bo skupaj s Svetovalnim revizijskim odborom proučevala zahteve držav članic, ki še ne uporabljajo mednarodnih revizijskih standardov, po njihovi uvedbi, ter storila vse potrebno za njihovo uvedbo in tudi aktivno sodelovala pri pripravi predlogov za izboljšave.

6.3.2 PREDNOSTNE NALOGE V SREDNJEROČNEM OBDOBJU

Izboljšanje disciplinskih kazni

Komisija bo v sodelovanju s Svetovalnim revizijskim odborom ocenila ureditve disciplinskih kazni, da bi določila enako obravnavanje, nato pa za države članice uvedla obveznost sodelovanja za primere, ki segajo prek državnih meja.

Zagotovitev večje transparentnosti revizijskih podjetij in njihovih povezav

Komisija se je zavezala, da bo razvila zahteve po razkritjih za revizijska podjetja, ki bodo med drugim zajemala tudi zahteve po razkritjih njihovih mednarodnih povezav.

Okrepitev vloge revizijskih odborov in notranjih kontrol pri upravljanju podjetij

Komisija in Svetovalni revizijski odbor naj bi dosegla okrepitev vloge revizijskih odborov in notranjih kontrol pri upravljanju podjetij z delovanjem na področjih, povezanih z imenovanjem, odpustitvijo in plačevanjem zakonskega revizorja, kot tudi na področju urejanja razmerja med zakonskim revizorjem in revidiranim podjetjem. Pri tem bo Komisija proučevala tudi sodelovanje zakonskega revizorja pri ocenjevanju ureditve notranjih kontrol in poročanju o njej.

Povečanje revizorjeve neodvisnosti in pomena kodeksa poklicne etike

Komisija bo morala najprej izvesti študijo o posledicah strožje ureditve glede dodatnih storitev, ki jih zakonski revizor zagotavlja svojim strankam. Nadaljevala bo tudi urejevalni dialog med EU in ZDA glede neodvisnosti, da bi zagotovila enako obravnavanje. Ravno tako bo proučila državne kodekse in kodeks poklicne etike Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants – IFAC) ter se odločila za ustrezne aktivnosti v tej smeri.

Poglobljanje notranjega trga za revizijske storitve

Komisija bo pospeševala ustanavljanje revizijskih podjetij z odpravljanjem omejitev v zvezi z lastništvom in poslovodstvom, ki jih vsebuje Osma direktiva. Iz predloga za prenovu Osme direktive o pripoznavanju strokovnih kvalifikacij bo izvzela klavzulo o revizijskih storitvah ter jo dopolnila z načelom o vzajemnem pripoznavanju revizorskega poklica na podlagi preveritve sposobnosti.

Proučitev revizorjeve odgovornosti

Komisija bo proučila tudi gospodarske učinke in vplive revizorjeve odgovornosti.

6.4 PREDLOG NOVE OSME DIREKTIVE EU

Prenovljena Osmo direktiva EU je bila 9. junija 2006 objavljena v Uradnem listu Evropske unije L 157. Veljati je pričela 29. junija 2006, s tem dnem pa je bila razveljavljena tudi dotedanja direktiva 84/253/EEC iz leta 1984 (direktiva o dovoljenju osebam, ki so pooblaščenec za obvezno revizijo računovodskih izkazov). V bistvu ne gre le za spremembe, ampak kar za novo direktivo **2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta** z dne 17. maja 2006 o *obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS*. Direktiva na novo določa načela o javnem nadzoru revizije, zagotavlja večjo kakovost revizije zunanjim interesnim skupinam, neodvisnost revizorjev, kodeks etike, revizijske standarde, kazenske ukrepe, dogovore in odklonitve revizije.

Predvideno novo ureditev poklica revidiranja predstavljam v nadaljevanju po poglavjih, kot si sledijo v direktivi (Odar, 2006, str. 99-108):

• **Poglavje I – Predmet urejanja in opredelitev pojmov**

Direktiva predpisuje pravila zakonskega revidiranja (statutory audit) letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov. Ta sekcija je pomembna predvsem zaradi opredelitve pojmov. Jasno in nedvoumno so opredeljeni pojmi:

- *Statutory audit* – zakonsko predpisano revidiranje; to je revidiranje letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov, kot ga zahteva zakonodaja Skupnosti,
- *Statutory auditor* – zakonski revizor,
- *Audit firm* – revizijsko podjetje, je pravna oseba ali katerikoli drug subjekt, ne glede na svojo pravno obliko, ki ima v skladu s to direktivo dovoljenje pristojnega organa države članice za opravljanje obveznih revizij,
- *Third country audit entity* – revizijski subjekt iz tretje države (zunaj skupnosti) je subjekt, ki ne glede na svojo pravno obliko izvaja revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov družbe iz tretje države,
- *Third country auditor* – revizor iz tretje države je fizična oseba, ki izvaja revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov družbe iz tretje države,
- *Group auditor* – zakonski revizor ali revizijska družba, ki izvaja(jo) obvezno revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov,
- *Network* – povezava v mreži, ki ji zakonski revizor ali revizijska družba pripada na podlagi lastniške, nadzorne, stroškovne in poslovne povezave z uporabo skupne blagovne znamke ali pomembnega dela strokovnih virov,
- *Affiliate of an audit firm* – pridružena družba, ki je povezana z revizijsko družbo prek lastništva, nadzorovanja ali upravljanja,
- *Audit report* – revizorjevo poročilo,
- *Competent authorities* – z zakonom pooblaščen organizacije za urejanje in nadziranje delovanja revizorjev in revizijskih družb,
- *Public interest entities* – družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na trg vrednostnih papirjev,

- *Cooperative* – zadruga,
- *Non-practitioner* – fizična oseba, ki vsaj tri leta pred sodelovanjem v ureditvi javnega nadzorstva ni delovala v revizijski stroki, in
- *Key audit partner* – zakonski revizor, ki ga revizijska družba določi za revidiranje določene pravne osebe in ki tudi podpiše revizijsko poročilo.

- **Poglavje II – Izdaja dovoljenja, stalno izobraževanje in medsebojno pripoznavanje**

Vsaka država članica bi morala določiti pristojne organe, odgovorne za podelitev dovoljenj zakonskim revizorjem in revizijskim podjetjem. Pristojni organi so lahko strokovna združenja, če so predmet sistema javnega nadzorstva. Zakonsko revidiranje bo lahko izvajal le *registrirani zakonski revizor*, ki bo izpolnjeval pogoje, določene z direktivo. Enako se bo moralo registrirati tudi revizijsko podjetje, ki bo za registracijo moralo izpolnjevati nekaj pogojev.

Direktiva za zakonskega revizorja, ki bo registriran v državi članici, zahteva, da bo imel ugled. V direktivi je posebej poudarjeno, da je registriranemu zakonskemu revizorju oziroma registriranemu revizijskemu podjetju možno odvzeti dovoljenje, če je bil njun ugled resno ogrožen.

V 6. členu je vsebovana dopolnitev, ki določa, da mora imeti zakonski revizor dokončno univerzitetno ali drugo enakovredno izobrazbo, zaključiti teoretično in praktično usposabljanje ter uspešno opraviti izpit, ki je enakovreden zaključnemu izpitu na univerzitetni ali enakovredni ravni in ki ga organizira ali priznava zadevna država članica. Z dopolnitvijo je predpisana tudi zahteva o nenehnem strokovnem izobraževanju za vse zakonske revizorje. Kandidat bo moral imeti pred pridobitvijo naziva zakonski revizor najmanj tri leta praktičnih izkušenj na področju revidiranja letnih računovodskih izkazov ali konsolidiranih računovodskih izkazov, od teh najmanj dve leti v revizijskem podjetju oziroma v sodelovanju z registriranim zakonskim revizorjem.

Na novo so predpisana pravila vzajemnega pripoznavanja revizorskega poklica v državah članicah EU na podlagi preveritve sposobnosti v obliki izpita, kar bo pogojeno z znanjem jezika države članice ter poznavanjem njenih zakonov in predpisov, pomembnih za obvezno revizijo.

- **Poglavje III – Registracija**

To poglavje je popolnoma novo in natančno določa zahteve glede registracije zakonskih revizorjev (fizičnih oseb) in revizijskih podjetij v javnem registru, katerega morajo države članice v celoti pripraviti za uporabo do 29. junija 2009. Države članice bodo morale zagotoviti dnevno posodobljen register v elektronski obliki. Zagotoviti bodo morale vodenje registra v enem od jezikov držav članic, katera pa lahko dovoli, da se le-ta vodi tudi v drugih

uradnih jezikih Skupnosti. Direktiva določa tudi vsebino tega javnega registra, ki naj bi vseboval naslednje podatke *zakonskega revizorja*:

- ime, naslov in registracijsko številko,
- ime, naslov, spletni naslov in registracijsko številko revizijskega podjetja, v katerem je zakonski revizor zaposlen oziroma z njim sodeluje kot partner ter
- vse ostale registracije v drugih državah članicah EU ali tretjih državah, vključno z imenom organov za registriranje in registracijskimi številkami.

