

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

USTANAVLJANJE IN DELOVANJE REVIZIJSKIH KOMISIJ

Ljubljana, marec 2008

DAMJANA GRIČAR

IZJAVA

Študentka _____ izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom _____, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____ Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD	1
2. OPREDELITEV REVIZIJSKE KOMISIJE	1
3. SISTEMA UPRAVLJANJA DRUŽB	3
3.1. ENOTIRNI SISTEM UPRAVLJANJA	3
3.2. DVOTIRNI SISTEM UPRAVLJANJA	3
3.3. IMENOVANJE REVIZIJSKE KOMISIJE V SISTEMIH UPRAVLJANJA	4
3.4. UREDITEV UPRAVLJANJA DELNIŠKE DRUŽBE V ZGD-1	4
4. RAZVOJ REVIZIJSKIH KOMISIJ	5
5. USTANOVITEV REVIZIJSKE KOMISIJE	7
6. ZAKONSKA UREDITEV DELOVANJA REVIZIJSKIH KOMISIJ V ZDA, EVROPSKI UNIJI IN SLOVENIJI	9
6.1. ZAKONODAJNE ZAHTEVE V ZDA IN SARBANES-OXLEYEV ZAKON	9
6.2. ZAKONODAJNE ZAHTEVE V EU	10
6.3. ZAKONODAJNE ZAHTEVE V SLOVENIJI	11
6.4. ZAKONSKA OBVEZNOST REVIZIJSKIH KOMISIJ V POSAMEZNIH DRŽAVAH	12
7. DEJAVNIKI UČINKOVITEGA DELOVANJA REVIZIJSKE KOMISIJE	12
7.1. USTANOVNA LISTINA	13
7.2. KVALIFIKACIJE ČLANOV V REVIZIJSKI KOMISIJI IN NJIHOVA NEODVISNOST	14
7.2.1. <i>Kvalifikacije članov revizijske komisije</i>	14
7.2.2. <i>Neodvisnost članov revizijske komisije</i>	16
7.2.3. <i>Kritični pogled na kvalifikacije članov revizijske komisije</i>	17
7.3. MANDAT ČLANOV REVIZIJSKE KOMISIJE	18
7.4. VELIKOST REVIZIJSKE KOMISIJE	18
7.5. SEJE REVIZIJSKE KOMISIJE IN POMEN DNEVNEGA REDA	19
7.6. PLAČILO ČLANOM REVIZIJSKE KOMISIJE	20
7.7. UVAJANJE NOVIH ČLANOV	21
7.8. VAROVANJE POSLOVNIH SKRIVNOSTI	22
7.9. ZAVAROVANJE INFORMATORJEV	22
8. NALOGE REVIZIJSKE KOMISIJE	22
9. ODGOVORNOSTI REVIZIJSKE KOMISIJE	25
9.1. ODGOVORNOST ZA USPEŠEN SISTEM NOTRANJNH KONTROL	25
9.2. ODGOVORNOST ZA NADZOR NAD RAČUNOVODSKIM POROČANJEM DRUŽBE ZUNANJIM UPORABNIKOM	26
9.3. ODGOVORNOST GLEDE ZAKONODAJNIH, PRAVNIH IN DAVČNIH ZADEV	27
9.4. SODELOVANJE REVIZIJSKE KOMISIJE Z NOTRANJIM REVIZORJEM	28
9.5. SODELOVANJE REVIZIJSKE KOMISIJE Z ZUNANJIM REVIZORJEM	29
9.6. SODELOVANJE REVIZIJSKE KOMISIJE Z UPRAVO DRUŽBE	32
10. PREDNOSTI IN PROBLEMI REVIZIJSKE KOMISIJE	33
10.1. PREDNOSTI REVIZIJSKE KOMISIJE	33
10.2. PROBLEMI REVIZIJSKE KOMISIJE	34
11. OHRANJANJE IN MERJENJE UČINKOVITOSTI DELOVANJA REVIZIJSKE KOMISIJE	34
12. SKLEP	35
LITERATURA	38
VIRI	39

1. UVOD

Računovodske prevare so vse pogostejše, posledice pa se med drugim odražajo tudi v nezaupanju javnosti v računovodsko in revizijsko stroko. Da bi se jih odpravilo ali vsaj omililo, so bili sprejeti različni zakoni, kodeksi in pravila. Ena od možnosti za opravljanje dodatnega nadzora so tudi revizijske komisije, ki v poslovnem svetu niso več novost. V tujini predstavljajo že skoraj stalnico v večjih družbah in to naj bi počasi postalo tudi v Sloveniji, ki je že naredila prvi korak s spremembo Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1, 2006).

Revizijske komisije predstavljajo dodaten organ nadzora nad poslovanjem družbe in njenim poročanjem. Njene odgovornosti se nanašajo na nadzor nad sistemom notranjih kontrol in skladnost z zakonodajnimi, pravnimi in davčnimi zahtevami. Prav tako je pomembno njihovo komuniciranje in sodelovanje z notranjimi in zunanjimi revizorji in organi upravljanja in poslovanja družbe.

Cilj diplomskega dela je predstaviti koristno in pomembno vlogo, ki jo imajo revizijske komisije, ter njihove dodatne prednosti in koristi, ki jih prinesejo ob vpeljavi v podjetje.

Namen diplomskega dela je prikazati zgodovino nastajanja revizijskih komisij in dejavnike, ki vplivajo na njeno uspešnost, kar bi študentom olajšalo študij, podjetjem, ki se odločajo o ustanovitvi lastne komisije, pa pomagalo do pravilne odločitve.

Diplomsko delo je poleg uvoda in sklepa sestavljeno še iz desetih sklopov. Najprej bom predstavila različne opredelitve revizijske komisije in sistema upravljanja družb. Nato se bom posvetila zgodovinskemu razvoju in ustanovitvi revizijskih komisij. V šestem sklopu bom predstavila zakonske ureditve delovanja komisij v ZDA, EU in Sloveniji. V sedmem sklopu bom predstavila dejavnike, ki vplivajo na učinkovitost delovanja komisije. Nato bom predstavila naloge in odgovornosti, ki jih ima komisija, v nadaljevanju pa bom opisala prednosti in slabosti komisij. V enajstem sklopu bom posvetila pozornost še ohranjanju in merjenju učinkovitosti delovanja revizijskih komisij, v zadnjem sklopu pa se bom kritično opredelila do revizijskih komisij.

2. OPREDELITEV REVIZIJSKE KOMISIJE

Revizijska komisija je v dvotirnem sistemu upravljanja komisija nadzornega sveta in je ustanovljena z namenom boljšega, kakovostnejšega in zanesljivejšega nadzora nad računovodskim poročanjem družbe in revizije računovodskih izkazov, ki jih podjetje objavlja. Z novim ZGD-1 (2006), ki je začel veljati maja 2006, se je revizijski odbor preimenoval v revizijsko komisijo. Vsebinsko sta pojma enaka, zato bom tudi pri navajanju literature, ki je

bila napisana pred spremembo revizijskih odborov v revizijske komisije, uporabila pojem revizijske komisije.

Turk (2004, str. 648) opredeljuje revizijsko komisijo kot komisijo, ki je povezana z nadzornim svetom ali upravo in spremlja sistem računovodstva, notranjega kontroliranja in računovodsko poročanje v podjetju in pomaga pri vzdrževanju ustvarjenih vezi med zunanjimi in notranjimi revizorji.

Revizijsko komisijo pa lahko opredelimo iz različnih zornih kotov (Duhovnik, 1997, str. 10):

- Strokovna skupina (Accountants International Study Group) jo opredeljuje kot komisijo nadzornega sveta podjetja, ki je odgovorna za pregled letnih računovodskih izkazov, preden so predloženi v obravnavo nadzornemu svetu in je običajno vezni člen med revizorjem in nadzornim svetom, v njeno pristojnost pa sodi tudi ocena izbire zunanjih revizorjev, pregled celotne opravljene revizije in njenih ugotovitev ter pregled delovanja notranjih finančnih kontrol in finančnih informacij za javnost.
- Podobno opredeljuje revizijsko komisijo tudi strokovna institucija (Peat Marwick McLintock), in sicer kot komisijo nadzornega sveta, ki je ustanovljena z namenom, da bi zagotovila večjo kakovost in zanesljivost finančnih informacij, ki jih obravnava nadzorni svet. Sestavljena 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, da revizijska komisija je komisija nadzornega sveta. Običajno ima tri, štiri ali pet članov – direktorjev, ki niso odgovorni za finančno področje poslovanja podjetja. Glavne naloge komisije 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.

Duhovnik (2002, str. 18) v enem izmed svojih člankov opredeljuje revizijsko komisijo kot komisijo nadzornega sveta, ki je dejavna na področju računovodstva, revidiranja, notranjega kontroliranja in finančnega poročanja. Revizijska komisija je lahko tudi uspešen mehanizem, s katerim nadzorni svet nadzira poslovanje podjetja, če je to v interesu nadzornega sveta in uprave.

Nacionalni svet za neprofitno združenje (angl. National council of nonprofit associations, v nadaljevanju NCNA) opredeljuje revizijsko komisijo kot organ, ki neodvisno pregleduje računovodsko poslovanje podjetja, finančno poročanje in zunanjo ter notranjo revizijo. Revizijska komisija lahko nadzoruje širok spekter področij, med drugim tudi kakšen je nadzor

nad investicijami in izdatki, nadzoruje sistem notranjih kontrol, točnost podatkov in poročil predstavljenih upravnemu odboru.

Avtorji različno opredeljujejo revizijske komisije, vendar je vsem opredelitvam skupen nadzor nad računovodskim sistemom, zunanjimi in notranjimi revizorji ter zagotovitev zanesljivega računovodskega in finančnega poročanja podjetja. Za učinkovito delovanje revizijske komisije morajo biti natančno opredeljena njena pooblastila, način komuniciranja in izmenjava mnenj med zunanjim in notranjim revizorjem ter nadzornim svetom, ki pa se mora zavedati prednosti, ki jo prinaša revizijska komisija.

3. SISTEMA UPRAVLJANJA DRUŽB

Po kriteriju organov družbe poznamo dva sistema upravljanja, in sicer enotirni in dvotirni sistem upravljanja. Priporočila Evropske unije (v nadaljevanju EU) predvidevajo, da imajo javne delniške družbe z enotirnim sistemom upravljanja podjetja obvezno ustanovljeno revizijsko komisijo. To priporočilo je uzakonil tudi ZGD-1 (2006) v tretjem odstavku 289. člena. Družbe z dvotirnim sistemom upravljanja pa se same odločijo o morebitni ustanovitvi revizijske komisije. V pripravi pa je sprememba evropske direktive, ki bo podala zahtevo po obvezni ustanovitvi revizijske komisije tudi v dvotirnem sistemu upravljanja (Kocbek et al., 2007, str. 411–412).

3.1. Enotirni sistem upravljanja

V svetu prevladuje enotirni sistem upravljanja, ki ga ima večina držav, primer sta ZDA in Velika Britanija. Značilno za ta sistem je odbor direktorjev, ki ni ne uprava ne nadzorni svet in ga sestavljajo neizvršni in izvršni direktorji. Neizvršni direktorji so opredeljeni kot člani upravnega odbora, ki nimajo poslovnih funkcij v družbi in zagotavljajo neodvisen nadzor za delničarje, izvršni direktorji pa so člani posloводства družbe in sodelujejo pri soodločanju in zagotavljajo vse potrebne informacije. Odbor direktorjev opravlja tako upravno kot nadzorno funkcijo (Bajuk, Kostrevc, Podbevšek, 2004, str. 10).

Kostrevc (2007) kot značilnost enotirnega sistema upravljanja navaja, da se delniška družba upravlja z enim organom. Upravni odbor združuje dve funkciji, in sicer nadzorno in upravljavsko funkcijo, s tem pa nadomesti nadzorni svet in upravo. Upravni odbor sestavljajo neizvršni člani, katerih funkcija je pretežno nadzorna, in izvršni člani, ki neposredno sodelujejo pri upravljanju in vodenju podjetja.

3.2. Dvotirni sistem upravljanja

Značilnost dvotirnega sistema upravljanja je, da ima dva ločena organa, in sicer upravo in nadzorni svet. Naloga uprave je, da vodi družbo, nadzorni svet pa upravo pri vodenju nadzira. Glavna razlika je, da je zakonsko prepovedano, da bi bili člani nadzornega sveta tudi člani

posloводства podjetja. Nadzorni organ je ločen od uprave in s tem je povečana tudi njegova neodvisnost, hkrati pa je zmanjšana njegova obveščenost o zadevah podjetja (Bajuk, Kostrevc, Podbevšek, 2004, str. 11).

Dvotirni ali nemški sistem upravljanja poudarja razliko med delničarji in upravo. Med njima je nadzorni svet, ki povezuje delničarje z upravo ter razrešuje morebitne nasprotujoče si konflikte in interese. V enotirnem sistemu upravljanja nadzorni svet ni potreben. Funkcija uprave je usmerjanje in organiziranje poslovanja podjetja, funkcija nadzornega sveta pa je nadziranje podjetja (Kocbek, Ivanjko, Bratina, 1998, str. 22–23).

Razlika med enotirnim in dvotirnim sistemom upravljanja je ločen nadzorni organ v dvotirnem sistemu, to je nadzorni svet. Pri velikih delniških družbah prihaja do konvergence med obema sistemoma. Revizijska komisija v enotirnem sistemu omogoča delitev na vodenje in nadzor družbe in tudi delitev pristojnosti med posameznimi člani upravnega odbora. Izvršne funkcije opravljajo izvršilni direktorji, ki so lahko tretje osebe ali člani upravnega odbora. Nadzor preko revizijske komisije pa opravljajo neizvršni člani upravnega odbora (Kocbek et al., 2007, str. 411).

3.3. Imenovanje revizijske komisije v sistemih upravljanja

Imenovanje revizijske komisije je odvisno od sistema upravljanja podjetja. V enotirnem sistemu upravljanja je imenovanje revizijske komisije v pristojnosti upravnega odbora. Člani komisije so imenovani iz vrst neodvisnih neizvršilnih ravnateljev (Bratina, 2003, str. 16). Za imenovanje članov revizijske komisije v dvotirnem sistemu upravljanja pa je odgovoren nadzorni svet oziroma v določenih primerih neodvisno telo nadzornega sveta, ki je oblikovano za njegovo imenovanje (Vremec, 2003, str. 33).

Potreba po nadzoru poslovanja podjetja, računovodskih izkazov, letnih poročil in nekonfliktnosti interesov je vedno večja. Samo z ustanovitvijo revizijske komisije se še ne vzpostavi učinkovit nadzor nad poročanjem in poslovanjem podjetja. Pomembna je izbira članov komisije, ki se zavedajo zahtevnosti njihove naloge, ki težijo k uresničevanju zastavljenih ciljev in so sposobni sprejemati neodvisne in objektivne odločitve.