Direktiva natančno določa tudi vsebino javnega registra *revizijskih podjetij*, in sicer:

- ime, naslov in registracijsko številko,
- pravno obliko,
- predstavitevno informacijo, osebo, zadolženo za stike in spletni naslov,
- naslov vsakega urada v državah članicah,
- ime in registracijsko številko vseh zaposlenih zakonskih revizorjev in sodelujočih partnerjev,
- imena in poslovne naslove vseh lastnikov in delničarjev,
- imena in poslovne naslove vseh članov upravnega ali poslovnega organa,
- članstvo v mreži ter seznam imen in naslovov podjetij članic ter podružnic z navedbo kraja javnega dostopa teh informacij ter
- vse ostale registracije v drugih državah članicah EU in tretjih državah, vključno z imeni in registracijskimi številkami (če je to mogoče).

- **Poglavje IV – Poklicna etika, neodvisnost, nepristranskost, zaupnost in poslovna skrivnost**

Nov člen tega poglavja bo zahteval od držav članic, da zagotovijo spoštovanje *kodeksa poklicne etike* vseh zakonskih revizorjev in revizijskih podjetij. Kodeks naj bi vključeval predvsem *odgovornost*, ki naj bi jo zakonski revizor imel *do javnosti*, pa tudi njegovo *neoporečnost* in *nepristranskost* ter *strokovno usposobljenost* in *potrebno skrbnost*.

Države članice bodo morale zagotoviti, da bo zakonski revizor neodvisen od revidiranega podjetja ter da ne bo sodeloval pri nobenem sprejemanju odločitev v tem podjetju. Zakonsko bi moralo biti določeno, da zakonski revizor ali revizijsko podjetje ne bo smel(o) revidirati računovodskih izkazov, če bo kakorkoli posredno ali neposredno finančno, poslovno, zaposlitveno ali drugače povezan(o) z revidiranim podjetjem. Tudi nerevizijskih storitev ne bo smel(o) zagotavljati, če bo tretja oseba lahko sklepala, da je ogrožena neodvisnost zakonskega revizorja ali revizijskega podjetja. V primeru ogroženosti revizorjeve neodvisnosti, mora zakonski revizor uporabiti *„samozavarovanje“* in se umakniti iz posla.

Dodan je tudi nov člen o *zaupnosti* in *poslovni skrivnosti* v zvezi z informacijami in dokumenti, s katerimi razpolaga zakonski revizor oziroma revizijsko podjetje. S tem naj bi se zavarovalo razmerje med revizorjem in naročnikom.

Poseben člen državam članicam nalaga vzpostavitev pravil, ki ne bi dovoljevala odvisnost revizorjevih zaslužkov od opravljanja dodatnih storitev, izvedenih za revizijski subjekt.

- **Poglavje V – Revizijski standardi in revizijsko poročanje**

Osmo direktiva vsebuje zahtevo o *obvezni uporabi mednarodnih revizijskih standardov*, ki jih je Komisija sprejela v skladu s postopkom iz člena 48(2) te direktive. Države članice lahko uporabijo nacionalni revizijski standard, dokler Komisija ne sprejme mednarodnega revizijskega standarda, ki pokriva isto področje.

Komisija lahko v skladu s postopkom iz člena 48(2) sprejme odločitev o uporabnosti mednarodnih revizijskih standardov samo, če:

- so bili splošno mednarodno sprejeti in razviti s primerno predpisanim postopkom, javnim nadzorom in preglednostjo,
- prispevajo k visoki ravni zaupanja in kakovosti posamičnih in konsolidiranih računovodskih izkazov, sestavljenih v skladu s 4. in 7. direktivo EU ter
- prispevajo k splošnemu evropskemu interesu.

Države članice lahko uvedejo dodatne zahteve v zvezi z obveznimi revizijami letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov za obdobje, ki se izteče 29. junija 2010.

Revizorjevo poročilo mora *podpisati najmanj zakonski revizor*, ki bo revidiral v imenu revizijskega podjetja, razen v izjemnih primerih, ko bi to predstavljalo neizbežno in pomembno nevarnost za osebno varnost katere koli osebe.

- **Poglavje VI – Zagotavljanje kakovosti**

Osmo direktiva vsebuje zahtevo, da morajo države članice vzpostaviti ureditev zunanjega nadzora, ki bo izpolnjeval temeljne zahteve, določene z direktivo, in sicer:

- *zunanjí nadzor kakovosti* mora biti organiziran tako, da je *neodvisen* od zakonskih revizorjev in revizijskih podjetij, nad katerimi se nadzor izvaja ter da je izpostavljen ureditvi javnega nadzorstva,
- *financiranje* zunanjega nadzora mora biti *ustrezno* ter *popolnoma neodvisno* od vpliva zakonskih revizorjev in revizijskih podjetij,
- izvajalci zunanjega nadzora morajo imeti *ustrezno strokovno izobrazbo* in *izkušnje* s področja obvezne revizije in računovodskega poročanja,
- *izbor* nadzornikov mora biti izveden na način, ki *ne povzroča navzkrižij interesov* med njimi in nadzorovanimi revizijskimi podjetji,
- zunanji nadzor, ki je podprt z ustreznim preverjanjem revizijskih dosjejev, mora vključevati *oceno skladnosti o uporabi ustreznih revizijskih standardov* in *zahtev po neodvisnosti, oceno kakovosti in količine uporabljenih virov, oceno o zaračunanih cenah revizijskih storitev* ter tudi *oceno o obvladovanju kakovosti v revizijskem podjetju*,

- izdelati je potrebno *poročilo o nadzoru*, ki mora vsebovati naslednje temeljne značilnosti opravljenega nadzora:
 - o nadzor mora biti opravljen vsaj vsakih šest let,
 - o zahteva se *javna objava izsledkov zunanjega nadzora* enkrat letno,
 - o zakonski revizor in revizijsko podjetje morata *priporočila* zunanjega nadzora uresničiti v *razumnem obdobju*.

- **Poglavje VII – Preiskave in kazni**

Zapisano je splošno pravilo, da morajo države članice vzpostaviti učinkovito preiskovalno in kaznovalno ureditev, ki naj bi odkrivala, popravljala in preprečevala neustrezno opravljanje obvezne revizije. Ukrepi sankcioniranja bi morali biti razkriti javnosti, kazni pa vključujejo tudi možnost odvzema dovoljenja.

- **Poglavje VIII – Javni nadzor in ureditveni predpisi med državami članicami**

To je novo poglavje Osme direktive EU, ki vključuje šest načel javnega nadzorstva, predvidenih v listinah Komisije EU. Za učinkovito delovanje kapitalskega trga so namreč potrebne redne in učinkovite preiskave organov javnega nadzorstva.

Načela javnega nadzorstva, ki predstavljajo minimalne zahteve držav članic Evropske unije v zvezi z javnim nadzorstvom, so:

- organiziranje učinkovitega javnega nadzora nad vsemi revizorji in revizijskimi podjetji;
- sistem javnega nadzora upravljajo neaktivni revizorji z ustreznim revizijskim znanjem, države članice pa lahko dovolijo tudi manjšemu številu aktivnih revizorjev, da sodelujejo pri upravljanju sistema javnega nadzora. Osebe vključene v upravljanje sistema javnega nadzora morajo biti izbrane na podlagi neodvisnega in preglednega postopka imenovanja;
- organ ureditve javnega nadzorstva mora biti odgovoren za podelitev dovoljenj in registracijo zakonskih revizorjev in revizijskih podjetij, za sprejetje etičnih poklicnih standardov, standardov obvladovanja notranje kakovosti revizijskih podjetij in revizijskih standardov ter za nadzor nad stalnim izobraževanjem, zagotavljanjem kakovosti, preiskovanjem in disciplinskimi ukrepi;
- organu javnega nadzorstva mora biti zagotovljena pravica, da po potrebi opravi preiskavo delovanja zakonskih revizorjev in revizijskih podjetij ter pravico, da ustrezno ukrepa;
- sistem javnega nadzora mora biti pregleden (objava letnih načrtov in poročil o delu) in ustrezno financiran.

V zvezi z vzajemnim priznavanjem ureditvenih predpisov med državami članicami morajo vse države članice upoštevati tako imenovano načelo *„ureditve in nadzora matične države“*, ki določa, da nadzor opravlja država, v kateri ima zakonski revizor ali revizijsko podjetje

dovoljenje, ne glede na to, v kateri državi deluje. To načelo je nasprotno načelu *„ureditve in nadzora gostujoče države“*, po katerem nadzor opravlja država, v kateri družba oziroma strokovnjak deluje.

Za vse osebe, ki so ali so bile zaposlene pri pristojnih organih, velja obveznost varovanja poslovne skrivnosti. Podatki, za katere velja poslovna skrivnost se ne smejo razkriti nobeni drugi osebi ali organu, razen če tako določajo zakoni ali drugi predpisi oziroma upravni postopki države članice. Pristojni organ lahko zahtevo za posredovanje podatkov zavrne v naslednjih primerih:

- posredovanje podatkov lahko negativno vpliva na suverenost, varnost ali javni red naslovljene države članice ali krši nacionalna varnostna pravila;
- pred organi naslovljene države so sproženi sodni postopki v zvezi z enakimi dejanji in proti istim zakonskim revizorjem ter revizijskim podjetjem;
- pristojni organi naslovljene države so zaradi enakih dejanj že izrekli končno sodbo istim zakonskim revizorjem ali revizijskim podjetjem.

- **Poglavje IX – Imenovanje in razrešitev**

Zakonskega revizorja mora imenovati skupščina delničarjev ali člani revidiranega podjetja. Države članice morajo zagotoviti, da so lahko zakonski revizorji ali revizijska podjetja razrešeni le na podlagi utemeljenih razlogov in ne kot posledica različnih mnenj glede računovodskega obravnavanja ali revizijskih postopkov.

- **Poglavje X – Posebne določbe za obvezne revizije subjektov javnega interesa**

To poglavje vsebuje zahtevo, da morajo države članice zagotoviti, da bodo zakonski revizorji in revizijska podjetja, ki izvajajo obvezno revizijo subjektov javnega interesa, na svojih spletnih straneh v treh mesecih po preteku vsakega poslovnega leta objavili letno razkrito poročilo z najmanj naslednjo vsebino:

- opis pravne strukture in lastništva,
- opis mreže ter njene pravne in strukturne ureditve,
- opis strukture upravljanja revizijskega podjetja,
- opis sistema notranjega obvladovanja kakovosti revizijskega podjetja in izjavo upravnega ali poslovnega organa o učinkovitosti njegovega delovanja,
- obvestilo o datumu opravljenega zadnjega zunanega nadzora kakovosti delovanja,
- seznam subjektov javnega interesa, katere je revidiralo revizijsko podjetje v zadnjem letu,
- izjavo o neodvisnosti revizijskega podjetja, ki potrjuje, da so bili opravljeni notranji postopki zagotavljanja neodvisnosti,
- izjavo o politiki stalnega izobraževanja oseb v revizijskem podjetju,
- finančne podatke o skupnem prometu, razdeljen na plačila od obveznih revizij letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov ter plačila za druge revizijske storitve, storitve davčnega svetovanja in druge nerevizijske storitve ter

- informacije o osnovi za prejemke partnerjev.

Direktiva predpisuje, da morajo vsi subjekti javnega interesa razen v izjemah, ki jih določa direktiva, ustanoviti *revizijsko komisijo*. Države članice določijo, ali revizijsko komisijo sestavljajo neizvršilni člani upravnega telesa ali člani nadzornega telesa revidiranega podjetja ali člani, ki jih imenuje skupščina delničarjev revidiranega subjekta. Vsaj en član te komisije mora biti neodvisen in imeti znanja s področja računovodenja ali revidiranja. Revizijska komisija opravlja naslednje naloge:

- spremlja postopek računovodskega poročanja,
- spremlja učinkovitost delovanja notranjih kontrol, notranje revizije, če obstaja, in sistemov za obvladovanje tveganja,
- spremlja obvezno revizijo letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov,
- pregleduje in spremlja neodvisnost zakonskega revizorja ali revizijskega podjetja, zlasti zagotavljanje dodatnih storitev v revidiranem podjetju.

Revizijska komisija naj bi podala *priporočilo* za imenovanje zakonskega revizorja, zakonski revizor pa bo moral njej poročati o najpomembnejših področjih revidiranja, še posebej o pomanjkljivosti notranjih kontrol. Države članice morajo zagotoviti, da zakonski revizorji ali revizijska podjetja, ki opravljajo obvezne revizije subjektov javnega interesa:

- revizijski komisiji vsako leto pisno potrdijo svojo neodvisnost od revidiranega subjekta javnega interesa,
- revizijski komisiji vsako leto razkrijejo vse dodatne storitve, ki so jih opravili za revidirani subjekt in
- z revizijsko komisijo razpravljajo o možni ogroženosti neodvisnosti in samovarovanju v tej zvezi.

V tem poglavju direktive je zelo pomembna določba, ki od držav članic zahteva, da zagotovijo *zamenjavo ključnih revizijskih partnerjev*, ki so odgovorni za izvajanje obveznih revizij, najkasneje po *sedmih letih* od datuma imenovanja in se jim dovoli, da *ponovno* sodelujejo pri reviziji tega revidiranega subjekta po najmanj *dveh letih*. Zakonski revizor ali ključni revizijski partner, ki izvaja obvezno revizijo v imenu revizijskega podjetja, pa lahko prevzame ključne upravljalne funkcije v revidiranem podjetju šele po preteku najmanj dveh let po tem, ko je prenehal sodelovati pri revizijskem poslu kot zakonski revizor ali ključni revizijski partner. Direktiva vsebuje tudi določbo, da mora biti zunanji nadzor kakovosti za zakonske revizorje ali revizijska podjetja, ki izvajajo obvezne revizije subjektov javnega interesa, opravljen najmanj vsaka tri leta.

• **Poglavje XI – Mednarodni vidiki**

To poglavje obravnava vprašanja o registraciji in javnem nadzorstvu nad revizijskimi podjetji iz tretjih držav ter obvezni registraciji revizijskih subjektov iz tretjih držav, ki revidirajo podjetja, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na borzah EU.

- **Poglavje XII – Prehodne in končne določbe**

To poglavje je vezano na predpisane spremembe 4. in 7. direktive v zvezi z obveznimi razkritji revidiranega podjetja o plačilu revizijskih, davčno svetovalnih in drugih nerevizijskih storitev zakonskemu revizorju ali revizijskemu podjetju.

V tem poglavju je določba, ki se nanaša na razveljavitev Direktive 84/253/EGS z 29. junijem 2006, ki pomeni tudi začetek veljavnosti Direktive 2006/43/ES. V prehodnih določbah je državam članicam naloženo, da sprejmejo in objavijo določbe, potrebne za uskladitev s to direktivo, do 29. junija 2008 ter o tem nemudoma obvestijo Komisijo. Države članice Komisiji predložijo besedila temeljnih predpisov nacionalne zakonodaje, sprejetih na področju, ki ga ta direktiva ureja.

6.5 VPLIV SPREMEMB OSME DIREKTIVE EU NA ZAKONODAJO V SLOVENIJI

Slovenija je maja 2004 postala polnopravna članica Evropske unije. Z vstopom v Evropsko unijo se je zavezala, da bo svojo zakonodajo čimbolj približala pravu Evropske unije. V skladu s pravom EU bo potrebno, poleg področja prava in računovodstva podjetij, urediti tudi področje revidiranja ter druga področja, na katera se revidiranje nanaša.

Članice EU bodo morale določila spremenjene Osme direktive EU vgraditi v svojo zakonodajo v 24-ih mesecih po njenem sprejetju, kar pomeni najkasneje do 29. junija 2008. Tako kot druge države članice bo morala tudi Slovenija svojo zakonodajo s področja revidiranja prilagoditi zahtevam direktive. Spremeniti bo morala Zakon o revidiranju, čeprav je bil pred vstopom v Unijo usklajen z njenimi predpisi in v glavnem že upošteva spremembe, ki jih določa prenovljena Osmo direktiva EU. Kot pravi v svojem prispevku Odar (2006, str. 108), bo Slovenija verjetno prva v Evropi, ki je z Osmo direktivo spremenjene določbe 4. in 7. direktive vgradila v domači pravni red. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), ki je pričel veljati 4. maja 2006, že vključuje zahteve iz Osme direktive glede razkritij plačil zakonskemu revizorju oziroma revizijskemu podjetju. 20. točka prvega odstavka 69. člena ZGD-1 namreč določa, da mora podjetje zavezano k revidiranju, poleg podatkov in pojasnil, ki jih mora vsebovati priloga k izkazom po drugih členih sedmega poglavja (Priloga k izkazom) in po slovenskih računovodskih standardih ter mednarodnih standardih računovodskega poročanja, razkriti:

1. **celotni znesek**, porabljen za: - revizorja in
2. **ločeno znesek**, porabljen za: - revidiranje letnega poročila,
- druge storitve revidiranja,
- storitve davčnega svetovanja in
- za druge nerevizijske storitve.