3.4. Ureditev upravljanja delniške družbe v ZGD-1

S spremembo ZGD-1 (2006) je delniškim družbam dana možnost izbire med enotirnim in dvotirnim sistemom upravljanja. Enotirni sistem pa je precejšnja novost, čeprav v svetu prevladuje. Najpomembnejše novosti so določbe o upravnem odboru, s katerimi se ureja enotirni sistem upravljanja. Pri izbiri enotirnega sistema predstavlja največji problem ureditev in razmejitev pristojnosti znotraj upravnega odbora med izvršilne in neizvršilne člane. Zakonodaja določa natančneje le upravni odbor in njegove pristojnosti (Poročilo o upravljanju javnih delniških družb, 2006, str. 4–13).

V Sloveniji imajo delniške družbe večinoma dvotirni sistem upravljanja. Če želi katera delniška družba namesto dvotirnega sistema uvesti enotirni sistem upravljanja, ji ZGD-1 to omogoča. Gre za statutarno spremembo, ki jo je potrebno sprejeti na skupščini s kvalificirano večino. Pred spremembo je dobro analizirati, kaj družba in delničarji želijo in presoditi, kateri sistem jim prinaša večje prednosti (Poročilo o upravljanju javnih delniških družb, 2006, str. 13).

4. RAZVOJ REVIZIJSKIH KOMISIJ

Začetki razvoja revizijskih komisij so povezani z razvojem ameriških železnic. Ker je razvoj železnic zahteval velike investicije, v katerih so sodelovala mesta in zvezne države, se je začel pojavljati problem nadzora in upravljanja s tako velikim kapitalom. To se lepo vidi na podlagi primera podjetja Železnice Baltimore in Ohio (v nadaljevanju B&O), ki je bilo ustanovljeno leta 1827. Projekt izgradnje železnice je zahteval zelo veliko dolgoročnih virov sredstev, zato je morala biti vsaka dodatna investicija, ki ni bila planirana, utemeljena. Inženirji B&O so začeli različno ocenjevati stroške izgradnje posameznih železniških odsekov, kar je upravni odbor težko upravičil pri investitorjih, ki so postajali sumničavi. Tako so najprej ustanovili odbor inženirjev, ki so skupno ocenjevali stroške projektov. Ker je pri investicijah še vedno prihajalo do velikih odstopanj, je upravni odbor ustanovil še revizijsko komisijo, ki je bila sestavljena iz štirih članov, ki so bili specializirani iz različnih področij: vodja inženirjev, vodja gradbišča, revizor in finančnik. Z ustanovitvijo revizijske komisije, v kateri so bili strokovnjaki za različna področja, so uspeli natančno določiti in spremljati stroške izgradnje železnic in tako zagotavljati, da ni prihajalo do prevelikih nihanj med načrtovanimi in realiziranimi investicijami. Železniška industrija je bila v 19. stoletju vodilna sila v industriji in tako je imelo podjetje B&O in njihova revizijska komisija velik vpliv na takratno podjetništvo, industrijsko revolucijo in tudi na večanje pomena revizije (Flesher, Samson, Previts, 2003, str. 374–386).

Flesher, Samson in Previts (2003, str. 384) navajajo različne možne izvore revizijske komisije podjetja B&O. Tako naj bi ideja o ustanovitvi revizijske komisije prišla s sveta bančništva, saj so bili ustanovitelji podjetja B&O pred tem tudi na vodilnih položajih bančnih institucij. Naslednja teza o razvoju revizijske komisije je, da jo je podjetje B&O povzelo po svojih glavnih tekmecih; to so bila podjetja, ki so se ukvarjala z izgradnjo rečnih kanalov. Kot zadnji možni izvor revizijske komisije avtorji navajajo izkušnje pri gradnji železnic v Evropi, saj so bili ustanovitelji podjetja B&O v tesnem stiku z vodilnimi možmi v britanski železniški industriji.

Možnosti za izvor ideje je veliko, vendar ni nobenih dokazov, ki bi potrjevali posamezni izvor kot dokončen, tako da lahko ideja izvira iz kjer koli. Dejansko vemo le, da so bile revizijske komisije prisotne že od same ustanovitve podjetja B&O leta 1827 kot pripomoček uprave pri nadzoru (Flesher, Samson, Previts, 2003, str. 384).

Za razvoj revizijskih komisij pa je bilo prelomno leto 1939, ko se je v ZDA zgodila večja računovodska prevara v družbi McKenson&Robbins. Posledica tega je bila, da sta Komisija za vrednostne papirje in borze (angl. Securities and Exchange Commission, v nadaljevanju SEC) in Newyorška borza (angl. New York Stock Exchange, v nadaljevanju NYSE) predlagali ustanovitev revizijskih odborov. NYSE je leta 1976 podala zahtevo za oblikovanje revizijskih komisij v družbah, ki kotirajo na borzi. SEC pa se je začela zavzemati, da bi bile revizijske komisije obvezne v podjetjih, ki so že kotirala na borzi. To je pripeljalo do tega, da so bile po novem revizijske komisije sestavljene iz tistih članov nadzornega sveta, ki niso bili neposredno odgovorni za poslovanje podjetja, s tem pa se je močno izboljšala kakovost nadzora. Naslednji pomemben korak v razvoju revizijskih komisij v ZDA se je zgodil leta 1998, ko je bil s strani NYSE in Nacionalnega združenja članov borze vrednostnih papirjev (angl. National Association of Securities Dealers) ustanovljen odbor Blue Ribbon Committee, katerega namen je bil izboljšati uspešnost delovanja revizijskih komisij pri nadzoru računovodskega poročanja družb. Leta 1999 je odbor predstavil temeljna načela za delo revizijskih komisij, ki so še danes smernice za delovanje le-teh. Načela Blue Ribbon Committee poudarjajo naslednje pomembne točke (Kumelj, 2005, str. 6):

- neodvisnost članov pri sprejemanju odločitev;
- konstruktivne razprave z organi upravljanja in ravnateljstva družbe, notranjimi in zakonskimi revizorji o kakovosti poročanja poslovanju;
- učinkovito komuniciranje in pretok informacij med notranjimi in zakonskimi revizorji in
- ključne vloge komisije pri nadziranju posameznih postopkov revidiranja.

Podoben razvoj revizijskih komisij je bil tudi drugje po svetu. V Kanadi je bilo z zakonom iz leta 1975 določeno, da so morala imeti podjetja, ki so svoje vrednostne papirje prodajala javnosti, ustanovljeno revizijsko komisijo z najmanj tremi člani, večina pa jih je morala biti neodvisna (Vremec, 2003, str. 29).

Na Japonskem v preteklosti niso poznali kodeksa o upravljanju podjetij, ki bi narekoval ustanovitev revizijskih komisij. Leta 1998 je japonski forum za upravljanje podjetij izdal prostovoljni kodeks načel upravljanja podjetij, ki priporoča ustanovitev revizijskih komisij, katerih člani naj bodo neizvršni direktorji (Vremec, 2003, str. 30).

V Veliki Britaniji je razvoj revizijskih komisij potekal počasneje, predvsem zaradi nasprotovanja različnih strank. Junija 1998 je stopil v veljavo Kombinirani kodeks odbora Hampel, ki priporoča ustanovitev revizijske komisije, v kateri naj bi bili najmanj trije neodvisni neizvršni direktorji. Londonska borza zahteva od podjetij, ki kotirajo na borzi, da v svoja letna poročila vključijo tudi izjavo o skladnosti s Kombiniranim kodeksom. Ustanovitev revizijske komisije ni zakonsko določena, vendar morajo podjetja, ki je nimajo, obrazložiti zakaj (Vremec, 2003, str. 30).

Revizijske komisije so se v preteklosti razvijale zaradi vpliva različnih dejavnikov. Na eni strani so k ustanovitvi revizijskih komisij stremela podjetja sama zaradi želje po večji transparentnosti poslovanja, zanesljivosti računovodskih izkazov in letnih poročil, navsezadnje pa tudi po večjem nadzoru nad sistemom notranjih kontrol, zunanjo revizijo in finančnim poslovanjem. Na drugi strani pa so na razvoj revizijskih komisij vplivale novo sprejete zakonodaje in kodeksi, ki so posledično nastajali zaradi vse pogostejših računovodskih prevar, napačnih informacij in poročil, ki so omajala zaupanje javnosti in še pomembneje investitorjev.

5. USTANOVITEV REVIZIJSKE KOMISIJE

ZGD-1 (2006) daje v 279. členu možnost nadzornemu svetu podjetja, da imenuje eno ali več komisij, na primer revizijsko komisijo, komisijo za imenovanje in komisijo za prejemke, ki pripravljajo predloge sklepov nadzornega sveta, skrbijo za njihovo uresničitev in opravljajo druge strokovne naloge, ne morejo pa odločati o vprašanjih, ki so v pristojnosti nadzornega sveta. S pomočjo komisij lahko postane delo nadzornega sveta učinkovitejše in strokovnejše. Zahtevnejše zadeve je smiselno prepustiti posamezni komisiji, v kateri prevladujejo strokovnjaki za posamezna strokovna področja (Kocbek et al., 2007, str. 408).

Tretji odstavek 289. člena ZGD-1 (2006) pravi, da mora upravni odbor oblikovati revizijsko komisijo v družbi:

- s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, ali
- v kateri delavci v skladu z zakonom uveljavljajo svojo pravico do sodelovanja v organih družbe.

Zakon o bančništvu (2006) pa v 75. členu pravi, da mora nadzorni svet banke imenovati revizijsko komisijo:

- če ima banka položaj nadrejene banke v bančni skupini, ali
- če banka opravlja bančne ali druge storitve prek podružnice zunaj območja Republike Slovenije.

Priporočila EU predvidevajo, da imajo delniške družbe z enotirnim sistemom upravljanja obvezno ustanovljeno revizijsko komisijo. Za delniške družbe z dvotirnim sistemom upravljanja velja, da je oblikovanje revizijske komisije po želji podjetja. V pripravi pa je sprememba evropske direktive, ki bo tudi za podjetja z dvotirnim sistemom upravljanja obligatorno predvidevala oblikovanje revizijske komisije (Kocbek et al., 2007, str. 411–412). Drugi odstavek 703. člena ZGD-1 (2006) določa, da imajo v enotirnem sistemu upravljanja lahko tudi delavci svojega predstavnika v revizijski komisiji upravnega odbora.

Za odločanje revizijske komisije se smiselno uporabljajo določbe 257. člena ZGD-1 (2006), ki sicer določa pravila odločanja organa vodenja ali nadzora. Revizijska komisija naj bi se redno sestajala vsaj enkrat v četrtletju, vsak član komisije ima en glas in v primeru

neodločenega glasovanja ima predsednik komisije drugi odločilen glas. Sklepčnost revizijske komisije je podana, če je na seji prisotna vsaj polovica članov.

Revizijska komisija je kot nekakšna podaljšana roka nadzornega sveta. Število članov je odvisno od velikosti podjetja, vendar mora imeti najmanj tri člane. Predsednika imenuje nadzorni svet. Vsaj eden izmed članov revizijske komisije mora biti imenovan izmed neodvisnih strokovnjakov z računovodskega ali finančnega področja in eden mora biti predstavnik delavcev.

Zahteva, da mora biti vsaj en član komisije neodvisen strokovnjak z računovodskega ali finančnega področja, je skladna z evropskimi direktivami in mednarodno prakso. Ameriški Sarbanes-Oxleyev zakon je prvi uzakonil tako stroga pravila kot odgovor na finančni škandal Enrona. Pomembno je torej, da je ekspertni član komisije neodvisen (Kocbek et al., 2007, str. 413).

SEC (Committee Matching System, 2006) definira strokovnjaka z računovodskega oz. finančnega področja kot osebo, ki ima:

- razumevanje sprejetih računovodskih standardov in finančnih pravil;
- sposobnost oceniti vpliv standardov na računovodstvo;
- izkušnje s pripravo in analizo računovodskih in finančnih poročil;
- razumevanje sistema notranjih kontrol in
- razumevanje funkcij, ki jih ima revizijska komisija.

Kodeks upravljanja javnih delniških družb (2007, str. 19, v nadaljevanju Kodeks CG) navaja, da morajo člani revizijske komisije imeti takšne strokovne in osebnostne lastnosti, ki jim zagotavljajo kakovostno in neodvisno delovanje, predvsem pa:

- neodvisnost od uprave;
- razpoložljiv čas za delo v komisiji;
- široko strokovno obzorje;
- poznavanje področij poslovanja družbe in
- vsebinsko poznavanje finančnega področja, računovodstva in revidiranja.

Duhovnik (1997, str. 14) v svojem članku dodaja zgoraj naštetim lastnostim, ki bi jih morali imeti člani revizijske komisije, še sposobnost objektivnega presojanja in popolno razumevanje namena in odgovornosti revizijske komisije.

Za učinkovito delovanje in izpolnjevanje nalog komisije je pomembno sodelovanje z notranjimi in zunanji revizorji, saj si le tako pridobijo pomembne informacije in izmenjavo mnenj. Njihovo sodelovanje naj poteka brez prisotnosti uprave. Prav tako ima revizijska komisija pravico pridobiti morebitna pojasnila in dodatne informacije.

Po ustanovitvi in začetnem delovanju potrebuje komisija nekaj časa, da se seznanijo z nalogami in obveznostmi, ki jih je prevzela. Pomembno je predvsem, da ima sredstva, pooblastila in podporo nadzornega sveta, da so jasna določila, kaj nadzorni svet pričakuje od komisije in dobro sodelovanje z notranjim in zunanjim revizorjem. Kodeks CG (2007, str. 19) navaja, da je pomembno tudi, da imajo člani revizijske komisije pravico do pridobivanja vseh potrebnih informacij od odgovornih oseb v družbi in tudi pravico, da naročijo in pridobijo neodvisno strokovno mnenje o vprašanih, ki spadajo v njihovo pristojnost.

6. ZAKONSKA UREDITEV DELOVANJA REVIZIJSKIH KOMISIJ V ZDA, EVROPSKI UNIJI IN SLOVENIJI

Zahteve po ustanovitvi in delovanju revizijskih komisij so po državah različne. V nekaterih so komisije obvezne v podjetjih, ki kotirajo na borzi, v drugih pa je odločitev o ustanovitvi komisije prepuščena podjetju samemu. V državah z dvotirnim sistemom upravljanja upravni odbor skrbi za redno poslovanje, nadzorni svet pa je odgovoren za splošni nadzor poslovanja. V teh primerih so izbrani člani revizijske komisije iz vrst članov nadzornega odbora. Zadostitev zahtevi po neodvisnosti članov revizijske komisije je pomembno pri pregledu postopka poročanja in nadzora notranjega kontroliranja.