V Sloveniji je zakonsko revidiranje urejeno z zakonom o revidiranju (ZRev-1), ki je zagotovo med najsodobnejšimi v Evropi. To trditev dokazuje prenovljena Osmo direktiva EU, ki je v

pravni red Evropske unije vpeljala nekatere zahteve, ki jih v Sloveniji že izvajamo. Med njimi so najpomembnejše (Odar, 2006, str. 108):

- *lastništvo in posli poslovanja* v slovenskih podjetjih so urejeni v skladu s prenovljeno Osmo direktivo. V 42. členu Zrev-1 je predpisana obveznost poročanja delničarja glede sprememb lastniških deležev v revizijskem podjetju in povezanosti z naročniki revizijskih storitev, zaradi česar bi bilo po 27. členu Zrev-1 lahko kršeno načelo neodvisnosti revidiranja;
- *izobraževalni program* za pridobitev strokovnih nazivov revizor in pooblaščen revizor je Slovenski inštitut za revizijo (odslej Inštitut) že prilagodil zahtevam direktive;
- zakonsko je določena zahteva po *stalnem strokovnem izobraževanju*, in sicer v 30. členu Zrev-1, ki govori o izdaji dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Dovoljenje je izdano za obdobje dveh let in ga Inštitut podaljša vsakič za dve leti, če imetnik dovoljenja opravi dodatno strokovno izobraževanje po programu, ki ga le-ta tudi določi. Inštitut je strokovno izobraževanje obvezen organizirati po 12. členu Zrev-1, revizijski svet pa mora na podlagi 18. člena Zrev-1 določiti pogoje za pridobitev potrdil;
- *podatke o stalnem strokovnem izobraževanju* evidentira Inštitut računalniško in jih lahko kadarkoli tudi *javno objavi*;
- *register* revizijskih podjetij ter pooblaščenih revizorjev in revizorjev vodi Inštitut računalniško in je *dostopen na spletni strani Inštituta*, redno pa so sezname objavljene tudi v reviji *Revizor*;
- *MSR* v Sloveniji že *neposredno uporabljamo*, s tem da morajo revizorji pri svojem delu upoštevati še določila Zakona o revidiranju in Temeljna revizijska načela ter Hierarhijo pravil revidiranja;
- *zunanje zagotavljanje kakovosti revidiranja* je pri nas zakonsko določeno ter na zelo visoki ravni;
- tudi *področje disciplinskih kazni, izbris iz registra in javno objavljanje* teh podatkov imamo že urejeno z zakonom. Disciplinski ukrepi so določeni v 33.-36. členu Zrev-1 in so tudi javno objavljene. Predvideni ukrepi so opomin, pogojni odvzem dovoljenja in odvzem dovoljenja, ki je predviden v primerih, ko revizor krši prepoved iz drugega odstavka 27. člena Zrev-1;
- slovenska revizijska podjetja na podlagi zakonskih določb praviloma izvajajo le *posle revidiranja*. Zrev-1 v 39. členu predpisuje dejavnost revizijskih podjetij, ki naj bi bila v načelu *storitev revidiranja in storitve na strokovnih področjih*, povezanih z revidiranjem. Z zakonom bo potrebno natančneje opredeliti tudi storitve na strokovnih področjih, povezanih z revidiranjem, pri čemer se pojavlja dilema, ali omejiti druge storitve revizijskih podjetij pri revizijskih strankah revizorja ali pa omejiti celo dejavnost revizijskih podjetij na storitve revizije;
- *vzajemno priznavanje revizijskega poklica* je določeno z zakonom in s pravili revidiranja na način, ki ga določa direktiva. Kandidati morajo izpolnjevati vse pogoje iz Pravidnika o pridobitvi potrdil o strokovnih znanjih za opravljanje nalog revizorja in pooblaščenega revizorja, ker vključuje tudi nekaznovanost in znanje slovenskega jezika.

Iz vsega zgoraj naštetega lahko povzamem, da je veliko zahtev, ki jih določa Osmo direktiva EU, že vsebovanih v zakonu o revidiranju in drugih pravilih revidiranja, ki jih uporabljamo v Sloveniji. Odar (2006, str. 109) navaja, da precejšnja usklajenost slovenske zakonodaje z evropsko direktivo o revidiranju potrjujejo tudi *strokovnjaki Svetovne banke*, ki so v poročilu o izpolnjevanju zahtev standardov in zakonov dokaj ugodno ocenili razvoj in ureditev revidiranja v Sloveniji ter priporočili predvsem *uskladitev ureditve javnega nadzorstva* z zahtevami Osme direktive.

Zakon o revidiranju iz leta 2001, ki je sicer dobro zastavljen, bo potrebno nekoliko spremeniti ter prilagoditi zahtevam spremenjene Osme direktive EU. Najpomembnejše določbe, ki jih bo potrebno spremeniti se nanašajo predvsem na (Odar, 2003, str. 20):

- ureditev javnega nadzorstva,
- zakonodajne zahteve glede vpeljave revizijskih odborov v javne delniške družbe in
- določitev njihovih pristojnosti,
- zakonsko predpisovanje načina imenovanja in odpustitve zakonskega revizorja,
- zakonsko urejanje cen revizijskih storitev,
- natančnejšo in podrobnejšo ureditev zagotavljanja revizorjeve neodvisnosti.

6.5.1 UREDITEV JAVNEGA NADZORSTVA V SLOVENIJI

Na podlagi primerjave slovenske ureditve z zahtevami Osme direktive ugotavljam, da je glede organiziranosti slovenske revizijske stroke najpomembnejše vprašanje povezano z *ureditvijo javnega nadzorstva*. Javno nadzorstvo je bilo v Sloveniji deloma že vzpostavljeno z zakonom o revidiranju (2001), in sicer na dva načina (Odar, 2006, str. 110): prvič, v revizijskem svetu so trije od devetih članov predstavniki zainteresirane javnosti, imenuje jih minister, pristojen za finance, od tega dva na predlog Gospodarske Zbornice; in drugič, Inštitut mora o svojem delu poročati Državnemu zboru Republike Slovenije, ki vsako leto obravnava poročilo Inštituta. Ne glede na delno vzpostavljen sistem javnega nadzorstva, bo potrebno zaradi prilagoditev zahtevam Osme direktive javno nadzorstvo tudi v Sloveniji organizirati drugače. Osmo direktiva namreč določa učinkovito sodelovanje med javnonadzorstvenimi organi v EU, kar pomeni, da mora njenim usmeritvam slediti tudi Slovenija ter pri tem upoštevati domače družbeno okolje in položaj revizijske stroke v družbi.

V Sloveniji bi pri ureditvi javnega nadzorstva lahko izhajali iz naslednjih temeljnih izhodišč (Odar, 2006, str. 110):

- a) Z zakonom je treba ustanoviti *organ javnega nadzorstva*. Smiselno bi bilo, da bi to področje urejalo posebno poglavje zakona o revidiranju, ki ga bo vsekakor potrebno spremeniti zaradi nekaterih drugih zahtev Osme direktive,
- b) Ureditev zunanje preveritve zagotavljanja kakovosti mora biti podrejena javnemu nadzorstvu,
- c) Vsi zakonski revizorji in revizijska podjetja sodijo v okvir *zunanje preveritve zagotavljanja kakovosti*, ki mora biti organizirana neodvisno od in brez vsakega vpliva

nadziranih zakonskih revizorjev in revizijskih podjetij. Te preveritve že sedaj uspešno izvaja **Inštitut**, kar naj bi tudi v bodoče ostala njegova temeljna naloga,

- d) Z zakonom o revidiranju se ustanovi **Javnonadzorstvena komisija** v skladu z zahtevami Osme direktive. Štela naj bi pet do sedem članov in v Sloveniji bi bilo smiselno, če bi jih imenovala Ministrstvo za gospodarstvo in Ministrstvo za finance. Tako imenovana javnonadzorstvena komisija bo morala nadzirati celotno delovanje revizorjev in revizijskih podjetij, in sicer *neposredno* ali prek *nadzora nad delovanjem Inštituta*. Delovati bo morala **neodvisno** od *političnega vpliva* in *revizorjev* ter prispevati k dvigu ugleda ter predvsem **zaupanja javnosti v revizijsko stroko**.

Z zakonom naj bi bile določene najpomembnejše naloge javnonadzorstvene komisije (Odar, 2006, str. 111):

- nadzor izobraževanja za pridobitev naziva pooblaščen revizor,
- nadzor opravljanja izpitov revizorjev iz drugih držav članic,
- nadzor izdajanja dovoljenj in vpisi v registre,
- nadzor ureditve stalnega izobraževanja in podaljševanja dovoljenj za delo,
- nadzor izvajanja preveritve zagotavljanja kakovosti,
- nadzor izrekanja ukrepov in
- potrditev sprejemanja pravil revidiranja.