6.1. Zakonodajne zahteve v ZDA in Sarbanes-Oxleyev zakon

Sarbanes-Oxleyev zakon je bil sprejet konec julija 2002 kot odgovor na računovodske škandale v ZDA. Najpomembnejše spremembe so reforma računovodsko-revizijske panoge, zaostritev korporacijskega upravljanja in ponovna pridobitev zaupanja investitorjev, ki se je zmanjšalo s škandalom Enrona. Zakon velja za podjetja, katerih delnice kotirajo na ameriških borzah, in revizijska podjetja, ki revidirajo ta podjetja (Mehle, 2005, str. 3–4).

Namen Sarbanes-Oxleyevega zakona je med drugim tudi izboljšanje nadzorne funkcije upravnega odbora z oblikovanjem revizijske komisije v podjetju. Podjetja, ki so uvrščena na ameriško borzo, morajo v skladu s pravili SEC oblikovati revizijsko komisijo, ki je sestavljena iz neodvisnih neizvršilnih ravnateljev. Z zakonom so opredeljene pristojnosti revizijske komisije, ki naj bi bile imenovanje, plačilo in stalen nadzor nad zunanjimi revizorji (Samec, 2003, str. 16).

Po Sarbanes-Oxleyevem zakonu mora revizijska komisija vnaprej odobriti vse revizijske in nerevizijske storitve, ki jih opravi revizijska družba. V skladu z 204. členom Sarbanes-Oxleyevega zakona morajo revizijska podjetja poročati revizijski komisiji o (Mehle, 2005, str. 12):

- kritičnih računovodskih usmeritvah, ki so bile uporabljene pri pripravi letnih računovodskih izkazov in poročil;
- alternativnih uporabah finančnih instrumentov v Ameriških računovodskih standardih in

- drugih pomembnih komunikacijah med revizijsko družbo in poslovodstvom podjetja.

Sarbanes-Oxleyev zakon navaja zahteve, ki jih mora revizijska komisija izpolnjevati in prepoveduje borzam, da podjetja, ki ne izpolnjujejo zahtev, uvrsti na organiziran trg vrednostnih papirjev. Zahteve, ki jih mora revizijska komisija izpolnjevati, so (Mehle, 2005, str. 13–14):

- podjetja, ki so uvrščena na borzo, morajo oblikovati in vzdrževati revizijsko komisijo;
- vsak član revizijske komisije mora biti član odbora direktorjev in neodvisen;
- revizijska komisija lahko najame neodvisnega svetovalca družbe, če ga potrebuje za normalno opravljanja nalog;
- revizijska komisija mora oblikovati postopke za sprejemanje in obravnavanje pritožb, ki se nanašajo na računovodstvo, notranje kontrole ali revidiranje in
- podjetje mora plačati storitve revizijske družbe in neodvisnega svetovalca, ki ga je najela revizijska komisija, prav tako mora zagotoviti sredstva za delovanje komisije.

Računovodski škandali so omajali zaupanje javnosti, saj so med drugim odpovedali še zadnji mehanizmi nadzora. Pri prevarah so sodelovali člani uprave, revizijska podjetja in vodilni delavci (Mihelič, 2006, str. 46). Sarbanes-Oxleyev zakon je odgovor na te škandale. Uzakonil je dodaten mehanizem nadzora, to so revizijske komisije, ki naj bi pripomogle h kakovostnejšemu računovodskemu poročanju, izboljšale so učinkovitost sistema notranjih kontrol, nadzirale delo zunanjih revizorjev in ponovno in natančno pregledale računovodske izkaze, preden so umeščeni v letno poročilo podjetja (Mehle, 2005, str. 27).

6.2. Zakonodajne zahteve v EU

Namen aktivnosti, ki jih je EU izvajala na področju revidiranja, je povrnitev zaupanja investitorjev in zaupanje v revizijsko stroko. Komisija EU je problemu zakonske revizije začela posvečati pozornost že pred številnimi škandali, ki so nakazali, da bodo potrebne spremembe. Leta 1996 je bil sprejet Zeleni papir o vlogi, položaju in obveznosti zakonskega revizorja v EU in iz njega je izhajala potreba po spremembi Osme direktive evropske zakonodaje o gospodarskih družbah, ki naj bi povrnila zaupanje javnosti v letna poročila podjetij (Odar, 2006, str. 100).

Prenovljena direktiva o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze je bila objavljena v Uradnem listu EU L 157 9. 6. 2006 in je začela veljati 29. 6. 2006. Direktiva o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze (2006) na novo določa načela o javnem nadzoru revizije, zagotavlja večjo kakovost revizije, neodvisnost revizorjev, kodeks etike, kazenske ukrepe, dogovore in odklonitve revizije.

Direktiva o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze (2006, str. 4) pravi v 24. členu, da revizijska komisija in učinkovit sistem notranjega kontroliranja prispevata k zmanjšanju finančnih in operativnih tveganj in drugih tveganj, ki so posledica

neupoštevanja predpisov in izboljšujeta kakovost računovodskega poročanja. V 1. odstavku 41. člena iste direktive je navedeno, da imajo vsi subjekti javnega interesa ustanovljeno revizijsko komisijo. Države članice določijo, ali je revizijska komisija sestavljena iz neizvršilnih članov upravnega telesa in/ali članov nadzornega telesa revidiranega subjekta in/ali članov, ki jih imenuje skupščina delničarjev revidiranega subjekta. Vsaj en član revizijske komisije pa mora biti neodvisen in usposobljen za računovodstvo in revizijo.

Poleg določil direktive imajo glede oblikovanja revizijskih komisij pomembno vlogo tudi kodeksi upravljanja javnih delniških družb, ki so sprejeti v posameznih državah. Enotnega kodeksa za upravljanje družb v EU še ni. Študije in mnenja strokovnjakov so pokazala, da ga ne potrebujemo, saj na upravljanje družb vplivajo različno kulturno okolje, gospodarske in računovodske stalnice ter zakonodaje držav članic EU (Kumelj, 2005, str. 27).

6.3. Zakonodajne zahteve v Sloveniji

Slovenija je 1. maja 2004 postala polnopravna članica EU in je tako morala neposredno prevzeti tudi njen pravni red ter predpise in jih umestiti v svoje zakone, ki ne smejo biti v nasprotju z direktivami EU. Na področju računovodstva in revidiranja je bila na vključitev v EU dokaj dobro pripravljena, saj je imela večino zahtev iz direktiv, uredb in pravnih aktov EU že vgrajenih v svoji zakonodaji (Mihelič, 2006, str. 50).

Direktivo o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze (2006) bodo morale članice EU vgraditi v svojo zakonodajo v roku 24-ih mesecev od njenega sprejetja, se pravi najkasneje do junija 2008. Tudi Slovenija bo morala svojo zakonodajo prilagoditi spremenjeni direktivi.

Cilj direktive je povečanje kakovosti zakonske revizije v EU. V predlogu direktive je bila določba, da morajo imeti javne delniške družbe ustanovljeno revizijsko komisijo (Mihelič, 2006, str. 64). Pomembnost ustanovitve revizijske komisije je podal tudi Kodeks CG, ki so ga sporazumno oblikovali in sprejeli Ljubljanska borza, d.d., Združenje članov nadzornih svetov in Združenje Manager dne 18. 3. 2004 in so ga nazadnje spremenili in dopolnili 5. 2. 2007. Določbe kodeksa samo priporočajo in niso pravno zavezujoča določila. V točki 3.7. je opredeljena revizijska komisija, ki je preimenovana iz revizijskih odborov. V Kodeksu CG so navedene naloge komisije, lastnosti članov in predsednika revizijske komisije.

ZGD-1 (2006) v 3. odstavku 289. člena pravi, da mora upravni odbor v podjetju oblikovati revizijsko komisijo, če vrednostni papirji kotirajo na borzi ali če delavci v skladu z zakonom uveljavljajo svojo pravico do sodelovanja v organih družbe.

6.4. Zakonska obveznost revizijskih komisij v posameznih državah

Še pred časom so bile revizijske komisije ustanovljene le v peščici največjih podjetij, danes pa jih ustanavlja vse več podjetij. V tabeli 1 so prikazani rezultati raziskave, ki je bila opravljena v 41 državah.

Tabela 1: Zakonska obveznost ustanovitve revizijskih komisij v posameznih državah

Obvezna ustanovitev glede na zakonodajne zahteve	Ustanovitev ni predpisana, načelo »uporabi ali razloži«	Ustanovitev ni predpisana ampak priporočena	Alternativne možnosti (razni odbori)	Ni določil
Argentina Avstralija Hong Kong Indija Indonezija Irska Kanada Koreja Malezija Mehika Nova Zelandija Singapur Španija Tajska Turčija ZDA	Južna Afrika Nemčija Nizozemska Velika Britanija	Belgija Brazilija Češka Francija Grčija Italija Japonska Rusija Švedska Švica	Avstrija Čile Danska Finska Kitajska Madžarska Poljska Portugalska	Luksemburg Norveška Tajvan

Vir: Good practices for meeting market expectations, 2003.

V 16 državah je zakonsko predpisana obvezna ustanovitev revizijske komisije, 14 držav podjetjem dopušča možnost izbire glede ustanovitve, vendar jo priporoča, 8 držav dopušča možnost ustanovitve revizijske komisije ali posebnih odborov direktorjev, 3 države pa nimajo nobenih določil. Slovenija v raziskavo ni bila zajeta, vendar bi glede na naše zakonodajne zahteve sodila v skupino držav z obvezno ustanovitvijo.

7. DEJAVNIKI UČINKOVITEGA DELOVANJA REVIZIJSKE KOMISIJE

Za učinkovito in uspešno delovanje revizijske komisije in vpeljavo le-te v organizacijo podjetja je skrbno načrtovanje ključnega pomena. Najpomembnejši dejavniki, ki vplivajo na učinkovitost in uspešnost revizijske komisije, so ustanovna listina, kvalifikacije članov komisije in njihova neodvisnost, zavezanost in mandat članov, velikost revizijske komisije,

seje in pomen dnevnega reda, plačilo članom, seznanjanje novih članov ter varovanje poslovnih skrivnosti. V nadaljevanju bom na kratko opisala te dejavnike, ki vplivajo na kakovost delovanja revizijske komisije.

7.1. Ustanovna listina

Da revizijska komisija lahko deluje, je med drugim pomembno tudi, da ima pisno ustanovno listino, ki je podlaga za določitev odgovornosti, pooblastil in vloge revizijske komisije v podjetju.

V ustanovni listini morajo biti opredeljene vsaj naslednje kategorije (Good practices for meeting market expectations, 2003):

- splošen namen obstoja in cilji revizijske komisije;
- kakšna pooblastila ima komisija;
- organizacijo – predvideno udeležbo, pogostost in trajanje sej;
- vloge in odgovornost (glede notranjega nadzora in nadzora finančnega poročanja, vključno s kvalifikacijami in mandati);
- odnose z notranjimi in zunanjimi revizorji;
- skladnost z zakonodajo in regulativo;
- skladnost s kodeksom ravnanja;
- odgovornosti glede poročanja in
- druge odgovornosti (npr. pooblastila za izvajanje posebnih preiskav).

Ustanovno listino 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 ustanovna listina s strani nadzornega sveta pregledana vsaj enkrat letno in ustrezno popravljena ter potrjena. Le na ta način lahko listina zagotavlja podlago za poročanje odbora nadzornemu svetu o svoji dejavnosti (Mihelič, 2006, str. 35).

Ustanovna listina pa naj bi med drugim tudi (Good practices for meeting market expectations, 2003):

- določala smernice pri določanju dnevnega reda sej komisije;
- za zagotavljanje uresničevanja zastavljenih ciljev komisije bila pregledana vsaj enkrat letno,
- služila za ocenitev, ali komisija izpolnjuje svoje obveznosti in
- zagotavljala podlago za poročanje komisije nadzornemu svetu o svoji dejavnosti.

Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev (angl. American Institute of Certified Public Accountants, v nadaljevanju AICPA) navaja, da je za delovanje komisije pomembna ustanovna listina, v kateri so opredeljene funkcije, avtoriteta, naloge revizijske komisije in tudi sposobnosti ter izkušnje, ki naj bi jih imeli člani komisije. Ustanovna listina naj bi med

drugim določala tudi pogostost sestankov, obravnavane teme in komunikacijo med člani revizijske komisije, upravo ter zunanjimi in notranjimi revizorji.

Z ustanovno listino je določen osnovni namen ustanovitve komisije. Pomembno je, da revizijska komisija sledi ciljem in odgovornostim, ki so opredeljeni v ustanovni listini in da učinkovito opravlja svojo funkcijo. Revizijska komisija pa v nobenem primeru ne prevzame odgovornosti nadzornega sveta.

7.2. Kvalifikacije članov v revizijski komisiji in njihova neodvisnost

Uspešnost in doseganje zastavljenih ciljev revizijske komisije je odvisna tudi od strokovnosti, usposobljenosti in izkušenosti njihovih članov. Člane revizijske komisije imenuje nadzorni svet. Izbrati mora člane, ki imajo kvalifikacije, ki so zahtevane v ustanovni listini revizijske komisije.

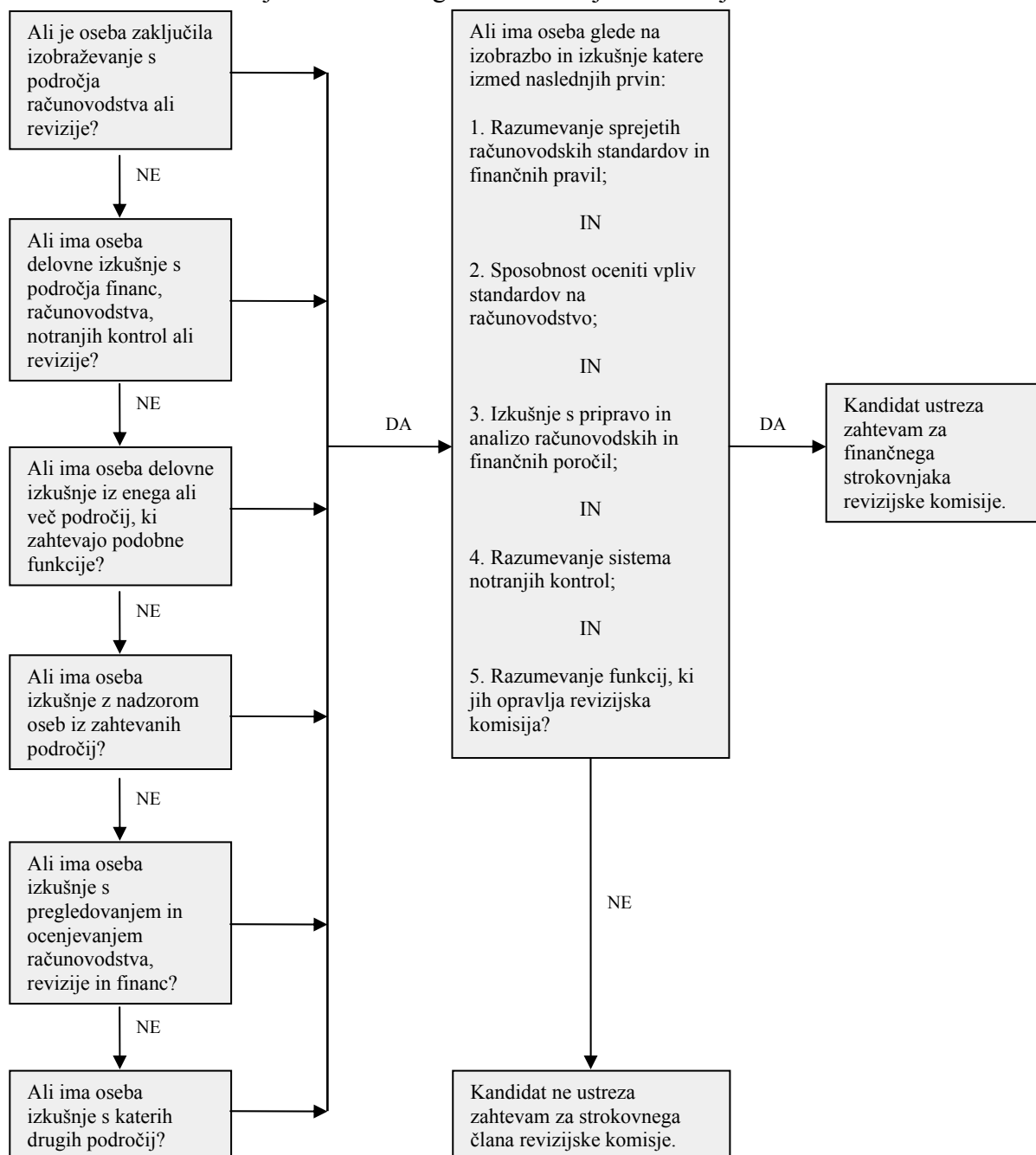
7.2.1. Kvalifikacije članov revizijske komisije

Kodeks CG (2007, str. 19) in Priporočila za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov (2007, str. 16) zahtevajo, da je vsaj en član revizijske komisije imenovan izmed neodvisnih strokovnjakov z računovodskega, finančnega ali revizijskega področja (npr. strokovnjak, ki je vpisan v enega od ustreznih registrov Inštituta za revizijo). Vremec (2003, str. 33) pravi, da je pomembno, da znajo vsi drugi člani prebrati in razumeti računovodske izkaze.

ZGD-1 (2006) ne določa natančneje, kdo se lahko šteje za strokovnjaka z računovodskega ali finančnega področja. V prihodnosti pa lahko pričakujemo, da bo praksa izoblikovala ustrezna pravila in kriterije za opredelitev finančnega in računovodskega strokovnjaka. Bratina meni »da bi bilo najustrežnejše, če bi Slovenski inštitut za revizijo v sodelovanju z Združenjem članov nadzornih svetov s svojimi akti uvedel posebno obliko licence za ekspertnega člana revizijske komisije«. Ekspertni član revizijske komisije je lahko nekdo, ki bi po zakonu o reviziji lahko opravil obvezno zunanjo revizijo letnega poročila, vendar pa to ne pomeni, da je lahko član revizijske komisije oseba, ki opravlja revizijo v podjetju (Kocbek et al., 2007, str. 413).

Na Sliki 1 je predstavljeno drevo odločanja, ki določa lastnosti in kvalifikacije strokovnega člana revizijske komisije, tako kot ga opredeljuje.

Slika 1: Drevo odločanja za strokovnega člana revizijske komisije



Vir: Eight Habits of Highly Effective Audit Committees, 2004.

Kodeks CG (2007, str. 19) pravi, da morajo imeti člani revizijske komisije takšne strokovne in osebnostne lastnosti, ki jim zagotavljajo kakovostno in neodvisno delovanje, predvsem pa:

- neodvisnost od uprave;
- razpoložljiv čas za delo v komisiji;
- široko strokovno obzorje;
- poznavanje področij poslovanja družbe in
- vsebinsko poznavanje finančnega področja, računovodstva in revidiranja.

Vremec (2003, str. 33) že naštetim lastnostim, ki naj bi jih imeli člani revizijske komisije dodaja, da je pomembno, da imajo člani voljo za opravljanje naloge, poznavanje izpostavljenosti tveganjem in načinom nadzora v družbi, sposobnost za strokovno neodvisno presojo in sposobnost dajanja novih ali drugačnih mnenj z različnih vidikov.

7.2.2. Neodvisnost članov revizijske komisije

Revizijska komisija je dodaten organ nadzora nad poslovanjem družbe. Da svoje delo opravlja učinkovito, morajo biti člani komisije neodvisni, saj le tako lahko nasprotujejo morebitnim drugačnim pogledom na poslovanje podjetja ter na odločitve uprave.

ZGD-1 (2006) pojma neodvisnost ne opredeljuje natančneje. Kodeks CG (2007, str. 5) opredeljuje neodvisnost člana kot odsotnost vpliva na njegovo nepristransko, strokovno, objektivno, pošteno in celovito osebno presojo pri izvajanju njegovih nalog ali pri odločanju. Član nadzornega sveta je odvisen, če je ekonomsko, osebno ali kako drugače tesneje povezan z družbo ali upravo podjetja (Kocbek et al., 2007, str. 413). Turk (2004, str. 337) opredeljuje neodvisnost kot stanje oziroma lastnost, ki je v takem razmerju do koga, da mu ni treba upoštevati njegove volje, zahtev.

Za člane revizijske komisije lahko rečemo, da so neodvisni, če niso v nobeni povezavi s podjetjem. Primeri povezav, ki lahko vplivajo na odvisnost članov revizijske komisije, so naslednji (Blue Ribbon Committee, 1999, str. 10–11):

- član komisije je bil zaposlen v družbi ali v njeni odvisni družbi in še ni preteklo pet let;
- član komisije od družbe ali njene odvisne družbe prejema denarna nadomestila ali kakršna koli udeležba članov komisije v plačilni shemi;
- družinske vezi ali dobra osebna poznanstva članov komisije z direktorji družbe;
- svetovanje družbi ali druga plačila, prejeta s strani družbe za opravljene storitve;
- finančne podpore, pridobljene po ugodnejših pogojih, kot pa so jih dobile tretje osebe in
- lastniška povezanost člana komisije.

V primeru, da ima član revizijske komisije enega ali več statusov, ki lahko vplivajo na njegovo neodvisnost, je še vedno lahko imenovan, če je to v interesu družbe in njenih lastnikov, ki pa jim morajo biti vsi statusi razkriti (Blue Ribbon Committee, 1999, str. 11).

Člani revizijske komisije ne smejo prevzemati odgovornosti za finančno poslovanje podjetja. Kakšno bo delovanje revizijske komisije, je odvisno od njenih članov. Predvsem pa je pomembno, da si komisija pridobi zaupanje vseh delov podjetja, še posebno predsednika nadzornega sveta in predsednika uprave. Zaupanje, ki ga ima komisija, vpliva tudi na njihovo medsebojno sodelovanje (Duhovnik, 2002, str. 18).

7.2.3. Kritični pogled na kvalifikacije članov revizijske komisije

Doseganje ciljev revizijske komisije je v največji meri odvisno od njenih članov. Kodeks CG (2007, str. 19) in Priporočila za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov (2007, str. 16) zahtevajo, da je vsaj en član revizijske komisije imenovan izmed neodvisnih strokovnjakov z računovodskega, finančnega ali revizijskega področja. Problem se pojavlja predvsem v pomanjkanju zadostnega števila ustreznega kadra, ki bi lahko zagotovil, da bi revizijske komisije delovale čimbolj učinkovito in zasledovale svoje poslanstvo. Glede na uspešnost in prednosti revizijskih komisij lahko v prihodnosti zagotovo pričakujemo, da se bo vse več podjetij v Sloveniji odločilo za njeno ustanovitev. Če pa na drugi strani pogledamo, kolikšno je število strokovnjakov, ki ustrezajo podani zahtevi, hitro ugotovimo, da je že sedaj težko, v prihodnosti pa bo verjetno še težje zadostiti zahtevi po ekspertnem članu, saj bo potreba po njih naraščala hitreje kot število strokovnjakov. V tabeli 2 lahko vidimo število članov v Sloveniji, ki imajo dovoljenje za delo Slovenskega inštituta za revizijo in ustrežno kvalifikacijo. Skupno število članov, ki ustrezajo je tako 611, vendar pri tem ne smemo pozabiti, da nimajo vsi potencialni člani želje, da bi postali ekspertni član revizijske komisije. Poleg članov, ki imajo dovoljenje za delo, so tu še ostali, ki nimajo obnovljene licence, vendar so glede na usposobljenost tudi primerni za člane revizijske komisije.

Tabela 2: Število strokovnjakov, ki so registrirani na Inštitutu za revizijo na dan 30. 9. 2007

Strokovni naziv	Število strokovnjakov
Računovodje	45
Preizkušeni računovodje	77
Revizorji	91
Pooblaščen revizorji	197
Pooblaščen ocenjevalci vrednosti podjetij	53
Pooblaščen ocenjevalci vrednosti nepremičnin	31
Pooblaščen ocenjevalci vrednosti strojev in opreme	15
Preizkušeni notranji revizorji	79
Preizkušeni revizorji informacijskih sistemov	27
Preizkušeni davčniki	27
Skupaj	611

Vir: Slovenski inštitut za revizijo, 2007.

Združenje članov nadzornih svetov je v letu 2007 naredilo raziskavo o delovanju nadzornih svetov. Da imamo v Sloveniji problem strokovnosti članov nadzora, so pokazali tudi rezultati te ankete, in sicer kar 46 odstotkov vprašanih nima nobenega potrdila o usposobljenosti za člana nadzornega sveta.

Strinjam se z izjavo Bratine, da bi bilo za ekspertnega člana najustrezneje uvesti posebno obliko licence. S tem bi razrešili problem ustreznosti in preglednosti članov komisije. Točno bi bilo določeno, kdo je lahko član komisije in kdo ne. Verjetno pa bi nastal še večji problem glede števila, saj bi morali opraviti določeno izobraževanje, ki pa bi se nekaterim zdelo nepotrebno zlo.

7.3. Mandat članov revizijske komisije

Člani revizijske komisije lahko izpolnjujejo svoje dolžnosti in odgovornosti le, če posvetijo dovolj časa in energije dejavnostim revizijske komisije. Mednje sodijo spoznavanje poslovanja podjetja in sektorja dejavnosti, priprave na seje ter udeležbo na sejah in na neformalnih sestankih z drugimi udeleženci. Člani naj bi bili prisotni na vseh sestankih komisije (Mihelič, 2006, str. 36).

Pri izbiri potencialnih kandidatov je potrebno vzeti v obzir število revizijskih komisij, v katerih kandidat sodeluje, in njegove druge odgovornosti. Število funkcij in odgovornosti, ki jih ima kandidat, lahko skrajša njegov razpoložljiv čas za delo v komisiji. Rezultati raziskave Združenja članov nadzornega sveta so pokazali, da okoli 30 odstotkov vprašanih deluje v dveh ali več nadzornih svetih.

Mandat članov revizijske komisije mora biti določen v ustanovni listini. ZGD-1 (2006) v 255. členu določa, da so člani organov vodenja ali nadzora imenovani za obdobje, ki je določeno v statutu in ni daljše od šestih let, z možnostjo ponovnega imenovanja.

Pri določanju mandata članov revizijske komisije mora nadzorni svet uravnotežiti nasprotujoča si vidika – kontinuiteto ali sveže nazore in poglede. Hitra menjava članov lahko negativno vpliva na učinkovitost komisije, ker člani potrebujejo čas, da se seznanijo s poslovanjem družbe in dobijo vpogled v problematiko njenega poslovanja. Po drugi strani pa novi člani v komisijo prinašajo sveže poglede na problematiko. Za uravnoteženje teh vidikov lahko nadzorni svet uvede mandate s prekinitvami (Vremec, 2003, str. 35).

Kodeks CG (2007, str. 19) podaja zahtevo, da predsednik revizijske komisije naj ne bi bil bivši član uprave družbe vsaj pet let po prenehanju funkcije člana uprave. Preostali člani revizijske komisije pa naj ne predstavljajo večine bivših članov uprave družbe vsaj pet let po prenehanju funkcije.

7.4. Velikost revizijske komisije

V Sloveniji velikost revizijske komisije ni zakonsko določena in je odvisna od velikosti podjetja in nadzornega sveta ter odgovornosti, ki jih ima komisija. Priporočila za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov (2007, str. 16) priporočajo naj, ima komisija vsaj tri člane.

Revizijska komisija mora biti dovolj velika, da izkazuje uravnoveženost stališč in izkušenj, a hkrati dovolj majhna, da še deluje učinkovito. Raziskava družbe PricewaterhouseCoopers (v nadaljevanju PWC) je pokazala, da ima 70 odstotkov revizijskih komisij največjih evropskih družb od tri do štiri člane. Splošno prepričanje je, da optimalno velikost revizijske komisije predstavlja tri do šest članov, vendar je dejanska velikost komisije odvisna od podjetja samega in se povečuje s povečanjem odgovornosti revizijske komisije (Good practices for meeting market expectations, 2003).

Raziskava Huron Consulting Group, ki je bila izvedena med leti 2002 in 2005 v ZDA je pokazala, da je povprečno število članov revizijske komisije konstantno in jo v povprečju sestavlja pet članov, ki so stari med 33 in 85 let, v povprečju pa je starost članov 60 let (Audit Committee Research Report, 2006).

7.5. Seje revizijske komisije in pomen dnevnega reda

Za dobro in učinkovito delovanje revizijske komisije je med drugim pomembno tudi, da se le ta redno sestaja. Načrtovan mora biti urnik seje, dnevni red in osebe, ki bodo prisotne na seji. Revizijska komisija bi se morala sestajati vsaj enkrat v četrtletju ali krajšem obdobju, saj le tako lahko spremlja proces poslovanja, poročanja in revidiranja.

Za doseganje ciljev revizijske komisije je ključnega pomena, da je pogostost in trajanje sestankov zadostno. Poleg članov revizijske komisije so na seje pogosto povabljeni tudi drugi udeleženci. To so lahko (Good practices for meeting market expectations, 2003):

- vodja notranje revizije družbe;
- predstavniki zunanje revizijske družbe in
- višji vodilni delavci.