Z zakonom bi morale biti tudi določeno, da komisija lahko kadarkoli zahteva predložitev osnutkov vseh predlogov sprememb in dopolnitev vseh pravil revidiranja, zahteva začetek opravljanja nadzora nad izbranimi revizorji ali revizijskimi podjetji, zahteva vpogled v vse akte in dokumente Inštituta, zahteva dodatne informacije od Inštituta, zavrne vse sklepe in odločitve organov Inštituta v zvezi z revidiranjem ali zahteva njihovo ponovno proučitev in obravnavo, daje navodila Inštitutu, če zavrnjene odločitve niso ponovno obravnavane in lahko pridobi mnenje drugih strokovnjakov.

Tatjana Horvat (2004, str. 17) pravi, da bi moral zakon o revidiranju določiti pristojnosti, naloge in odgovornosti slovenskega odbora javnega nadzorstva in tudi njegovih članov. Določen bi moral biti tudi način delovanja, poročanja in sodelovanja tako s Slovenskim inštitutom za revizijo kot tudi z drugimi inštitucijami in državnimi organi.

6.5.2 ZAKONODAJNE ZAHEVE GLEDE USTANOVITVE REVIZIJSKEGA ODBORA V PODJETJIH

Evropska unija želi doseči učinkovitost upravljanja podjetij tudi z mehanizmom sprememb oziroma z uvedbo nekaterih novih direktiv, različnih kodeksov upravljanja ter z uvedbo enotnih mednarodnih računovodskih standardov. **Osma direktiva Sveta EU** se nanaša na izpolnjevanje pogojev za tiste subjekte, ki opravljajo revidiranje računovodskih izkazov. Cilj sprememb, ki jih vključeval že Predlog osme direktive Sveta, je povečanje kakovosti zakonskega revidiranja v EU. V prvem odstavku 39. člena Predloga osme direktive Sveta EU (2005) je vsebovana določba, da morajo imeti *javne družbe* (public interest entities)

ustanovljen *revizijski odbor*, ki je v novi Osmi direktivi EU (Direktiva 2006/43/ES) opredeljen kot *revizijska komisija*. Predlog osme direktive Sveta podaja zahtevo po vsaj enem članu revizijskega odbora, ki naj bi bil strokovnjak na področju financ ali računovodstva ter dopušča možnost, da so člani revizijskega odbora imenovani na skupščini delničarjev.

Pomembnost revizijskih odborov je podal tudi slovenski *Kodeks upravljanja javnih delniških družb* (odslej Kodeks), ki so ga sporazumno oblikovali in sprejeli Ljubljanska borza, Združenje članov nadzornih svetov in Združenje Manager, 18.3.2004, ter spremenili in dopolnili v decembru 2005 in februarju 2007. Kodeks je avtonomni pravni vir, s katerim je podrobno urejeno upravljanje javnih delniških družb. Tiste njegove določbe, ki so povzete iz veljavne zakonodaje, so javne delniške družbe dolžne spoštovati in od njih ne smejo odstopati.

Spremembe Kodeksa, ki se nanašajo tudi na revidiranje, je med drugim mogoče zaznati v točki 3.7 Kodeksa upravljanja javnih delniških družb (2007). V Kodeksu, ki je bil spremenjen in dopolnjen 14. decembra 2005 in 5. februarja 2007, je namreč naziv revizijski odbor zamenjan z nazivom *revizijska komisija*.

Slovenski Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) ne vključuje določb o obveznosti ustanovitve revizijskega odbora. V svojem 279. členu podaja le možnost ustanovitve ene ali več komisij, na primer revizijske komisije, kot pomoč pri delu nadzornega sveta. ZGD-1 določa, da mora biti vsaj en član revizijske komisije imenovan izmed neodvisnih strokovnjakov iz računovodstva ali financ.

Naloge revizijske komisije so (280. člen ZGD-1):

- nadzorovanje neoporečnosti finančnih informacij, ki jih daje družba,
- nadzor nad delovanjem sistema obvladovanja tveganj, notranje revizije in sistema notranjih kontrol,
- ocenjevanje sestave letnega poročila, vključno z oblikovanjem predloga za nadzorni svet,
- sodelovanje pri določitvi pomembnejših področij revidiranja,
- sodelovanje pri izbiri neodvisnega zunanjega revizorja ter pripravi pogodbe med revizorjem in podjetjem,
- spremljanje neodvisnosti, nepristranskosti in učinkovitosti zunanjih revizorjev,
- nadziranje narave in obsega nerevizijskih storitev, in
- druge naloge, določene s statutom ali sklepom upravnega odbora.

6.5.3 RAZMIŠLJANJA O ROTACIJI REVIZORJA V SLOVENIJI

Revizorja naj bi imenovala skupščina, odsloviti pa bi ga bilo mogoče le takrat, kadar bi obstojali pomembni razlogi, zaradi katerih ne bi mogel dokončati revidiranja. Različno mnenje glede računovodskih izkazov naj ne bi zadostovalo za odpustitev zakonskega revizorja. V zvezi z imenovanjem in odpuščanjem revizorja je bilo v zadnjih letih veliko

strokovnih razprav. V tej povezavi gre za vprašanje *rotacije revizijskih podjetij* vsakih *sedem let* ali alternativno *zamenjava partnerja* na reviziji po *petih letih*.

Slovenski zakonodajalci se morajo torej spopasti z dvema temeljnima dilemoma: kako z vidika nove evropske direktive preoblikovati *samoregulatorni režim*, ki je trenutno uzakonjen v Sloveniji, in ali uvesti obvezno *zamenjavo revizijskih podjetij* vsakih sedem let ali *le partnerjev* vsakih pet let. Trenutno nadzor nad revizorji opravlja Slovenski inštitut za revizijo s svojim revizijskim svetom. Javno objavljeni podatki v Poročilu o delu Slovenskega Inštituta za revizijo za leto 2006 kažejo, da so po ZRev-1 v letih 2003-2006 izrekli: 20 javnih opominov, od tega je pravnomočnih 19, ena tožba pa je še na vrhovnem sodišču RS; medtem ko je en odvzem že pravnomočen; revizijskim podjetjem so izdali 24 odredb o odpravi kršitev. To je kar učinkovito celo v mednarodnem merilu, vendar ne tako učinkovito, kot bi bil stoodstotni nadzor, ki bi ga opravljala konkurenca sama ob obvezni zamenjavi revizijskih podjetij. Razlogi za rotacijo in proti njej so tudi v Sloveniji. Osnutek Kodeksa upravljanja javnih delniških družb, ki so ga sporazumno oblikovali Ljubljanska borza, Združenje članov nadzornih svetov in Združenje Manager, priporoča menjavo revizorja javnih delniških družb vsaj enkrat na pet let.

Ob razmišljanju o obvezni rotaciji revizorja se je potrebno vprašati tudi o najkrajšem časovnem obdobju, za katero je lahko imenovan revizor. V slovenski praksi revizorja imenuje skupščina praviloma za eno leto, in kot poudarja v svojem prispevku Mahnič (2004, str. 49) obstaja velika negotovost glede njegovega imenovanja v naslednjih letih. Ta negotovost je toliko večja, če imata revizor in uprava različne poglede na resničnost in poštenost računovodskih izkazov. V prvem letu revidiranja je večji tudi strošek revizorja, saj je bistveno večja poraba časa zaradi spoznavanja podjetja in dejavnosti.

Če bi se revizor zavedal, da čez nekaj let ne bo več revidiral podjetja in bo konkurent ocenjeval njegovo delo, bi bil njegov pristop k revidiranju že od vsega začetka drugačen. Prizadeval bi si kakovostno opraviti svoje revizijsko delo, da ne bi revizor "naslednik" pri pregledu njegovega dela odkril morebitne napake. Nasprotniki zamenjave poudarjajo izsledke empiričnih študij, da je v prvih dveh letih revidiranja *tveganje neuspešne revizije* trikrat večje kot pozneje. To bi lahko bilo povezano z nižjo ponudbeno ceno, potrebno za prevzem stranke od drugega revizorja, ter s tem povezanim varčevanjem pri stroških dela in posledično lahko tudi z nižjo kakovostjo revizijskih storitev. Menjavanje revizorjev povzroča *večje stroške revizij*, saj je revizija v prvem letu revidiranja zaradi spoznavanja klienta in opravljanja postopkov ob prvem letu revizije običajno dražja. Pomembno pa je tudi tveganje, da novi revizor *ne pozna dobro celotnega poslovanja* revidiranega podjetja, zato so neuspele revizije pogostejše v prvem in drugem letu revidiranja.

Nasprotovanje obvezni zamenjavi je mnogo glasnejše od zavzemanja zanjo: proti so "veliki štirje" in podjetja, ki se ne želijo odreči prijateljskim odnosom z revizorji. Za obvezno zamenjavo si prizadevajo predvsem manjše revizijske hiše, ker bi se s tem povečalo

povpraševanje po njih in bi bila zanje zamenjava partnerjev enakovredna obvezni zamenjavi revizijskega podjetja.

Z leti lahko sodelovanje med vodstvom podjetja in subjektom, ki opravlja revizijo tega podjetja, privede do takšnega razmerja, kjer bi bila ogrožena revizorjeva neodvisnost in nepristranskost. Zato menim, da je menjava revizorja oziroma revizijske družbe nujno potrebna in koristna z vidika širše javnosti. Glede na to, da 42. člen Osme direktive EU določa obvezno menjavo ključnih revizijskih partnerjev pri posameznem revizijskem poslu najpozneje po sedmih letih od datuma imenovanja, zagovarjam tako zamenjavo partnerjev kot tudi zamenjavo revizijske družbe po petih do sedmih letih od dneva imenovanja. Po drugi strani pa se nagibam k temu, da tudi prepogosto menjavanje revizijskih partnerjev oziroma revizijskih družb (na primer prej kot v treh letih od datuma imenovanja) vsekakor ni priporočljivo, čeprav bi se s tem zmanjšala možnost za nastanek revizijskega škandala. Zaradi menjave se povečajo stroški revizije in obstaja večja verjetnost, da bo novi revizor na začetku zaradi slabšega poznavanja razmer določeno stvar spregledal oziroma imel v prvem letu revidiranja podjetja zagotovo nekaj več težav kot v kasnejših letih. Dobra stran tega pa je, da so osebni stiki manj tesni in manjša odvisnost od naročnika, saj revizor ve, da ga bo v naslednjih letih nadomestil nekdo drug.

6.5.4 UREJANJE CEN REVIZIJSKIH STORITEV

Zakon o revidiranju v 28. členu navaja, da morajo biti cene storitev revidiranja določene v skladu s smernicami za oblikovanje cen revizijskih storitev. Smernice sprejema Revizijski svet, cene storitev pa so objavljene v reviji Revizor in se letno usklajujejo z rastjo cen.

Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev je svet Inštituta sprejel 7. marca 1994. Prvi člen teh smernic se nanaša na dogovor o vrednosti revizijske storitve med revizijskim podjetjem (odslej izvajalcem) in naročnikom revizijskih storitev (odslej naročnikom). Izvajalec sme od naročnika zahtevati takšno denarno plačilo, za kakršno meni, da je primerno vsebini, obsegu in kakovosti opravljenega dela. O tem se izvajalec in naročnik dogovorita v pogodbi oziroma v listini o sprejemu revizijske naloge, da bi se izognila nejasnostim glede velikosti plačila za opravljeno delo. Izvajalec in naročnik se morata dogovoriti, ali se storitev zaračuna po vnaprej opredeljeni stalni ali spremenljivi vrednosti. Vrednost revizijske storitve je sestavljena iz (tretji člen Smernic za oblikovanje cen revizijskih storitev):

- vrednosti ocenjenega ali opravljenega dela,
- pavšalne vrednosti dela,
- dodatnih neposrednih stroškov in
- davkov ali drugih dajatev.

Osmi člen smernic, ki opredeljuje način plačila za opravljeno revizijsko storitev, določa, da sme izvajalec zahtevati pred pričetkom dela predplačilo za največ 60 % dogovorjene vrednosti storitve.

Povezave med znanjem in izkušnostjo revizorja ter časom, porabljenim za revizijo, in kakovostjo izvedenih revizijskih postopkov pogosto ne razumejo uprave družb, pa tudi nadzorniki ne. Največkrat je najpomembnejši kriterij izbire revizorja cena storitve, čeprav lahko v zadnjem času zasledimo, da so se cene revizijskih storitev nekoliko umirile in stabilizirale. To pomeni, da danes revizijska podjetja bolj spoštujejo smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev kot so jih spoštovale v samem začetku delovanja zunanje revizije.

7 ZAKLJUČEK

Revizijska stroka je nastala in se razvila zaradi interesa javnosti po pravilnih in poštenih podatkih o delovanju subjektov. Bistvo revizijske dejavnosti je preverjanje resničnosti trditev posloводства ter sporočanje javnosti o rezultatih preverjanja. Smiselnost in utemeljenost obstoja te dejavnosti je torej pogojena s takim delovanjem revizorjev, da bo njihovim izjavam o pravilnosti trditev posloводства javnost lahko verjela. Zavezanost javnemu interesu od revizorja zahteva opozarjanje na neustreznosti zaradi zagotovitve možnosti obvladovanja podjetja in s tem izboljšanja poslovanja. Večja uspešnost poslovanja ni le v interesu lastnikov, zaposlenih in posloводства naročnika, temveč tudi družbe nasploh.

Resničnost in poštenost prikaza premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida v računovodskih izkazih se pojavlja na eni strani kot zakonska zahteva in na drugi strani kot želja uporabnikov. Vloga revizorja je tu sicer zelo pomembna, čeprav njegovi postopki temeljijo bolj ali manj na pravilnih ocenah in uspešnih preizkusih odkritja prevar. Pravila revidiranja revizorja usmerjajo pri njegovem delu, vendar pa so končne odločitve odvisne od njegove strokovne presoje in stopnje usposobljenosti za delo.

Revizija ni več samo golo potrjevanje postavk v računovodskih izkazih, temveč tudi širše gledanje in razumevanje poslovanja, ki poteka za posamezno postavko. Revizijska stroka revizorjem ne nalaga odgovornosti za odkrivanje prevar, temveč jih spodbuja, da s svojo poklicno nezaupljivostjo sodelujejo tudi na tem področju.

Glavna odgovornost za preprečevanje in odkrivanje prevar je dodeljena poslovodu, ki mora najprej vzpostaviti ustrezno okolje kontroliranja, nato pa tudi notranjim kontrolam, ki preprečujejo in odkrivajo prevare v podjetju. V okviru računovodskega poročanja ter zagotavljanja resničnosti in poštenosti se vedno več pozornosti posveča prevaram v računovodskih izkazih. Naloga zunanjega revizorja je torej, da odkrije morebitne pomembne napake v računovodskih izkazih, ne pa tudi nepomembnih. O odkritih napakah, ki izhajajo iz prevar, je revizor zavezan poročati različnim ravnam v okviru podjetja in zunaj nje. Poroča poslovodu, nadzornim inštitucijam podjetja ter organom pregona. Odgovornost revizorja, ki poda mnenje o računovodskih, ki jih je strokovno pregledal, do najširše javnosti je zelo velika. Zavedati se mora, da deluje v najširšem družbenem interesu ter da na podlagi njegovega mnenja o računovodskih izkazih veliko število uporabnikov sprejema bistvene odločitve.

Revidiranje računovodskih izkazov ne razbremenjuje posloводства njegovih dolžnosti, kar pomeni, da se posloводство na noben način ne more izogniti odgovornosti za računovodske izkaze, lahko pa jo posredno zmanjša tako, da zagotovi učinkovito delovanje računovodskega sistema. Pri tem je izjemnega pomena organiziranost računovodstva, kajti od njene kakovosti in pravilnosti so odvisne tudi kakovost, pravočasnost in točnost zagotavljanja podatkov in informacij, potrebnih tako za notranje kot za zunanje poročanje in seveda za sprejemanje poslovnih odločitev. Dejstvo, da je potrebno sodelovanje med posloводstvom in revizorjem, lahko pripomore k temu, da bo revizor postal neke vrste svetovalec oziroma zaupnik posloводства. Posledično bo to pripomoglo k takim računovodskim izkazom, ki bodo kazali resnično in pošteno sliko ter njihovemu bralcu nudili dovolj podatkov, informacij in razkritij, da se bo na njihovi podlagi lahko tudi odločal.

Revizor mora pri svojem delu nujno sodelovati, ne samo s posloводstvom na različnih ravneh vodenja podjetja, temveč tudi z organi nadziranja, z različnimi odbori in s posameznimi zaposlenci. Od njih pridobiva dokaze, razlage in pojasnila, sam pa jih obvešča o zadevah, ki so pomembne tako za izrazitev revizijskega mnenja kot tudi za poslovanje in nadziranje poslovanja podjetja. Brez takšnega sodelovanja revizije računovodskih izkazov podjetja zagotovo sploh ne bi bilo mogoče opraviti. Vse pomanjkljivosti in slabosti, ki jih revizor ugotovi pri svojem pregledu pomagajo tako upravam kot nadzornikom, da bolj uspešno opravljajo svoje funkcije, in nenazadnje doprinesejo tudi k uspešnosti poslovanja podjetja ter zmanjšajo nekatera tveganja.

Revizor naj bi bil pomoč posloводstvu in tudi članom nadzornih svetov. Povezani naj bi bili vse leto, ne le v času opravljanja revizije. Posloводство naj bi se z zunanjim revizorjem posvetovalo o najpomembnejših poslovnih odločitvah, pri odločanju o zadevah, ki so lahko sporne, pri odločanju o uporabi različnih računovodskih usmeritev in pri vodenju poslovne politike. Tako član uprave, kot tudi član nadzornega sveta naj bi na revizorja gledal kot na kolega oziroma človeka, ki s svojim znanjem lahko veliko prispeva k urejenosti in izboljšanju poslovanja podjetja ali tudi kot na strokovnjaka, od katerega lahko pričakuje strokovni nasvet.

Medtem ko opredeljujem revizorja kot zunanjega organa nadzora podjetja, nadzorni svet vrši funkcijo notranjega nadzora nad vodenjem poslov družbe. Funkcijo nadzora njegovi člani izvajajo s pregledovanjem in preverjanjem poročil ter s sprejemanjem odločitev. Če upoštevam, da se nadzor poslovanja družbe in dela uprave kontrolira predvsem s pregledom poročil uprave in računovodskih izkazov ter dokumentacije družbe, pridem do sklepa, da je najpomembnejša lastnost uspešnih in učinkovitih članov nadzornega sveta sposobnost *analizirati in razumeti* poslovna, finančna in druga poročila uprave.

Dodaten mehanizem nadzora tako uprave kot tudi revizorjev je postavljen z uvedbo revizijskih odborov, katerega končni cilj je zagotoviti bralcem računovodskih izkazov in s tem tudi udeležencem kapitalskih trgov večje zaupanje v poštenost računovodskih izkazov. Pri nas so revizijski odbori še v povojih, kar pa je lahko posledica še dokaj slabo razvite notranje revizije. Prihodnost bo pokazala, kako bodo v Sloveniji le-ti dosegli večje zaupanje

ter uspešnejši in učinkovitejši nadzor nad poslovanjem in poročanjem družb, vendar kot pravi v svojem prispevku Perner (1999, str. 21), bodo morali revizorji tem vprašanju posvetiti še veliko pozornosti ter ustvarjalno vplivati, da bodo revizijski odbori zaživel tudi v praksi. Pričakovati pa je, da bodo slovenski Kodeks upravljanja javnih delniških družb in predvidene spremembe zakonodaje glede na spremembe Osme direktive Sveta EU povečale število revizijskih odborov.

Oblikovanje odborov oziroma komisij nadzornega organa ni obvezno v nobenem evropskem pravnem redu. Predpisi članic EU sicer predpisujejo revidiranje računovodskih izkazov gospodarskih družb; pregled, preverjanje in nadzor teh podatkov pa je ena ključnih nalog nadzornih organov oziroma revizijskega odbora.

Po vstopu Slovenije v Evropsko unijo mora slovenski zakonodajalec slovensko zakonodajo sprti prilagajati in usklajevati s pravnim redom EU. Pri tem je potrebno upoštevati pravno naravo posameznih pravnih virov EU, saj nekateri veljajo neposredno na ozemlju vseh članic EU (predvsem ustanovne pogodbe in uredbe), druge je treba vnesti v pravni red posamezne članice (na primer direktive), medtem ko imajo nekateri pravni viri le značaj priporočil.

Menim, da je Slovenija kot članica EU na področju revidiranja dobro pripravljena, kar pomeni, da je zahteve direktiv, uredb in drugih pravnih aktov EU že vgradila v svojo zakonodajo, vendar pa bo kljub temu morala svojo zakonodajo prilagoditi že sprejetim spremembam Osme direktive. Ena najpomembnejših in najzahtevnejših nalog uvajanja pravil Osme direktive bo prav gotovo ureditev javnega nadzorstva, za katerega je izredno pomembno, da bo delovalo popolnoma neodvisno, kajti le na ta način se bo povečal ugled revizijske stroke. Pomembno je torej narediti korak naprej ter vrniti zaupanje v revizorjeva poročila in v revizijsko stroko, kar je zagotovo dolgotrajen proces, ki zahteva veliko dela, prizadevanj in ravnanje posameznikov v skladu s standardi in etiko. Dejstvo je, da se zaupanje hitro izgubi, pridobi pa se ga mnogo počasneje.

Za resničnost in poštenost računovodskih izkazov bodo morale nekaj storiti vse zainteresirane strani, od države in nadzornih institucij s spremembami zakonodaje, do lastnikov z izbiro vodstev in nadzornikov. Potrebno pa bo tudi sodelovanje revizorjev in sicer bodo morali nekaj narediti na strokovnem področju, s pridobitvijo novih znanj, s svojo neodvisnostjo ter se aktivno vključiti v pripravo sprememb zakona o revidiranju.

8 LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

1. Bohinc Rado, Ivanjko Šime: Direktor gospodarske družbe: uprava d.d. in posloводство d.o.o.. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1999. 527 str.
2. Bohinc Rado, Bratina Borut: Upravljanje korporacij. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede, 2005. 455 str.
3. Bratina Borut: Pravni položaj člana uprave in nadzornega sveta. Maribor: Studio Linea, 1997. 206 str.
4. Brigham E.F.: Fundamentals of Financial Management (6th edition). Fort Worth: The Dryden Press, 1991. 904 str.
5. Clarke Thomas: The Stakeholder Corporation: A Business Philosophy for the Information Age. Long Range Planning: Elsevier Science Ltd, Oxford, 31 (1998), 2, str. 182-194.
6. Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (Official Journal C 143, 08/05/1998, P. 0012-0016).
7. Commission Recommendation of 16 May 2002 - Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (Official Journal L 191, 19/07/2002, P. 0022-0057).
8. Chorofas Dimitris N.: Implementing and Auditing the Internal Control System. 1st ed. New York: Palgrave, 2001. 365 str.
9. Eight Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents (Official Journal L 126, 12/05/1984, P. 0020-0026).
10. Duhovnik Meta: Revizijski odbor in njegova vloga v podjetju. Revizor, Ljubljana, VIII (1997), 12, str. 9-33.
11. Duhovnik Meta: Tveganja, povezana s sprejemom revizijskega posla. Zbornik referatov 6. letne konference revizorjev. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 67-82.
12. Duhovnik Meta: Revizijski odbor kot svetovalec nadzornemu svetu. Finance, Ljubljana, 2002, 54, str. 18.
13. Hart Olivier: Corporate Governance: Some Theory and Implications. The Economic Journal, Oxford, 1995, 5, str. 678-689.
14. Horvat Tatjana: Revizorji naj bi revidirali tudi poslovni del letnega poročila. Finance, Ljubljana, 2001, 46, str. 18.
15. Horvat Tatjana: Sestavitev letnega poročila za leto 2001 in novosti v njem. Revizor, Ljubljana, XIII (2002), 3, str. 7-34.
16. Horvat Tatjana: Mednarodne novosti. Revizor, Ljubljana, XIV(2003), 2, str. 165-176.
17. Horvat Tatjana: Priprava poročila nadzornega sveta za skupščino. Finance, Ljubljana, 2003a, 82, str. 10.
18. Horvat Tatjana: Prehod na MSRP ne bo delo za pet minut. Finance, Ljubljana, 2004, 70, priloga, str. 17.
19. Horvat Tatjana: Letna poročila: kako razkrivati ravno prav informacij. Finance, Ljubljana, 2004a, 52, str. 17.
20. Horvat Tatjana: V letnem poročilu razkrijte toliko, kot je pomembno. Finance, Ljubljana, 2004b, 30, str. 17.
21. Horvat Tatjana: Analiza poslovanja v letnem poročilu kot podlaga za ugotavljanje gospodarnosti podjetja. Revizor, Ljubljana, XVI (2005), 3-4, str. 28-48.
22. Horvat Tatjana: Kaj revizor preverja, da odkrije prevare. Finance, Ljubljana, 2006, 79, str. 18.
23. Horvat Tatjana: Katera so prava in nova razkritja za letno poročilo 2005. Finance, Ljubljana, 2006a, 53, str. 21.

24. Horvat Tatjana: Letno poročilo: osredotočite se na bistveno. Finance, Ljubljana, 2006b, 55, str. 22.
25. Hribar Zlata: Poklic računovodje v Sloveniji. Zbornik referatov 10. letne konference računovodij. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2007, str. 49-63.
26. Jones Mike: Whatever happened to The Corporate Report? Management Accounting, London, 73 (1995), 7, str. 52-56.
27. Kaligaro Jože: Računovodska podpora za poslovno odločanje v večji gospodarski družbi. Zbornik referatov XXXVIII. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006, str. 11-27.
28. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za nadzorni svet. Zbornik referatov XXVIII. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996, str. 93-106.
29. Kavčič Slavka: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. 12. forum odličnosti in mojstrstva: Kako do odličnosti 24 ur na dan. Otočec, 2000, str. 105-121.
30. Kavčič Slavka: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, XIV (2003), 11, str. 58-87.
31. Kavčič Slavka: Delovanje sekcije računovodij ter pogled na položaj in vlogo računovodje. Zbornik referatov I. kongresa Slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 87-103.
32. Kavčič Slavka: Poklicna etika in odgovornost računovodij. Zbornik referatov XXXVI. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004a, str. 127-138.
33. Kavčič Slavka, Mihelčič Eva: Znanja, ki jih potrebuje računovodja. Zbornik referatov 8. letne konference računovodij. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 19-31.
34. Kelhar Peter: Računovodska etika v spremenljivem poslovnem okolju. Revizor, Ljubljana, XIV (2003), 1, str. 44-61.
35. Kocbek Marijan, Bratina Borut, Ivanjko Šime: Nadzorni sveti v delniških družbah in družbah z omejeno odgovornostjo. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1998. 443 str.
36. Kodeks poklicne etike računovodij: Priloga k reviji za računovodstvo in finance IKS 12/95. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 48 str.
37. Kozmus Pesar Marija: Javni interes in revizor. Zbornik referatov XXXI. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999, str. 219-228.
38. Koželj Stanko: Računovodja – član posloводства. Zbornik referatov 9. letne konference računovodij. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str. 5-25.
39. Mahnič Marjan: Delovanje revizijskega sveta ter položaj in vloga revizorja. Zbornik referatov I. kongresa Slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 43-53.
40. Nemeč Anica: Sodelovanje zunanjega revizorja s poslovodstvom, nadzornim svetom in revizijskim odborom. Revizor, Ljubljana, XI (2000), 10, str. 7-26.
41. Odar Marjan: Pomen notranjih kontrol pri revidiranju. Zbornik referatov 11. posvetovanja Društva računovodskih in finančnih delavcev Maribor. Maribor: Društvo računovodskih in finančnih delavcev, 1996, str. 125-137.
42. Odar Marjan: Poročila notranje in zunanje revizije. Zbornik referatov XXIX. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 333-345.
43. Odar Marjan: Vloga revizorja na trgih kapitala. Zbornik referatov XXIX. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997a, str. 349-364.

44. Odar Marjan: Kratek pregled razvoja revizije od prvega zakona o revidiranju. Zbornik referatov 7. letne konference revizorjev. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001, str. 41-49.
45. Odar Marjan: Revidiranje poslovanja – izziv revidiranja v prihodnosti?. Zbornik referatov XXXIII. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001a, str. 199-213.
46. Odar Marjan: Revidiranje v javnem interesu in predvidene spremembe 8. direktive Evropske Unije ter potrebne spremembe ureditve revidiranja v Sloveniji. Revizor, Ljubljana, XIV (2003), 12, str. 11-23.
47. Odar Marjan: Spremembe 4., 7. in 8. direktive Evropske unije ter potrebne spremembe slovenske zakonodaje v tej zvezi. Zbornik referatov 9. letne konference revizorjev. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2003a, str. 99-117.
48. Odar Marjan: Neodvisnost revizorja in javno nadzorstvo nad revizijsko stroko. Zbornik referatov XXXVI. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004, str. 165-177.
49. Odar Marjan: Delovanje Slovenskega inštituta za revizijo od ustanovitve pa do danes. Zbornik referatov I. kongresa Slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004a, str. 5-26.
50. Odar Marjan: Smeri razvoja revizije – 8. direktiva EU. Zbornik referatov 13. mednarodne konference o revidiranju in kontroli informacijskih sistemov. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2005, str. 7-24.
51. Odar Marjan: Organiziranost revizijske stroke v Sloveniji v skladu z evropsko direktivo. Zbornik referatov XXXVIII. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006, str. 99-113.
52. Perner Vili: 'Protienronske' ukrepe bi kazalo sprejeti tudi v Sloveniji. Finance, Ljubljana, 2002, 177, str. 18.
53. Puharič Krešo: Primerjalnopravni vidiki ureditve statusa in odgovornosti nadzornih svetov. Zbornik referatov XXXIII. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 35-43.
54. Rozman Rudi: Kako prevesti "management" v slovenščino: management, menedžment, upravljanje, poslovodenje, vodenje, ravnanje? Organizacija, Ljubljana, 29 (1996), 1, str. 5-18.
55. Rozman Rudi: Povezanost funkcij upravljanja in ravnateljstva. Zbornik referatov 4. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 1998, str. 40-52.
56. Rozman Rudi: Upravljanje v organizacijah. Management, Radovljica, Didakta (2002), str. 152-175.
57. Schleifer Andrei, Vishny Robert W.: A Survey of Corporate Governance. The Journal of Finance, New York, 52 (1997), 2, str. 737-783.
58. Skamlič Janja: Odgovornost zunanjega revizorja pri odkrivanju prevar v računovodskih izkazih. Revizor, Ljubljana, XV (2004), 4-5, str. 9-27.
59. Skitek Mitja: Odgovornost zunanjega revizorja za odkrivanje prevar. Zbornik referatov XXXVIII. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006, str. 115-125.
60. Slapničar Sergeja: Dvojna merila poročanja. Finance, Ljubljana, 2004, 221, str. 18.
61. Slovenski računovodski standardi 2006. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 273 str.
62. Taylor H. Donald, Glezen G. William: Revidiranje: Zasnove in postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.

63. Turk Ivan: Revidiranje letnih računovodskih izkazov. Revizor, Ljubljana, 1991, 2, str. 53-67.
64. Turk Ivan: Pojemovni okvir revidiranja. Revizor, Ljubljana, VI (1995), 2-3, str. 127-132.
65. Turk Ivan, Melavc Dane, Korošec Bojana: Uvod v računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 599 str.
66. Vremec Luka: Dobra praksa pri delu revizijskega odbora. Revizor, Ljubljana, XIV (2003), 12, str. 24-50.
67. Zaman Maja: Poklic računovodja v Evropski uniji. Zbornik referatov 10. letne konference računovodij. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2007, str. 35-47.

VIRI

1. Audit Committees. [URL: <http://www.pwc.com>], 10.7.2004.
2. Blue Ribbon Committee. [URL: <http://www.nyse.com/pdfs/blueribb>], 20.8.2004.
3. Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta. [URL: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2006/l_157/l_15720060609en00870107], 17.5.2006.
4. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1994.
5. Kodeks upravljanja javnih delniških družb. [URL: http://www.zdruzenje-ns.si/db/doc/upl/kodeks_cg_2007_slo], 5.2.2007.
6. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001.
7. Poročilo o delu Slovenskega Inštituta za revizijo za leto 2006. [URL: http://www.si-revizija.si/o_siru/dokumenti/porocilo_o_delu_2006], 25.4.2007.
8. Predlog osme direktive Sveta EU. [URL: http://europa.eu.int/servlet/portail/renderservlet?serch=docnumber&lg=en&nb_docs=25&domain=preparatory&in_force=no&an_doc=2004&nu_doc=177&type_doc=comfinal], 20.1.2005.
9. Priporočila za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov. [URL: http://www.zdruzenje-ns.si/db/doc/upl/priporocila_za_clanstvo_delo_in_placilo_ns_in_uo_koncna], 7.6.2007.
10. Priporočila za kadrovanje in nagrajevanje članov uprav in izvršnih direktorjev. [URL: http://www.zdruzenje-ns.si/db/doc/upl/priporocila_za_kadrovanje_in_nagrajevanje_clanov_uprav_in_izvrskih_direktorjev_maj07], 7.6.2007.
11. Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev. [URL: http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/Smernice_cen-revizorji], 7.3.1994.
12. Temeljna revizijska načela. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1994.
13. The Sarbanes_Oxley Act of 2002. [URL: http://www.pcaob.com//About_the_PCAOB/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf], 22.3.2006.
14. Uredba 2157/2001/ES o Statutu evropske delniške družbe. [URL: http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/2001/l_294/l_29420011110en00010021], 8.10.2001.
15. Uredba ES št. 1606/2002 o uporabi Mednarodnih računovodskih standardov. [URL: <http://www.iasplus.com/europe/0209accountingdirective>], 19.7.2002.
16. Zakon o finančnem poslovanju podjetij – ZFPPOd (Uradni list RS, št. 54/99, 110/99, 97/00-4090, 50/02-2457, 93/02-4672, 117/06-5014, 31/07).

17. Zakon o gospodarskih družbah – ZGD (Uradni list RS, št. 30/93, 82/94, 20/98, 6/99, 45/2001).
18. Zakon o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 42/06).
19. Zakon o revidiranju – ZRev-1 (Uradni list RS, št. 11/01).
20. Zakon o sodelovanju delavcev pri upravljanju – ZSDU (Uradni list RS, št. 42/93, 56/01, 26/07).