Dolžina sej običajno poteka polovico delovnega dneva. Povprečno število sej v družbah EU je od štiri do pet letno. Na povečano vlogo rednih sej revizijskih komisij v ZDA kaže tudi podatek iz raziskave, opravljene v družbi PWC. Kar 85 odstotkov od 48 velikih družb ima po računovodskem škandalu Enron več rednih sej revizijskih komisij in 83 odstotkov revizijskih komisij ima daljše seje. Priporočljivo je, da naj bi družba v letnem poročilu razkrila število sej in število članov, prisotnih na sejah (Kumelj, 2005, str. 12–13).

Dnevni red je potrebno pripraviti v pisni obliki, kajti od njega je ravno tako odvisna učinkovitost dela na seji. Člani revizijske komisije in povabljeni udeleženci ga morajo še pred samo sejo preučiti, zato jim ga je potrebno skupaj z dodatnimi gradivi pravočasno dostaviti. Dnevni red naj bi bil načrtovan tako, da bo zagotovljeno zasledovanje ciljev komisije, ki so določeni v ustanovni listini (Mihelič, 2006, str. 37).

AICPA priporoča, da se na začetku seje revizijske komisije pregledajo pomembne točke prejšnjega sestanka in na koncu obnovijo ključne odločitve, ukrepi, ki bodo sprejeti, kdo in kdaj jih bo izvedel in opredelijo pričakovane rezultate. Prav tako je pomembno, da člani komisije spremljajo, kako podjetje izpolnjuje svoje poslanstvo in vizijo. Člani komisije se morajo med seboj vzpodbujati, da si delijo vse pomisleke in ideje, ki nastanejo med sejo.

NCNA priporoča, da se revizijska komisija sestane najmanj štirikrat letno oziroma večkrat glede na potrebe. Najmanj enkrat se mora komisija sestati z zunanjo revizijsko družbo ter se prepričati, ali je dovolj sposobna in izkušena za revizijo. Prav tako se mora komisija sestati z zunanjim revizorjem, pregledati letno poročilo in se dogovoriti o popravkih in izsledkih revizije.

Huron Consulting Group je naredil raziskavo o revizijskih komisijah v obdobju od 2002 do 2005 v ZDA. Rezultati analize so pokazali, da se je število sej v tem obdobju podvojilo, in sicer s 5 sej na leto na skoraj 10 sej letno (Audit Committee Research Report, 2006).

Pogostost in dolžina sestajanja revizijske komisije je odvisna od cilja in odgovornosti, ki jo ima komisija. Seje naj bi bile sklicane vnaprej, tako da je še dovolj časa za morebitne spremembe, ki jih predlaga komisija. Časovno naj bi bile usklajene z redno zunanjo, notranjo revizijo in računovodskim poročanjem.

7.6. Plačilo članom revizijske komisije

Člani revizijske komisije morajo biti za svoje delo ustrezno plačani, povrnjeni jim morajo biti stroški in sejnine. Plačani morajo biti za svoje delo in trud, nikakor pa ne smejo biti plačani v odvisnosti od uspešnosti poslovanja.

Kodeks CG (2007, str. 11–12) pravi, da morajo biti višina in način določanja višine plače, povračil in morebitne druge ugodnosti določene s sklepom skupščine. Pri določitvi višine plačil pa naj se upoštevajo naslednji kriteriji:

- obseg nalog in odgovornosti, ki jih ima član komisije;
- strokovnost in aktivnost člana;
- velikost podjetja in kompleksnost poslovanja in
- splošne gospodarske razmere, v katerih podjetje posluje.

Priporočila za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov (2007, str. 21–22), ki jih je sprejelo Združenje članov nadzornega sveta, priporočajo, da so prejemki članov revizijske komisije sestavljeni iz:

- plačila za opravljanje funkcije in doplačila za morebitne posebne obveznosti, naloge ali funkcije (npr. funkcija predsednika ali podpredsednika);
- sejnine in
- povračila stroškov zaradi opravljanja funkcije člana revizijske komisije.

Plačilo za opravljanje funkcije člana revizijske komisije naj predstavlja 50 odstotkov vrednosti osnovnega plačila za opravljanje funkcije člana nadzornega sveta ali upravnega odbora. Dodatno priporočilo, ki ga navaja Priporočilo za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov (2007, str. 23), je, da naj bodo zunanji strokovnjaki v komisijah plačani v taki višini, da bo mesto v komisiji še vedno privlačno za neodvisne strokovnjake. Sejnine za člane komisij naj bodo v isti višini, kot so sejnine za člane nadzornih svetov in upravnih odborov, prav tako odstotek doplačila za opravljanje funkcije predsednika ali podpredsednika revizijske komisije, ki znaša za predsednika 50–100 odstotkov osnovnega plačila in za podpredsednika 10 - odstotno doplačilo za opravljanje funkcije.

Podbevšek (2007) v svojem članku pravi, da mora biti plačilo članov revizijske komisije vsaj delno individualizirano in sestavljeno iz variabilnega in fiksnega dela, vendar pa variabilni del ne sme biti v povezavi z uspešnostjo poslovanja podjetja. Plačila članom naj bodo odvisna glede na njihovo strokovnost, vloženo delo in rezultate njihovega dela.

7.7. Uvajanje novih članov

Ko je kandidat imenovan za novega člana revizijske komisije, se mora takoj začeti proces seznanjanja. Za dobro in učinkovito delovanje mora imeti vpogled v poslovanje podjetja, se srečati z upravo, seznaniti z nevarnostmi in tveganji ter spoznati sistem notranjega kontroliranja in računovodskega poročanja javnosti.

Pridruženi član mora razumeti zahteve in cilje revizijske komisije in v ta namen preučiti ustanovno listino, zapisnike predhodnih sej in poročila, ki jih je komisija v zadnjem času predložila nadzornemu svetu, predvsem pa morajo preučiti informacije s področij, kot so (Good practices for meeting market expectations, 2003):

- poslovanje družbe (ustanovna listina revizijske komisije, kvalifikacije in izkušnje vodstvenih in finančnih delavcev, finančni in operativni nadzor v družbi, veljavne računovodske usmeritve in razlogi za novo uporabo, zakonske zahteve po poročanju, področja delovanja, izpostavljena tveganjem, poslovanje enot na tujem, tekoči pravni postopki, morebitne obveznosti, načrtovane spremembe informacijskih sistemov);
- notranja revizija (odgovornosti, število notranjih revizorjev in njihove kvalifikacije, način poročanja notranje revizije revizijski komisiji, vrste informacij, ki jih revizijska komisija prejme od notranjih revizorjev, načrt dela, rezultati neodvisnih pregledov notranje revizije) in
- revizija računovodskih izkazov (predviden obseg dela zunanje revizijske družbe, odnos med revizijsko komisijo in zunanji revizorji, vrste informacij, ki jih revizijska komisija prejme od zunanje revizijske družbe, vrsta in časovni razpored prejema poročil, ki jih izda zunanja revizijska družba).

7.8. Varovanje poslovnih skrivnosti

Člani revizijske komisije se srečujejo z različnimi informacijami. Pomembno je, da z vsemi podatki in informacijami delajo, kot da so poslovne skrivnosti. Člani revizijske komisije imajo za njeno delovanje in svetovanje neomejene pristojnosti pri pridobivanju podatkov, zato je pomembno, da imajo vsi zaupanje v člane komisije, ter v to, da bodo z razpoložljivimi podatki ravnali preudarno (Prijović, 2007, str. 104).

7.9. Zavarovanje informatorjev

Revizijske komisije so med drugim zavezane tudi, da izdelajo postopke in pravila za obravnavo pritožb zaposlenih glede napak v računovodstvu in kontroli. Posebej pa morajo biti izoblikovani tudi varovalni mehanizmi za zaposlene, ki želijo prijaviti napako, pri tem pa ostati anonimni. Teh zaposlenih se ne sme odpustiti ali diskriminirati (Samec, 2003, str. 16).

Zavarovanje informatorja oziroma »whistleblowerja« je opredeljeno tudi v 806. členu Sarbanes-Oxleyevega zakona, ki pravi, da je kateri koli zaposleni, zastopnik ali pogodbenik, ki zakonito dobi informacijo o domnevnih kršitvah zakonov ali kako drugače pomaga pri preiskavi, zavarovan. Varovane so tudi osebe, ki pričajo, so udeležene ali vlagajo v vrednostne papirje. Če so kršene pravice informatorja, lahko le-ta zahteva odpravo posebnih škod, odvetnikovih stroškov, vračil plačil ali vzpostavitev prejšnjega stanja, vendar mora vložiti pritožbo (Mehle, 2005, str. 22).

Člani revizijske komisije morajo pritožbe zaposlenih ustrezno obravnavati. Raziskati morajo okoliščine pritožbe, zaslišati vse vpletene, rešiti morebitni problem in odpraviti posledice, ki so nastale zaradi določene kršitve oziroma prijave.

8. NALOGE REVIZIJSKE KOMISIJE

Najpomembnejša naloga revizijske komisije je podati dodatno zagotovilo o zanesljivosti in pravilnosti računovodskih informacij, ki jih objavijo v javnosti. Revizijska komisija lahko izboljša kakovost informacij, ki jih objavijo, vendar pa ne prevzema odgovornosti nadzornega sveta, kateremu je neposredno odgovorna in je tudi njen ustanovitelj.

Revizijska komisija nadzoruje delovanje sistema obvladovanja tveganj, sistem notranjih kontrol, sodeluje pri izbiri neodvisnega zunanjega revizorja, pripravlja pogodbe med revizorjem in podjetjem, sodeluje pri določitvi pomembnejših postavk revidiranja ter opravlja naloge, ki so ji določene s statutom ali sklepom upravnega odbora. Revizijska komisija je pristojna tudi za oceno sestavljenega letnega poročila in oblikovanje predloga za upravni odbor (Kocbek et al., 2007, str. 447).

Revizijska komisija mora o svojem delu in izsledkih redno poročati nadzornemu svetu, ki pa lahko vselej od komisije zahteva poročilo o njenem delu in ji tudi naloži nove naloge in vprašanja (Kocbek et al., 2007, str. 411).

V začetnem obdobju so bile revizijske komisije običajno odgovorne 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 zunanji revizorji in
- pregled priporočil o izboljšanju notranjega kontroliranja v pismu poslovodstvu.

Novi izzivi danes prispevajo k širitvi oziroma stalni spremembi odgovornosti in vloge revizijskih komisij. Gre zlasti za (Vremec, 2003, str. 28):

- globalizacijo trgov, ki družbam prinaša nove poslovne priložnosti in povečano konkurenco;
- obsežnejšo uporabo sodobne tehnologije, ki izkorišča omrežja, svetovni splet in elektronsko izmenjavo podatkov; vse to pa je spremenilo metode uporabljanja in sporočanja informacij v družbi;
- vse večjo kompleksnost transakcij, računovodskih standardov in zahtev zakonodaje in regulative;
- gospodarske krize na različnih koncih sveta in razvpiti poslovni škandali so zbudili dvome o verodostojnosti in preglednosti poročanja o poslovanju družb;
- povečan interes za izkazan dobiček in posledično povezano odgovornost uprave za popolno in verodostojno razkritje poslovnih rezultatov ter finančnega položaja;
- večji interes javnosti in skrb za etiko korporacij in
- nove zahteve po nadzoru postopkov obvladovanja tveganj.

V mednarodni praksi je skoraj nesporno, kakšne so naloge revizijske komisije in temu sledi tudi drugi odstavek 208. člena ZGD-1 (2006). Naloge revizijske komisije so torej (Kocbek et al., 2007, str. 414):

- nadzorovanje neoporečnosti finančnih informacij, ki jih daje družba (priporočljivo je, da revizijska komisija predhodno vsaj pregleda, če že sama ne sestavi finančne informacije za potrebe poročanja javnosti in tudi pristojnih državnih in nadzornih organov; gre za informacije osebam in institucijam zunaj družbe);
- nadzor nad delovanjem sistema obvladovanja tveganj, notranje revizije in sistema notranjih kontrol (gre za kontrolo, kako je uprava vzpostavila notranji nadzor v podjetju);
- ocenjevanje sestave letnega poročila, vključno z oblikovanjem predloga za nadzorni svet (pri tem gre za strokovno in tehnično pomoč članom nadzornega sveta, ki so sicer sami dolžni pregledati sestavljeno letno poročilo, vključno s podlagami za njegovo sestavo);

- sodelovanje pri določitvi pomembnejših področij revidiranja (v praksi je vloga uprave pri dogovorih z zunanjim revizorjem prevelika in obstaja konflikt interesov, zato se želi povečati vloga nadzornega sveta pri tem; revizijska komisija lahko zaradi svoje strokovnosti pri tem odigra odločilno vlogo);
- sodelovanje pri izbiri neodvisnega zunanjega revizorja ter pripravi pogodbe med revizorjem in družbo;
- spremljanje neodvisnosti, nepristranskosti in učinkovitosti zunanjih revizorjev (to nalogo lahko učinkovito izvajajo le osebe, ki imajo ekspertno revizorsko znanje in izkušnje);
- nadziranje narave in obsega nerevizijskih storitev (pri opravljanju dodatnih svetovalnih nalog zunanjega revizorja lahko pride do konflikta interesov in prikritega plačila revizorja s strani uprave) in
- druge naloge, določene s statutom ali sklepom nadzornega sveta.

Avtorica Nemeč (2000, str. 17) pravi, da so naloge revizijske komisije lahko zelo različne, običajno pa zajemajo pregledovanje računovodskih izkazov in računovodskih informacij, ki so namenjene zunanjim uporabnikom, nadziranje in spremljanje ocenjevanja tveganj v podjetju, nadziranje in spremljanje delovanja notranjih kontrol v podjetju, ugotavljanje skladnosti poslovanja s predpisi v podjetju in zunaj njega, spremljanje delovanja notranje revizijske službe in sodelovanje z revizorjem.

Taylor in Glenzen (1996, str. 297) pravita, da so dolžnosti revizijskih komisij različne, pogosto pa vključujejo:

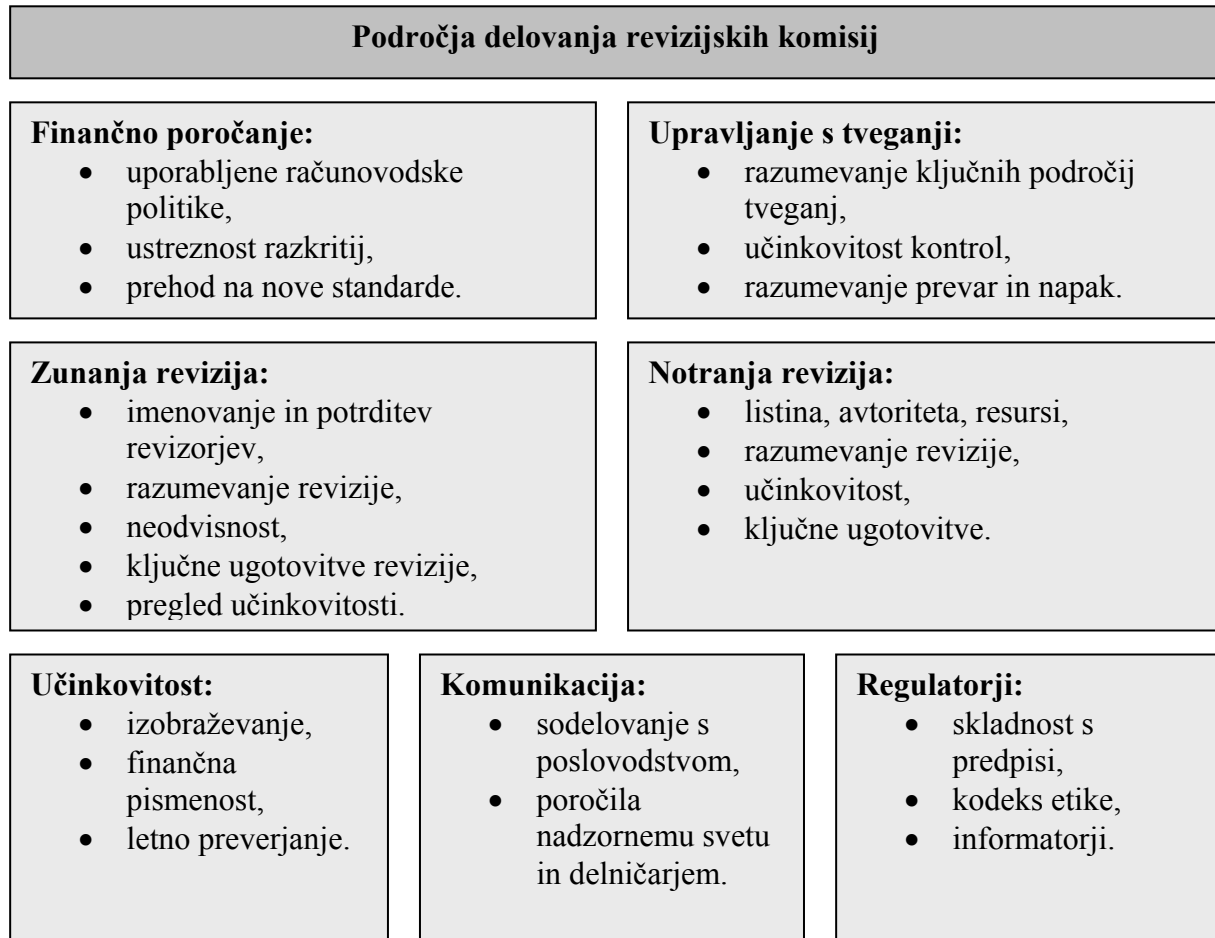
- imenovanje zunanjih revizorjev;
- pregledovanje načrtov za revizijo in sorodne storitve;
- pregledovanje revizijskih izsledkov in računovodskih izkazov ter
- nadzorovanje ustreznosti ustroja notranjega kontroliranja v podjetju.

V Direktivi o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze (2006, str. 17) so naloge revizijske komisije opredeljene kot:

- spremljanje postopka računovodskega poročanja;
- spremljanje učinkovitosti notranjega kontroliranja v družbi in notranje revizije, če obstaja, ter sistemov obvladovanja tveganj;
- spremljanje obvezne revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov in
- pregledovanje in spremljanje neodvisnosti zakonitega revizorja ali revizijskega podjetja, zlasti zagotavljanje dodatnih storitev revidiranemu subjektu.

Slika 2 prikazuje pregled področij delovanja revizijskih komisij in njihovih ključnih nalog in vprašanj, s katerimi se srečujejo pri svojem delovanju.

Slika 2: Področja delovanja revizijske komisije



Vir: Revizijski odbori, 2007.

V številni literaturi lahko zasledimo različne opredelitve nalog revizijske komisije, vsem pa je skupen nadzor nad sistemom računovodstva, notranjimi in zunanjimi revizorji in celotnim sistemom poslovanja podjetja. Revizijska komisija predstavlja dodaten organ nadzora, katere končni cilj je zunanjim uporabnikom računovodskih izkazov zagotoviti večje zaupanje v poštenost in resničnost računovodskih izkazov.

9. ODGOVORNOSTI REVIZIJSKE KOMISIJE

Pomen in odgovornosti revizijskih komisij se povečujejo, ker pripomorejo k izboljšanju kakovosti poročanja. Računovodski škandali in prevare so zmanjšali zaupanje potencialnih investitorjev ter javnosti v verodostojnost računovodskih izkazov. Revizijska komisija predstavlja dodaten nadzorni organ v družbi in tako pripomore k večji zanesljivosti poročanja.

9.1. Odgovornost za uspešen sistem notranjih kontrol

Howard opredeljuje sistem notranjih kontrol kot računovodske in druge kontrole, ki jih uvede poslovodstvo podjetja z namenom učinkovitejšega poslovanja podjetja in da podjetje deluje v

skladu s pravili, ki zagotavljajo doslednost ravnanja, da varujejo sredstva in da zagotovijo čim boljše popolnost in natančnost zapisov poslovnih dogodkov (Lesar, 2001, str. 3).

S sistemom notranjih kontrol si poslovodstvo zagotovi, da računovodski sistem deluje zanesljivo in točno. Služi za pravočasno odkrivanje slabosti v poslovanju in omogoča, da na osnovi prejetih in obdelanih podatkov nudi oporo poslovodstvu pri vodenju in pomaga pri sprejemanju pravilnejših odločitev (Lesar, 2001, str. 4).

Interna literatura družbe PWC opredeljuje odgovornosti revizijske komisije v odnosu do sistema notranjih kontrol kot:

- ocenitev obstoječega sistema notranjih kontrol in upravljanje s tveganjem;
- razumevanje sistema notranjih kontrol;
- zagotavljanje, da so sistemi notranjih kontrol, ki so po mnenju zunanjih in notranjih revizorjev potrebni, tudi vpeljani v podjetju;
- seznanjanje z upravo o odnosu do tveganja in o uveljavljenih politikah upravljanja s tveganji podjetja;
- razumevanje procesov obvladovanja tveganj podjetja in odgovornosti za ta tveganja ter
- pregled nad večjimi računovodskimi tveganji, ki jim je podjetje izpostavljeno, in postopki upravljanja in nadziranja teh tveganj.

Revizijska komisija lahko pripomore, da sistem notranjih kontrol deluje dobro in je odgovorna za njegov nadzor, ki ga izvaja prek pregleda poročil in razprav z upravo ter notranjimi in zunanjimi revizorji. Komisija mora razumeti poglobljenost, s katero notranji in zunanji revizorji preverjajo sistem notranjih kontrol, imeti mora vpogled v tveganja, ki jim je družba izpostavljena, in postopke, ki jih izvajajo za obvladovanje teh tveganj (Vremec, 2003, str. 38).

Naloga revizijske komisije v odnosu do sistema notranjih kontrol je nadzorovanje in analiziranje njihovega dela. Upravni odbor vpelje sistem notranjih kontrol v podjetje, nadzor nad njenim delovanjem pa je v pristojnosti revizijske komisije. Podjetja z dobro uveljavljenim sistemom notranjih kontrol imajo veliko prednost pred podjetji z neučinkovitim sistemom notranjih kontrol, saj lahko bistveno pripomorejo k učinkovitejšemu poslovanju in njenemu nadzoru.

9.2. Odgovornost za nadzor nad računovodskim poročanjem družbe zunanjim uporabnikom

Revizijska komisija mora pregledati letno poročilo, računovodske izkaze in oceniti njihovo popolnost in usklajenost z drugimi informacijami, ki jih ima komisija na voljo. Komisija se mora sestati s člani uprave in revizorji ter pregledati letne računovodske izkaze in izsledke zakonske zunanje revizije. Pregled obsega tudi uporabo izbranih računovodskih usmeritev,

pripravo razkritij, razkritje ustavljenega poslovanja, delovanje sistema notranjih kontrol in vse zadeve, ki so pomembne za poročanje poslovanja družbe. Komisija mora pridobiti pojasnila o večjih medletnih nihanjih v doseženih rezultatih ter pojasnila glede odstopanj med realiziranimi in načrtovanimi rezultati. Posebno pa mora biti komisija pozorna na kompleksne in nenavadne transakcije in na področja, kjer je potrebna subjektivna presoja uprave in kjer različne predpostavke in ocene odločilno vplivajo na računovodske izkaze (Vremec, 2003, str. 38).

Objavljeno letno poročilo z računovodski izkazi, ki jih objavi podjetje, so pomembni podatki predvsem za lastnike, pa tudi za dobavitelje, kupce, banke, zaposlene in ostale interesne skupine, ki jih poslovanje podjetja zanima zaradi različnih vzrokov.

Preden podjetje objavi računovodske izkaze je pomembno, da le-te pregleda revizijska komisija v sklopu svojih rednih dejavnosti. To ima več koristi (Vremec, 2003, str. 39):

- večjo možnost, da komisija pravočasno identificira in usmeri svojo pozornost na pomembna vprašanja ali morebitne probleme;
- vzpostavljen je redni pretok informacij od uprave h komisiji; člani komisije bodo s tem izboljšali razumevanje poslovanja družbe ter
- izkoriščanje priložnosti, da se zunanji revizorji že v zgodnji fazi pregleda vključijo v razpravo s komisijo, zlasti glede uporabljenih računovodskih usmeritev.

Zaupanje javnosti v verodostojnost in točnost računovodskih izkazov in letnih poročil je omajana tudi zaradi vse pogostejših računovodskih škandalov. Revizijska komisija lahko tukaj odigra zelo pomembno vlogo, saj poleg sistema notranjih kontrol in zunanjih revizorjev predstavlja dodaten nadzorni organ in s tem povrne zaupanje javnosti.

9.3. Odgovornost glede zakonodajnih, pravnih in davčnih zadev

Naloga revizijske komisije je med drugim tudi odgovornost za ugotavljanje skladnosti z zakoni in pravnimi akti, ki lahko vplivajo na računovodske izkaze podjetja. Priporočljivo je, da si revizijska komisija pridobi poročilo uprave, svetovalca za skladnost z zakonodajo, pravnika družbe ali davčnega svetovalca, da se prepriča o skladnosti z zakonodajo in oceni možne vplive na računovodske izkaze (Good practices for meeting market expectations, 2003).

Odgovornost komisije vključuje tudi obravnavo tveganja pojava goljufij in prevar. Pri tem naj bi komisija pretehtala (Vremec, 2003, str. 39):

- ali uprava ravna na način, ki daje ostalim zaposlenim ustrezen zgled, ki je ena najučinkovitejših poti za preprečevanje goljufij, prevar in nezakonitih dejavnosti;
- ali je dovolj pozornosti posvečene tveganju pojava goljufij in prevar; to lahko v podjetju dosežejo z vzpostavitvijo procesa, na podlagi katerega se uprava osredotoča na obravnavanje tveganja pojava goljufij in prevar ter

- ali obstaja učinkovita, odprta in stalna komunikacija med upravo, nadzornim svetom, zaposlenimi in svetovalci, ki je pomemben dejavnik pri ocenjevanju in odkrivanju tveganja pojava goljufij in prevar.

Naloga revizijske komisije je, da spremlja spremembe v zakonodaji, v računovodskih standardih in pravnih aktih ter da pomaga uporabnikom teh novosti pri njenih vpeljavah v poslovanje podjetja.

9.4. Sodelovanje revizijske komisije z notranjim revizorjem

Turk (2004, str. 361) opredeljuje notranjega revizorja kot zaposlenega, ki v podjetju, kjer je zaposlen, izvaja notranje revidiranje. Revizor na podlagi dodeljenih nalog s strani višjega nadzornega revizorja opravlja revizijske naloge in poroča o njih. Taylor in Glenzen (1996, str. 36) opredeljujeta notranje revizorje kot zaposlene v podjetju, katerih funkcija je neodvisno presojanje, preiskovanje in vrednotenje poslovanja podjetja. Notranji revizorji ugotavljajo tudi skladnost s predpisi in usmeritvami. O svojem delu poročajo neposredno revizijski komisiji.

PWC je izvedla raziskavo med večjimi evropskimi podjetji in ugotovilo, da ima 88 odstotkov podjetij notranjo revizijo.

Revizijske komisije morajo imeti pregled nad delovanjem notranje revizije, njenimi funkcijami in organizacijsko sestavo. Preveriti morajo tudi neodvisnost, usposobljenost in kvalificiranost članov notranje revizije. Da revizijska komisija nadzoruje delo notranje revizije, si mora priskrbeti podatke, kot so (Good practices for meeting market expectations, 2003):

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

Revizijski komisiji je pri uresničevanju njenih nalog v pomoč tudi notranja revizija. Skupaj uresničujeta poslanstvo na področju notranjih kontrol, prevar in napak in drugih notranjih pregledov. Odgovornosti revizijskih komisij v povezavi z notranjimi revizorji so (Good practices for meeting market expectations, 2003):

- pregled revizijskih planov notranjih revizorjev, resursov in organizacijske strukture notranje revizije;
- pregled opravljenih pregledov notranje revizije ter danih priporočil poslovodstvu in njihov odziv nanje ter
- pregled učinkovitosti notranje revizije.

Naloge in cilji revizijske komisije in notranjih revizorjev sovpadajo. Z dobrim in odkritim medsebojnim sodelovanjem in komuniciranjem lahko izboljšata nadzor nad poslovanjem podjetja in s tem dosežeta večjo možnost odkrivanja napak in prevar.

9.5. Sodelovanje revizijske komisije z zunanjim revizorjem

Temeljna naloga revizijske komisije je zagotoviti dodaten nadzor nad računovodskim poročanjem družbe in revizijo računovodskih izkazov. Naloga zakonskega zunanjega revizorja pa je ocenjevanje o tem, ali je poročanje v skladu s standardi, točno in zanesljivo. Njune naloge se torej prepletajo, zato je sodelovanje med njima izrednega pomena. Člani revizijske komisije morajo z zunanjimi revizorji sodelovati večkrat letno in ne le ob zaključku letne revizije.

Sodelovanje revizijske komisije z zunanjim revizorjem naj bi obsegalo naslednja področja (Good practices for meeting market expectations, 2003):

- področje sodelovanja (revizorjeve izkušnje in njegova neodvisnost);
- tveganje in kontrole (ugotavljanje ključnih tveganj v zvezi z računovodskimi izkazi in s tem povezan revizijski plan);
- finančno poročanje (uporabljene računovodske politike, razkritja) in
- pismo poslovodstvu (nepravilnosti ugotovljene tekom revizije).

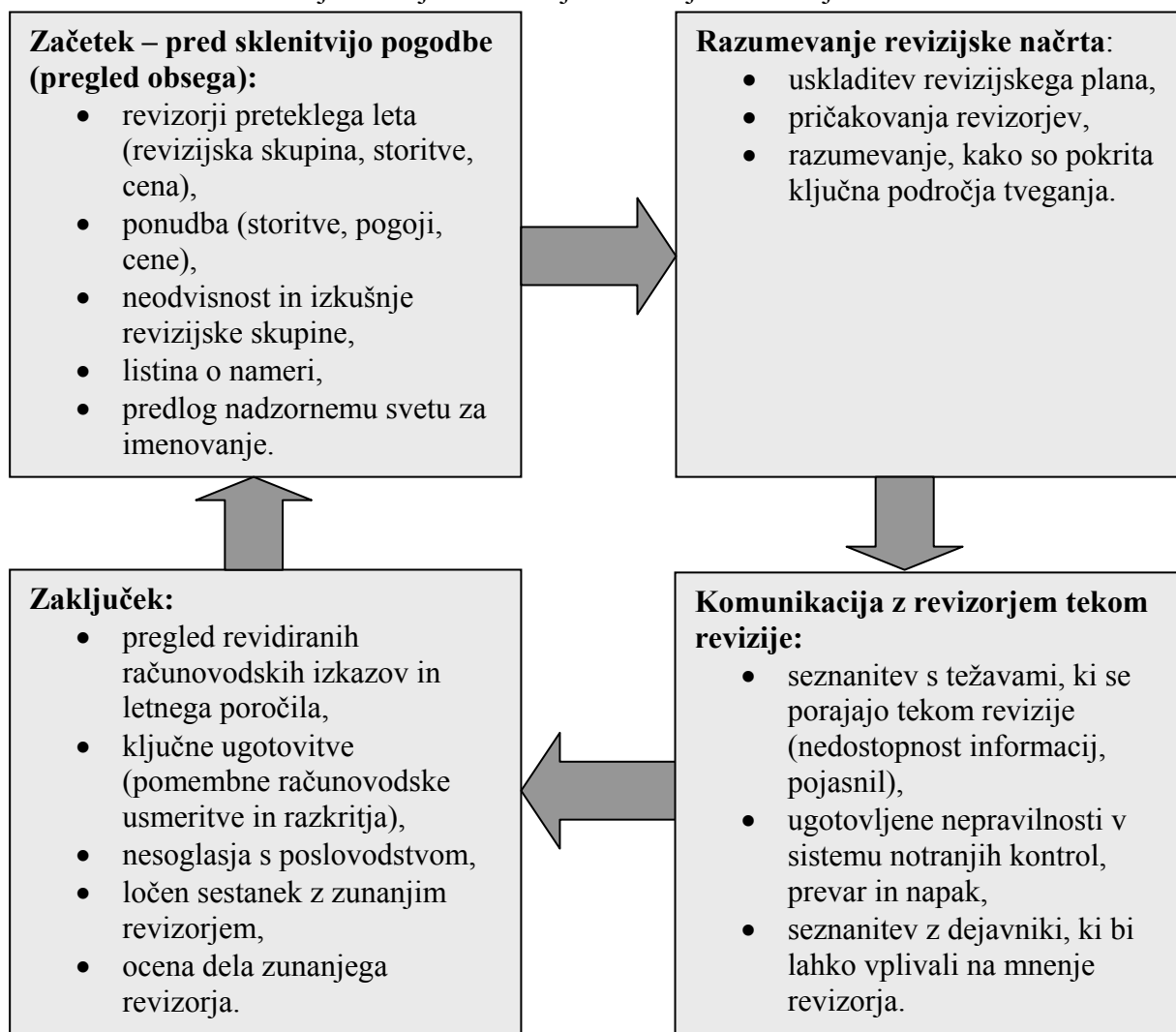
Priporočilo za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov (2007, str. 9–10) pravi, da naj upravni odbor in revizijska komisija pri oblikovanju predloga za imenovanje revizorja oziroma revizijske družbe pazita, da predlagana revizijska družba izpolnjuje naslednje kriterije:

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

Priporočila za članstvo, delo in plačilo nadzornih svetov in upravnih odborov (2007, str. 10) priporočajo, naj upravni odbor s statutom določi, da je potrebno njihovo soglasje za potrditev in sklenitev pogodbe z zunanjim revizorjem.

Revizijska komisija ocenjuje uspešnost letne revizije in se med letom srečuje z revizorjem po načrtu, prikazanem na Sliki 3.

Slika 3: Ravni sodelovanja revizijske komisije z zunanjim revizorjem



Vir: Good practices for meeting market expectations, 2003.

Taylor in Glenzen (1996, str. 607) navajata naslednje zadeve, o katerih bi morala biti revizijska komisija obveščena s strani revizorja, saj so lahko komisiji naslednje informacije pomembne in uporabne pri izpolnjevanju njenih nalog. Poleg uradnega revizijskega poročila naj bi bila komisija obveščena še o:

- začetni izbiri pomembnih računovodskih usmeritev, metodah uporabljenih za poročanje o pomembnih nenavadnih poslovnih dogodkih in vplivu nadaljevanja računovodskih usmeritev na spornih področjih;
- postopkih, ki jih ravnateljstvo uporablja za oblikovanje računovodskih ocen in podlagah za revizorjeve sklepe o sprejemljivosti teh ocen;
- posledicah napak (popravljenih in nepopravljenih), nepravilnostih in nezakonitostih, odkritih med revizijo;
- revizorjevi odgovornosti za informacije, drugačne od tistih v revidiranih računovodskih izkazih, v listinah, kot so letna poročila podjetja;

- ravni odgovornosti, ki jo revizor prevzame v skladu s splošno sprejetimi standardi revidiranja, to je o sprejemljivem, vendar ne popolnem zagotovitvi;
- vsakršnih nesoglasjih med revizorjem in ravnateljstvom, če so zadovoljivo rešena ali ne;
- vsakršnih pomembnih zadevah, o katerih sta razpravljala ravnateljstvo in revizor, preden je bil revizor najet, ter o zadevah, o katerih so se posvetovali z drugimi računovodji;
- vsakršnih resnih težavah, na katere je naletel revizor in so škodovale uspešnemu dokončanju revizije in
- pomembnih pomanjkljivosti v ustroju notranjega kontroliranja.

Revizijska komisija je lahko v veliko pomoč tudi zunanjemu revizorju, saj mu omogoča (Nemec, 2000, str. 17):

- boljše obveščanje posloводства o spornih zadevah (posebej zadevah, povezanih s predsednikom uprave ali direktorji posameznih področij);
- boljše obveščanje nadzornega sveta;
- boljše sodelovanje med zunanjimi in notranji revizorji ter
- stalno in učinkovito izmenjavanje mnenj med zunanjim revizorjem, nadzornim svetom in notranjim revizorjem.

Duhovnik (1997, str. 13) pravi, da je pomembno, da revizijska komisija in zunanji revizor sodelujeta med seboj, pri tem pa naj bi revizijska komisija:

- pomagala upravi pri izpolnjevanju dolžnosti;
- krepila vlogo tistih članov nadzornega sveta, ki zastopajo interese delničarjev;
- povečala zaupanje v nepristransko in verodostojno poročanje podjetja;
- povečala neodvisnost revizorja;
- izboljšala kakovost revidiranja in računovodskega spremljanja poslovanja in
- izboljšala komunikacijo med nadzornim svetom, revizorji in upravo.

Kodeks CG (2007, str. 19) pravi, da naj revizijska komisija sodeluje z zunanjim ter notranjim revizorjem tudi brez prisotnosti uprave ter skrbi za stalno in učinkovito izmenjavo mnenj. Na sejo, kjer uprava odloča o potrditvi letnega poročila, lahko povabijo tudi zunanjega revizorja in od njega zahtevajo dodatna pojasnila o poročilu in izsledkih revizije. Uprava lahko od izvršilnih direktorjev zahteva revizorjevo pismo poslovodstvu.

Revizijske komisije lahko povečajo revizorjevo neodvisnost tako, da delujejo kot razsodniki pri nerešenih problemih med ravnateljstvom in revizorjem. Ker člani revizijske komisije niso neposredno odgovorni za izide poslovanja podjetja, morajo biti pri vrednotenju sporov nepristranski. Če revizijska komisija izbere revizorja, mu ravnateljstvo ne more groziti z odpustom in tako se bistveno zmanjša pritisk na revizorjevo neodvisnost (Taylor, Glenzen, 1996, str. 297).

Med pomembnejšimi funkcijami revizijske komisije je sodelovanje z zunanjim revizorjem. Zunanji revizor poroča komisiji o izsledkih revizije, predlaga morebitne izboljšave v računovodskem sistemu in sistemu notranjih kontrol. Naloga komisije je tudi, da se prepriča o revizorjevi strokovnosti in profesionalnosti. Za uspešno sodelovanje je izredno pomembno, da se revizijska komisija in zunanji revizorji redno sestajajo, da med njimi poteka odprta in nemotena komunikacija, saj so le tako lahko dobro obveščeni o informacijah in dogodkih, ki vplivajo na podjetje.

9.6. Sodelovanje revizijske komisije z upravo družbe

Z ustanovitvijo revizijske komisije se ne zmanjšajo odgovornosti in pristojnosti uprave in nadzornega sveta. Naloga revizijske komisije je, da pomaga pri reševanju morebitnih težav nadzornega sveta brez poseganja v njegovo odgovornost. V povezavi z upravo je lahko naloga revizijske komisije to, da pomaga nadzornemu svetu pri reviziji poslovanja, in sicer tako, da (Duhovnik, 2002, str. 18):

- ugotavlja, kako se izvaja poslovna politika na različnih ravneh poslovanja, ki jo je sprejel nadzorni svet;
- ocenjuje način vodenja podjetja, predvsem na področjih, ki so nekoliko bolj občutljiva;
- ocenjuje prednosti in slabosti podjetja in način, kako se podjetje odzove na nevarnosti in priložnosti, ki prihajajo iz okolja, in
- pregleduje, kako je ocenjeno delo uprave in presoja, ali zamenjave v poslovodstvu zagotavljajo uresničevanje načrtov, ki jih je sprejel nadzorni svet.

Sodelovanje med revizijsko komisijo in upravo je ključnega pomena pri izvajanju nadzora postopka poročanja. Komisija mora upravi zastavljati kakovostna vprašanja in pridobiti razumne odgovore. Da bi konstruktivno prispevali k poslovanju družbe, morajo biti člani revizijske komisije temeljito seznanjeni z njenimi dejavnostmi, zato se morajo redno sestajati in odprto komunicirati. Zadeve, o katerih naj bi uprava redno obveščala revizijsko komisijo, so (Good practices for meeting market expectations, 2003):

- ocena poslovnih tveganj, s katerimi se družba srečuje in načrtovani odgovor na ta tveganja;
- zadeve, ki trenutno vplivajo na gospodarsko panogo družbe;
- morebitni učinek novo sprejete davčne zakonodaje ali regulative;
- status tožb ali drugih postopkov proti družbi, ki so v teku, ter v povezavi s tem oblikovanih rezervacij, če obstajajo, odgovornost za varstvo okolja ter jamstvene rezerve;
- dejavnosti zakladništva;
- poslovanje v drugih državah, vključno z nadzorom nad računovodskim poročanjem posameznih lokacijah in
- politika plač, preverjanje stroškov in bonitet poslovodstva.

V anketi, ki jo je opravil PWC o odnosu evropskih družb do revizijskih komisij, je večina družb menila, da se je zaradi delovanja revizijskih komisij zvišala kakovost računovodskih in odločujočih informacij, ki so predložene nadzornemu svetu, kar pa je privedlo do bolj učinkovitega odločanja v družbi. Skrbi podjetij sta bili predvsem, da bodo revizijske komisije dodatno obremenile stroške uprave in da bodo neželena dodatna birokracija. Povečana razširjenost in status revizijske komisije v družbah po vsem svetu dokazujeta nasprotno. Na splošno velja, da prednosti dobro zasnovane revizijske komisije preženejo dvome o ustrezni porabi virov oziroma o previsokih stroških (Good practices for meeting market expectations, 2003).

10. PREDNOSTI IN PROBLEMI REVIZIJSKE KOMISIJE

10.1. Prednosti revizijske komisije

Ko se podjetja odločajo za ustanovitev revizijske komisije, pri tehtanju odločitve ne smejo upoštevati samo dodatnih stroškov in obveznosti, temveč tudi prednosti, ki jih taka odločitev prinese. Dobro delujoča revizijska komisija prinese v podjetje poleg boljšega nadzora nad poslovanjem tudi izboljšano sliko podjetja v očeh javnosti s svojim dodatnim organom nadzora.

Temeljne težnje, ki naj bi vodile k ustanovitvi revizijske komisije, so (Duhovnik, 2002, str. 18):

- izboljšanje podjetniške prakse;
- večja učinkovitost članov nadzornega sveta;
- izboljševanje komuniciranja med nadzornim svetom in zunanjim revizorjem;
- varovanje in povečevanje neodvisnosti zunanjih revizorjev;
- izboljševanje komuniciranja med nadzornim svetom in notranjim revizorjem;
- varovanje in povečevanje neodvisnosti notranjih revizorjev;
- pomoč revizorjem pri poročanju o resnih pomanjkljivostih pri delovanju vodstva;
- povečevanje zaupanja javnosti v verodostojnost in objektivnost računovodskih izkazov in
- posredovanje med vodstvom in revizorji.

Prednosti ustanovitve revizijske komisije je mogoče doseči tako v večjih in povezanih podjetjih kot tudi v velikih finančnih institucijah, še posebej pa v podjetjih, ki opravljajo dejavnosti gospodarskih javnih služb in v katerih naj bi imela revizijska komisija zaradi javnega interesa poseben pomen. Collier navaja naslednje razloge, ki govorijo v prid temu (Duhovnik, 1997, str. 31):

- podjetja, ki opravljajo dejavnost gospodarskih javnih služb, bi morala zasledovati najugodnejše rešitve na vseh področjih;
- odgovornost za javni interes zahteva strog nadzor in učinkovito revizijo, kar je podprto z delovanjem revizijske komisije;

- člani nadzornega sveta so posebej odgovorni za nadzor nad delovanjem vodstva, da bi zavarovali javni interes in
- javna podjetja so nagnjena k visoki stopnji birokratizacije.

Razlog, da se vse več podjetij odloča za ustanovitev revizijske komisije, lahko pripišemo prednostim, ki jih le-ta prinese. Poleg boljšega in dodatnega nadzora nad poslovanjem in poročanjem podjetja pa revizijske komisije zagotavljajo tudi točnejše podatke za javnost ter sodelovanje med revizorji in upravo.

10.2. Problemi revizijske komisije

Revizijska komisija pri svojem delovanju naleti tudi na probleme in neprijetnosti. Pomembno je, da komisija ne samo kritizira, še posebno o primerih in zadevah, o katerih še ni razpravljala z udeleženci. Preden komisija poda svojo kritiko, je pomembno, da povabi člane vodstva na tiste dele svojih sestankov, na katerih se razpravlja o odgovornosti vodstva in da dostavi vodstvu povzetke svojih zapisnikov, ki se nanašajo na razpravo o odgovornosti vodstva (Duhovnik, 1997, str. 31).

Menim, da je eden od problemov, s katerim se revizijske komisije pri svojem delovanju soočajo, tudi pomanjkanje oziroma nepriznavanje avtoritete s strani zaposlenih, uprave, nadzornega sveta in revizorjev. Revizijske komisije predstavljajo dodaten organ nadzora in s tem tudi novo stopnjo birokratizacije, s katero se srečujejo zaposleni, ki pa nad tem niso vedno navdušeni. Za upravo pa predstavlja revizijska komisija dodatno stroškovno breme, ki se mu rada izogne. Plačila članom in predsedniku komisije za opravljeno delo, sejnine ter administrativni stroški predstavljajo za manjša podjetja preveliko breme, tako da se za ustanovitev raje ne odločijo.

11. OHRANJANJE IN MERJENJE UČINKOVITOSTI DELOVANJA REVIZIJSKE KOMISIJE

Za ohranjanje kakovostnega delovanja revizijske komisije in dobrega pregleda računovodskih izkazov in letnih poročil mora revizijska komisija posvečati pozornost naslednjim ključnim področjem (Good practices for meeting market expectations, 2003):

- poznavanja poslovanja podjetja;
- redni komunikaciji z revizorji in poslovodstvom;
- izobraževanju članov revizijske komisije in
- ocenjevanju svojega delovanja.

Člani revizijske komisije morajo redno obnavljati svoje znanje in sposobnosti. Za nove člane, ki se pridružijo komisiji, pa je priporočljivo dodatno izobraževanje, ki naj bi obsegalo naslednje (Good practices for meeting market expectations, 2003):

- finančno in računovodsko tveganje;

- področje zakladništva in kontrolni postopki;
- računovodske in poročevalske zahteve;
- zakonske zahteve in
- značilni trendi za posamezni sektor.

Merjenje učinkovitosti in kakovosti opravljenega dela članov revizijske komisije se lahko meri na naslednje načine (Revizijski odobri, 2007):

- samoocenjevanje, ki je lahko individualno ali skupinsko;
- neodvisni zunanji strokovnjak;
- individualno ocenjevanje s strani predsednika revizijske komisije (poznavanje poslovanja, specifična znanja, objektivnost, neodvisnost, odgovornost, predanost in prisotnost);
- skladnost z ustanovitveno listino in
- poročanje nadzornemu svetu.

Za ohranjanje in merjenje učinkovitosti delovanja revizijske komisije je potrebno konstantno spremljati njene rezultate, jih primerjati z ustanovno listino in v primeru prevelikih razlik ustrezno ukrepati. Prav gotovo pa bodo člani revizijske komisije tudi bolj samoiniciativni in učinkoviti, če bodo že vnaprej vedeli, da se bo njihovo delo spremljalo in na koncu tudi ocenjevalo.

12. SKLEP

Revizijske komisije se ustanavljajo z namenom izboljšanja računovodskega poročanja javnosti, učinkovitosti sistema notranjih kontrol, predlaganja in imenovanja zakonskega revizorja in tudi izboljšanjem samega sistema računovodstva podjetja. Podjetje samo z ustanovitvijo revizijske komisije ne sme pričakovati uspehov in vidnih rezultatov, saj je dejanska uspešnost novoustanovljene revizijske komisije odvisna od več dejavnikov in zunanjih vplivov.

Prvi korak k uspešnosti je pravilna izbira članov, ki bodo sestavljali revizijsko komisijo. Nadzorni svet oziroma upravni odbor mora biti pri imenovanju članov pozoren na kvalifikacije, ki so pomembne za zadostno strokovnost revizijske komisije, ter na znanja, ki članom omogočajo, da lahko kompetentno sodelujejo z zunanjimi strokovnjaki in da so sposobni zaznati notranje napake in prevare ter na koncu o njih podati ustrezno mnenje in predloge za njihovo odpravo in izboljšavo.

Vse zgoraj naštetu pa je brezpredmetno, če se pri imenovanju članov revizijske komisije zanemari njihovo morebitno odvisnost. Samo neodvisni člani komisije lahko konstruktivno podajo svoje mnenje in podvomijo v pravilnost odločitev uprave in posloводства. Za uspešnost revizijske komisije so poleg osebnostnih lastnosti članov in njihove neodvisnosti pomembni tudi naslednji dejavniki. Člani revizijske komisije se morajo pri svojem delovanju

redno srečevati. Sestati bi se morali vsaj enkrat v četrtletju, saj lahko le tako spremljajo poslovanje, poročanje in revidiranje družbe. Navsezadnje morajo biti člani komisije za svoje delo tudi ustrezno nagrajeni, vendar se mora pri tem paziti, da njihovo plačilo ni odvisno od dejanske uspešnosti poslovanja družbe. Plačila naj bodo vezana na njihovo strokovnost, rezultate in vloženo delo. Poleg vseh lastnosti, ki lahko vplivajo na uspešnost komisije, pa je pomembna tudi ustanovna listina, v kateri so določene vse odgovornosti članov revizijske komisije, pooblastila, ki jih imajo pri svojem delu in tudi vloga komisije v podjetju.

Med pisanjem diplomskega dela sem si ustvarila kritičen pogled na določena področja, povezana z revizijskimi komisijami, ki jih bom predstavila v nadaljevanju.

Menim, da se podjetja v večini primerov ne odločijo za ustanovitev revizijske komisije predvsem zaradi dodatnega stroškovnega bremena. Revizijska komisija predstavlja manjšim podjetjem prevelik strošek glede na prednosti in koristi, ki jih le-ta prinaša, zato pri tehtanju odločitve o ustanovitvi komisije, stroški pretehtajo prednosti. V velikih podjetjih pa se strošek delovanja revizijske komisije lažje upraviči, vendar se poslovodstvo ne zaveda prednosti, ki jih komisija nudi. Menijo, da imajo z zunanjimi in morebitnimi notranjimi revizorji zagotovljeno zadostno stopnjo nadzora in predstavlja komisija samo dodaten birokratski organ.

Naslednji problem, ki bi ga rada izpostavila je, da podjetja z že ustanovljenimi revizijskimi komisijami posvečajo premalo pozornosti neodvisnosti njenih članov. Ne zavedajo se, da morebitna odvisnost njenih članov izniči vse prednosti, ki jih revizijska komisija prinaša. Člani komisije morajo biti pri svojem delu neodvisni, saj so le tako lahko učinkoviti in izpolnjujejo svoje poslanstvo. Če se podjetje odloči za ustanovitev revizijske komisije zgolj zaradi zadostitvi zakonski določbi, potem odvisnost članov komisije ne predstavlja problem, saj se od nje tako ne pričakuje, da bi nasprotovala odločitvam uprave in dvomila o pravilnosti njenih odločitev. Na drugi strani pa je podjetjem, ki ustanovijo komisijo zaradi njenih prednosti, pomembno, da so člani neodvisni. Verjetno pa je v tako majhnem poslovnem okolju kot je Slovenija težko doseči, da so vsi člani neodvisni in da nihče ne vpliva na njihovo razmišljanje.

Problem se pojavlja tudi pri zagotavljanju zadostnega števila ustreznega kadra, ki bi lahko zagotovil, da bi člani revizijske komisije delovali čimbolj učinkovito, zasledovali svoje poslanstvo in bili pri svojem delu neodvisni. Glede na uspešnosti in prednosti revizijskih komisij lahko v prihodnosti zagotovo pričakujemo, da se bo vse več podjetij v Sloveniji odločilo za njeno ustanovitev.

Rešitev problema vidim v zakonski ureditvi in določitvi o neodvisnosti članov komisije. Prav tako bi se morali člani revizijske komisije pisno opredeliti o svoji neodvisnosti, saj bi ob pravni podlagi in pisni izjavi postale razmere preglednejše. Poleg večje transparentnosti, ki bi

jo prinesel zakon, bi neodvisni člani komisije zagotovo podajali objektivna mnenja in dvome o pravih odločitvah uprave.

V literaturi se pogosto omenja, da bi se morala slovenska podjetja zgledovati po tujih, kjer so revizijske komisije že dobro uveljavljene in predstavljajo stalno prakso. Pri tem pa velikokrat pozabimo, da ne moremo neposredno primerjati naših podjetij s tujimi. Vedeti moramo, da srednja in majhna podjetja niso primerljiva s tujimi korporacijami in da tudi v tujini podjetja takšnega obsega ne razmišljajo o ustanovitvi. Večina velikih slovenskih podjetij, ki v svetovnem merilu predstavljajo majhna podjetja, ima ustanovljeno revizijsko komisijo, kar je pohvalno. Javnost, ki kritizira odločitve slovenskih podjetij glede neustanavljanja komisije, bi morala vzeti v obzir tudi dejstvo, da se naša podjetja glede na enako velikost podjetij v tujini veliko prej odločijo za ustanovitev.

LITERATURA

1. Bajuk Jože, Kostrevc Denis, Podbevšek Gorazd: Nagrajevanje uprav in nadzornih organov v EU in Sloveniji. Ljubljana : Združenje članov nadzornih svetov, 2004. 62 str.
2. Bratina Borut: S kodeksi upravljanja bomo bolj evropski. Finance, Ljubljana, 2003, 82, str. 16.
3. Duhovnik Meta: Revizijski odbor in njegova vloga v podjetju. Revizor, Ljubljana, 1997, 12, str. 9–32.
4. Duhovnik Meta: Revizijski odbori kot svetovalec nadzornemu svetu. Finance, Ljubljana, 2002, 54, str. 18.
5. Flesher L. Dale, Samson D. William, Previts Gary John: The origins of value-for-money auditing: the Baltimore and Ohio Railroad: 1827-1830. Managerial Auditing Journal, 2003, 5, str. 374–386.
6. Hiti Špela: Razvoj revizije v svetu in Sloveniji. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2007. 43 str.
7. Horvat Tatjana: Mednarodne novosti: poslovne združitve, mednarodni standardi računovodskega poročanja, trajnostni razvoj in revizijski odbori. Revizor, Ljubljana, 2002, 6, str. 100–107.
8. Kocbek Marijan et al.: Veliki komentar zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1). Ljubljana : GV Založba, 2007. 952 str.
9. Kocbek Marijan, Ivanjko Šime, Bratina Borut: Nadzorni sveti v delniških družbah in družbah z omejeno odgovornostjo. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1998. 444 str.
10. Kumelj Špela: Vloga revizijskih odborov pri nadziranju družb. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 39 str.
11. Lesar Polonca: Notranje kontrole v računovodstvu. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 44 str.
12. Mihelič Mateja: Odnos revizijskega odbora in notranje revizije do zunanjega revizorja ter vpliv osme direktive EU na ureditev revizije v Sloveniji. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 72 str.
13. Mehle Urška: Sarbanes-Oxleyjev zakon: vsebina in posledice v svetu in Evropski uniji. Diplomsko delo : Ekonomska fakulteta, 2005. 44 str.
14. Nemeč Anica: Sodelovanje zunanjega revizorja s poslovodstvom, nadzornim svetom in revizijskim odborom. Revizor, Ljubljana, 2000, 10, str. 7–26.
15. Odar Marjan: Organiziranost revizijske stroke v Sloveniji v skladu z evropsko direktivo. Zbornik referatov XXXVIII. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, finančah in reviziji. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006, str. 99–113.
16. Prijović Irena: Priročnik za člane nadzornih svetov in upravnih odborov. Ljubljana : Združenje članov nadzornih svetov, 2007. 260 str.
17. Samec Nataša: Sarbanes-Oxley Act – nova pravila Corporate Governance v ZDA. Pravna praksa, Ljubljana, 2003, 37, str. 14.

18. Taylor H. Donald, Glenzen G. William: Revidiranje Zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
19. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 1083 str.
20. Vremec Luka: Dobra praksa pri delu revizijskega odbora. Revizor, Ljubljana, 2003, 12, str. 24–50.

VIRI

1. Good practices for meeting market expectations. [URL: <http://www.pwc.com>], 9. 10. 2007.
2. Audit Committee Research Report. [URL: <http://www.huronconsultinggroup.com>], 26. 9. 2007.
3. Committee Matching System. [URL: <http://www.aicpa.org/info/committees/index.asp>], 20. 9. 2007.
4. Eight Habits of Highly Effective Audit Committees. [URL: http://www.aicpa.org/pubs/jofa/sep2007/eight_habits.htm], 27. 9. 2007.
5. Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in sveta. 21 str. [URL: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sl/oj/2006/l_15720060609sl00870107.pdf], 30. 8. 2007.
6. Kodeks upravljanja javnih delniških družb 2007. 32 str. [URL: <http://www.zdruzenje-manager.si/storage/1121/kodeks.pdf>], 5. 7. 2007.
7. Kostrevc Denis: Enotirni sistem upravljanja. [URL: <http://www.istrabenz.si/slo/investitorji/vodenjeinupravljanje/enotirnisistemupravljanja>], 10. 8. 2007.
8. Podbevšek Gorazd: Nagrajevanje članov nadzornega sveta. [URL: <http://www.socius.eu/si/knjiznica/svetovalec/606/article.html>], 22. 9. 2007.
9. Poročilo o upravljanju javnih delniških družb 2006. 29 str. [URL: [http://www.zdruzenje-ns.si/zcnswb/doc/upl/porocilo_cg_2005-\(za-javnost\)_47.pdf](http://www.zdruzenje-ns.si/zcnswb/doc/upl/porocilo_cg_2005-(za-javnost)_47.pdf)], 5. 7. 2007.
10. Priporočila za članstvo, delo in plačilo članov nadzornih svetov in upravnih odborov 2007. [URL: http://www.zdruzenje-ns.si/db/doc/upl/priporocila_za_clanstvo_delo_in_placilo_ns_in_uo_koncna.pdf], 5. 7. 2007.
11. Revizijski odbori. [URL: <http://www.deloitte.com>], 15. 10. 2007.
12. Zakon o bančništvu (Uradni list RS, št. 131/2006).
13. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/2006).

SLOVAR TUJIH IZRAZOV

TUJ IZRAZ

- Auditt committee
- National council of nonprofit associations
– NCNA
- Securities and Exchange Commission –
SEC
- New York Stock Exchange – NYSE
- National Association of Securities Dealers
– NASD
- American Institute of Certified Public
Accountants – AICPA

SLOVENSKI PREVOD

- Revizijski odbor
- Nacionalni svet za neprofitno združenje
- Komisija za vrednostne papirje in borze
- Newyorška borza
- Nacionalno združenje članov borze
vrednostnih papirjev
- Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev