

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**VLOGA REVIZIJSKIH ODBOROV PRI
NADZIRANJU DRUŽB**

Ljubljana, februar 2005

ŠPELA KUMELJ

IZJAVA

Študentka Špela Kumelj izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marjana Odarja, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 24. 2. 2005

Podpis: _____

KAZALO:

1. UVOD	1
2. OPREDELITEV IN RAZVOJ REVIZIJSKIH ODBOROV	2
2.1. OPREDELITEV REVIZIJSKEGA ODBORA.....	2
2.2. VKLJUČITEV REVIZIJSKEGA ODBORA V ORGANIZACIJSKO STRUKTURO DRUŽBE GLEDE NA SISTEM UPRAVLJANJA DRUŽB	3
2.3. RAZVOJ REVIZIJSKIH ODBOROV TEKOM 19. IN 20. STOLETJA.....	6
3. DEJAVNIKI UČINKOVITEGA IN USPEŠNEGA ORGANIZIRANJA IN VPELJAVE REVIZIJSKEGA ODBORA V DRUŽBO	7
3.1. POMEMBNA VLOGA USTANOVNE LISTINE	8
3.2. USTREZNOST ČLANOV REVIZIJSKEGA ODBORA TER NJIHOVA NEODVISNOST	8
3.2.1. NEODVISNOST ČLANOV KOT KLJUČNI ELEMENT OBLIKOVANJA REVIZIJSKEGA ODBORA.....	9
3.2.2. POMEN STROKOVNJAKA NA PODROČJU RAČUNOVODSTVA ALI FINANC	10
3.2.3. PREDSEDNIK REVIZIJSKEGA ODBORA KOT KLJUČNI PREDSTAVNIK ODBORA.....	11
3.3. ZAVEZANOST ČLANOV REVIZIJSKEGA ODBORA K OPRAVLJANJU DELA IN NJIHOV MANDAT.....	11
3.4. OPTIMALNA VELIKOST REVIZIJSKEGA ODBORA	12
3.5. VLOGA SEJ REVIZIJSKIH ODBOROV IN POMEN DNEVNEGA REDA.....	12
3.6. PLAČILO ČLANOM REVIZIJSKEGA ODBORA ZA OPRAVLJENO DELO	13
3.7. STALNO STROKOVNO IZPOPOLNJEVANJE IN OCENJEVANJE KAKOVOSTI DELA ČLANOV REVIZIJSKEGA ODBORA	14
4. NAJPOMEMBNEJŠE ODGOVORNOSTI REVIZIJSKEGA ODBORA PRI NADZORU DRUŽBE	15
4.1. ODGOVORNOST ZA USPEŠEN SISTEM NOTRANJNH KONTROL.....	16
4.1.1. ZAVAROVANJE INFORMATORJEV	17
4.2. NADZOR NAD RAČUNOVODSKIM POROČANJEM DRUŽB ZUNANJIM UPORABNIKOM	18
4.3. ODGOVORNOSTI GLEDE ZAKONODAJNIH, PRAVNIH IN DAVČNIH ZADEV	19
4.4. SODELOVANJE MED ZAKONSKIM REVIZORJEM IN REVIZIJSKIM ODBOROM	19
4.4.1. POOBLASTILO ZA ODOBRITEV NEREVIZIJSKIH STORITEV	21
4.5. VLOGA REVIZIJSKEGA ODBORA KOT NADZORNIKA NOTRANJIM REVIZORJEM	22
4.6. SODELOVANJE REVIZIJSKEGA ODBORA Z ORGANI UPRAVLJANJA IN RAVNATELJEVANJA DRUŽBE.....	23

5. ZAKONODAJNE ZAHTEVE GLEDE USTANOVITVE REVIZIJSKEGA ODBORA V DRUŽBAH V ZDA, EU IN SLOVENIJI.....	24
5.1. ZAKONODAJNE ZAHTEVE V ZDA IN ZAKON SARBANES-OXLEY	25
5.2. ZAKONODAJNE ZAHTEVE GLEDE USTANOVITVE REVIZIJSKIH ODBOROV V EU.....	26
5.3. SLOVENIJA IN ZAKONODAJNE ZAHTEVE GLEDE USTANOVITVE REVIZIJSKEGA ODBORA V DRUŽBAH.....	27
6. KRITIČNI PREGLED PREDVIDENIH ZAKONODAJNIH ZAHTEV GLEDE REVIZIJSKIH ODBOROV V SLOVENIJI.....	29
6.1. SLOVENSKI STROKOVNJAKI NA PODROČJU RAČUNOVODSTVA IN FINANC KOT ČLANI REVIZIJSKEGA ODBORA TER NJHOVA NEODVISNOST	29
6.2. REVIZIJSKI ODBOR KOT STROŠKOVNO IN ORGANIZACIJSKO BREME ZA MANJŠE DRUŽBE	31
6.3. KRITIČNI POGLED NA ZDAJŠNJE RAZMERE V SLOVENSКИH NADZORNIH SVETIH	32
7. SKLEP	34
LITERATURA	37
VIRI	38
PRILOGE	

1. UVOD

Računovodske prevare so v zadnjih letih pogosto deležne pozornosti medijev in zainteresirane javnosti. Zamajale so zaupanje javnosti v računovodsko in revizijsko stroko ter pokazale na ranljivost svetovnih kapitalskih trgov. Vlade gospodarstev po svetu so se na izzive različno odzvale. Sprejeti so bili strožji zakoni, nacionalni kodeksi upravljanja družb, oblikovale so se posebne ekspertne raziskovalne skupine, borze pa so predpisale strožja pravila delovanja in poročanja. Vsi ukrepi imajo enak cilj: povrniti zaupanje v poslovanje in popraviti oškodovanega ugled družb v očeh javnosti in interesnih udeležencev.

Eden izmed načinov, kako vzpostaviti nadzor nad poslovanjem in poročanjem družbe, je tudi imenovanje revizijskega odbora. Vendar pa ustanovitev revizijskega odbora še ne pomeni, da bo nadzor nad poslovanjem in poročanjem družbe tudi učinkovit in uspešen. V diplomskem delu sem naštela več elementov in dejavnikov, ki vplivajo na odgovorno delovanje revizijskega odbora.

V svetu so revizijski odbori v praksi bolj uveljavljeni kot v Sloveniji. Kako bodo pri nas revizijski odbori dosegli večje zaupanje ter uspešnejši in učinkovitejši nadzor nad poslovanjem in poročanjem družbe, bo pokazala prihodnost. Trenutno je v Sloveniji le malo družb, ki imajo revizijske odbore. Pri družbah, ki uvajajo in že imajo imenovane revizijske odbore, pa bo zanimivo slediti uspešnosti in učinkovitosti njihovega delovanja.

Cilj mojega diplomskega dela je prikazati koristno vlogo revizijskih odborov pri nadziranju družb doma in v svetu ter se na koncu kritično opredeliti glede vloge revizijskih odborov v Sloveniji. Poskusila bom odgovoriti na vprašanje, ali so lahko slovenski revizijski odbori učinkovit in uspešen mehanizem za zagotavljanje boljšega nadzora nad poslovanjem in poročanjem družb.

Namen mojega diplomskega dela je pomoč in spodbuda slovenskim družbam pri oblikovanju in vpeljavi neodvisnega revizijskega odbora v družbo. Poleg tega pa bom prikazala prednosti in koristi po svetu že dolgo uveljavljenih revizijskih odborov.

Pri izdelavi diplomskega dela sem upoštevala obstoječo literaturo s področja revizije in revizijskih odborov ter članke iz domačih in tujih revij, ki se dotikajo tega področja. Večina literature se nanaša na družbe in razmere v ZDA in EU.

Diplomsko delo poleg uvoda in zaključka sestavlja še pet sklopov. Prvi sklop zajema opredelitev in razvoj revizijskega odbora. V tem sklopu sem navedla, kako avtorji opredeljujejo revizijski odbor ter kako so se revizijski odbori v času razvijali. Opredelila sem razlike pri vpeljavi revizijskega odbora v družbo glede na različna sistema upravljanja. V drugem sklopu sem naštela in opredelila dejavnike, ki vplivajo na uspešno in učinkovito

delovanje revizijskega odbora. Tretji sklop sestavljajo odgovornosti in naloge revizijskega odbora. V predzadnjem sklopu sem navedla pomembnejše zakonodajne spremembe glede revizijskih odborov po računovodskih prevarah v ZDA od konca leta 2001 do danes. V zadnjem sklopu pa sem se kritično opredelila do zakonodajnih in ostalih predvidenih zahtev glede revizijskih odborov v Sloveniji.

2. OPREDELITEV IN RAZVOJ REVIZIJSKIH ODBOROV

2.1. OPREDELITEV REVIZIJSKEGA ODBORA

Vsak avtor opredeljuje revizijski odbor malo drugače, zato bom predstavila le nekaj opredelitev. Najbolj splošno najdemo v ameriškem zakonu Sarbanes-Oxley (*angleško: Sarbanes-Oxley Act*). Revizijski odbor opredeljuje kot odbor oziroma organ, ustanovljen s strani upravnega odbora z namenom nadzora nad računovodskim poročanjem¹ družbe in revizije računovodskih izkazov (Zakon Sarbanes-Oxley, 2004). Dunn (1991, str. 30) poudarja, da je revizijski odbor, odbor upravnega odbora, sestavljen iz neizvršilnih ravnateljev. Ustanovljen je z namenom pregleda računovodskih izkazov družbe, uspešnosti sistema notranjih kontrol, izsledkov zakonske revizije in zaradi podajanja predlogov za imenovanje in plačilo zakonskega revizorja².

Slovenska avtorica Duhovnikova (2002, str. 18) v enem izmed svojih člankov opredeljuje revizijski odbor kot odbor nadzornega sveta, dejaven na področju revidiranja, notranjega kontroliranja in računovodskega poročanja. Stališče, ki ga zavzema je, da lahko revizijski odbor predstavlja tudi uspešen mehanizem, s katerim nadzorni svet nadzira poslovanje družbe. Bratina (2003, str. 1197) dodaja, da revizijski odbor predstavlja pomembno vez med upravo in zakonskim revizorjem.

Pri opredelitvah revizijskega odbora avtorji v večini zajemajo tudi namene njegove ustanovitve ter poudarjajo različne odgovornosti, ki naj bi jih ta tudi izpolnjeval pri svojem delovanju. Vsem opredelitvam je skupna **nadzorna funkcija revizijskega odbora z namenom zagotovitve verodostojnega računovodskega poročanja družbe**. Različne

¹ **Računovodsko poročanje** (*angleško: financial reporting*) zajema poročanje družbe v okviru letnega poročila in medletnih poročanj zunanjim uporabnikom. Letno poročilo, velikih družb (po opredelitvi ZGD) je sestavljeno iz računovodskih izkazov, pojasnil k računovodskim izkazom in poslovnega poročila (Kocbek, 2001, str. 163).

² **Zakonski revizor** (*angleško: statutory auditor*) - Taylor in Glezen opredeljujeta zakonske revizorje kot posameznike, ki niso zaposleni v družbi, katere uradne trditve ali predstavitev revidirajo. Na podlagi pogodb z naročnikom opravljajo neodvisne revizijske storitve, ki jih je več vrst. Zakonski revizorji najpogosteje izvajajo revizijo, pri kateri se preverjajo računovodskih izkazi. Zakonski revizor mora oblikovati mnenje o njihovi poštenosti v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi (Taylor, Glezen, 1996, str. 36).

opredelitve strokovnjakov so tudi odraz različnega pogleda na sisteme upravljanja družb. V nadaljevanju bom podrobneje razložila dva sistema upravljanja in vključitev revizijskega odbora v organizacijsko strukturo različnih sistemov.

2.2. VKLJUČITEV REVIZIJSKEGA ODBORA V ORGANIZACIJSKO STRUKTURO DRUŽBE GLEDE NA SISTEM UPRAVLJANJA DRUŽB

Poznamo dvotirni in enotirni sistem upravljanja družb. Zaradi zapletenosti sistemov bom pri njihovi opredelitvi določila vlogo in poimenovanje posameznih organov upravljanja in ravnateljstva ter organizacijske funkcije, ki jih avtorji različno poimenujejo.

Organizacijska pojava katera se pojavi pri opredelitvi sistema upravljanja družb sta upravljanje in ravnateljstvo. Rozman (1998, str. 30) **upravljanje** (*angleško: governance*) opredeljuje kot funkcijo varovanja interesov lastnika, ki se kaže v težnji po večanju njihovega premoženja. Dodaja, da upravljanje postavlja temeljne usmeritve, cilje in politiko ter nadzira, ali poslovanje poteka v skladu z interesi lastnikov. **Ravnateljstvo** (*angleško: management*) je proces planiranja, organiziranja, vodenja in kontroliranja porabe virov z namenom doseganja postavljenih ciljev (Schermerhorn, Chappell, 2000, str. 5).

V **dvotirnem sistemu upravljanja**³ nastopajo trije upravljalški organi: **skupščina**, **nadzorni svet**⁴ in **predstojništvo** (*nemško: Vorstand*). Za ta sistem je značilno, da upravljata družbo nadzorni svet in predstojništvo (Rozman, 1998, str. 30). Štruceva (2004, str. 45) dodaja, so med ta dva organa razdeljene naloge vodenja družbe in kontrole nad vodenjem družbe. Predstojništvo je v Zakonu o gospodarskih družbah poimenovano kot uprava, zato bom v nadaljevanju diplomskega dela uporabljala ta pojem.

Pri razumevanju organov dvotirnega sistema upravljanja je izrednega pomena tudi njihova odgovornost in vloga v družbi. Kovač (Zajc et al., 2004, str. 58–60) poudarja, da **uprava** neposredno, samostojno in na lastno odgovornost vodi družbo ter jo zastopa in predstavlja. V pristojnosti **nadzornega sveta** (*angleško: supervisory board*) pa je nadziranje vodenja poslovanja družbe. Slovenski sistem je primer dvotirnega sistema upravljanja družb. Ta je prisoten predvsem v državah srednje Evrope (v Nemčiji, Avstriji, Nizozemski, itd).

³ **Dvotirni sistem upravljanja družb** (*angleško: two-tier board structure*) – nekateri avtorji ga imenujejo tudi dualistični sistem upravljanja družb (Laura Tjaša Štruc) ali nemški sistem upravljanja družb (Rudi Rozman, 1998, str. 30). Enotirni sistem upravljanja družb (*angleško: single-tier board structure*) pa imenujejo monističen ali angleško-ameriški sistem upravljanja družb.

⁴ **Nadzorni svet** (*angleško: supervisory board*) je po Zakonu o gospodarskih družbah pogojno obvezen organ delniške družbe. Zakon o gospodarskih družbah določa, v katerih primerih je njegovo oblikovanje obvezno.

Enotirni sistem upravljanja družb za razliko od dvotirnega prepušča upravljanje in nadzor družbe enemu organu, t.i. **upravnemu odboru**⁵. Člani upravnega odbora so izvršilni in neizvršilni ravnatelji (Peklar, 2003, str. 116). Turk (2002, str. 179, 335) opredeljuje **neizvršilnega ravnatelja** (*angleško: nonexecutive director*) kot člana upravnega odbora, ki s svojimi neodvisnimi sodbami sooblikuje strateške odločitve. Drugi vodilni uslužbenci od njega niso organizacijsko odvisni. **Izvršilni ravnatelji** (*angleško: executive directors*) skrbijo za ravnateljevanje posameznega področja in ne odločajo o politiki, temveč sprejemajo le taktične odločitve. Kovač (Zajc et al., 2004, str. 62) poudarja, da je vloga upravnega odbora v enotirnem sistemu upravljanja družb zelo podobna funkciji nadzornega sveta. Funkcijo vodenja vsakodnevnih poslov upravni odbor prepušča izvršilnim ravnateljem. Ta sistem upravljanja družb prevladuje v večini držav. Med temi državami sta tudi ZDA in Velika Britanija.

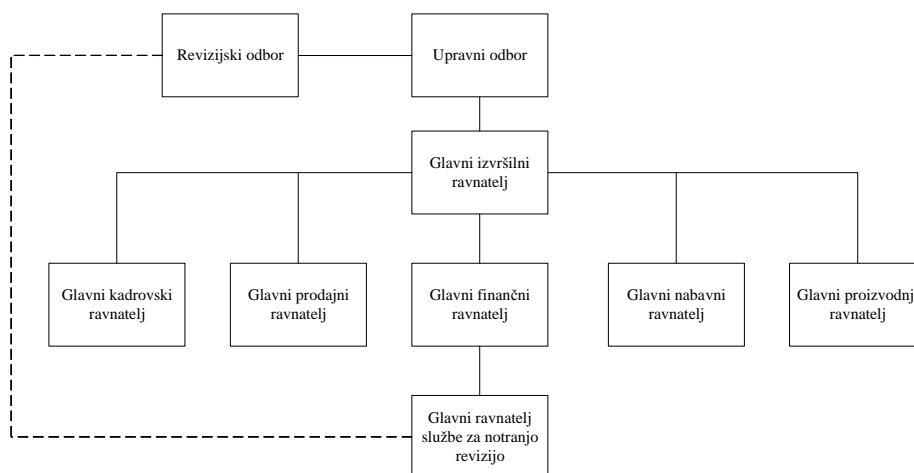
Upravni odbor v enotirnem in uprava v dvotirnem sistemu upravljanja predstavljata različna organa družbe. Rozman (1998, str. 30) podaja, da **upravni odbor opravlja pretežno upravljalško in v manjši meri ravnateljsko funkcijo**, medtem ko **uprava opravlja pretežno ravnateljsko in v manjši meri upravljalško funkcijo**.

Določitev mesta revizijskega odbora v organizacijskem ustroju družbe je odvisna od sistema upravljanja družbe. Glede na sistem upravljanja družb je odvisno, kateri organ imenuje revizijski odbor in komu je ta odgovoren. Bratina (2003a, str. 16) meni, da je v enotirnem sistemu upravljanja družbe naloga upravnega odbora, da imenuje revizijski odbor. Člani revizijskega odbora morajo biti imenovani izključno iz kroga neodvisnih neizvršilnih ravnateljev. Kako naj bi bil revizijski odbor organizacijsko vključen v družbo z enotirnim sistemom upravljanja družbe, je razvidno iz Slike 1 (glej str. 5).

Za imenovanje članov revizijskega odbora v dvotirnem sistemu upravljanja družbe je odgovoren nadzorni svet oziroma v nekaterih primerih neodvisno telo nadzornega sveta, oblikovano za njegovo imenovanje. Revizijski odbor poroča in je odgovoren nadzornemu svetu (Vremec, 2003, str. 33). Na podlagi opisov iz literature glede dvotirnega sistema upravljanja sem narisala organizacijsko strukturo (glej Sliko 2, na str. 5) in vanj vključila revizijski odbor.

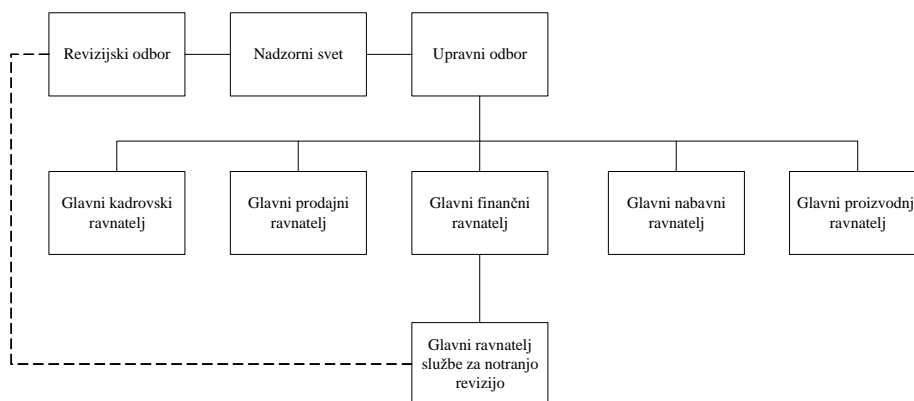
⁵ **Upravni odbor** (*angleško: board of directors*) – Prevod na podlagi Predloga Zakona o gospodarskih družbah – H (2005). Rudi Rozman (1998, str. 30) v svojem članku poudarja, da je pravilno poimenovanje organa drugačno. Poimenuje ga usmerjevalni odbor ali zbor lastnikov.

Slika 1: Primer organizacijske strukture enotirnega sistema družbe z vključenim revizijskim odborom.



Vir: Braiotta, 1999, str. 222.

Slika 2: Dvotirni sistem upravljanja družb in vključitev revizijskega odbora v organizacijsko strukturo.



Vir: Braiotta, 1999, str. 222; lastna priredba.

Avtorji opredeljujejo več razlik med dvotirnim in enotirnim sistemom upravljanja. **Različnost sistemov** je po mnenju Rozmana **pogojena z zgodovinskim razvojem**. V Evropi so banke in zemljiški veleposestniki razpolagali z denarjem, ki so ga želeli dobičkonosno vložiti, ne da bi se spuščali v ravnateljjevanje družbe. V procesu upravljanja in ravnateljjevanja jim je bil dovolj le nadzor nad družbo. V ZDA pa so bili podjetni posamezniki, ki so vlagali in upravljali ter uravnavali poslovanje družbe sami (Rozman, 1998, str. 30).

Ena izmed pomembnejših razlik med enotirnim in dvotirnim sistemom upravljanja družb po mnenju Kocbeka je v **odgovornosti**. V dvotirnem sistemu vodi uprava družbo samostojno in

na lastno odgovornost, nadzorni svet pa jo v zakonskem pogledu lahko zgolj nadzira. V vodenje družbe se nadzorniki načeloma ne smejo vmešavati. V enotirnem sistemu pa se razlika med upravo in nadzorniki porazgubi. Upravni odbor namreč vodi družbo in odloča ter je pri tem tudi v celoti odgovoren za sprejete odločitve (Tekavec, 2004, str. 13). Štruceva (2004, str. 45) poudarja, da sta oba sistema enako uspešna. Njeno mnenje je tudi, da v praksi razlike med njima vedno bolj izginjajo. V prilogi številka 1 sem navedla katere sisteme upravljanja družb imajo države članice EU.

Menim, da ni toliko pomembno, kateri sistem upravljanja družbe prevzemajo. Pomembnejše je, da družbe vzpostavijo ustrezen in učinkovit sistem nadzora nad poslovanjem družbe. Varovanje interesov delničarjev in ostalih interesnih udeležencev (zaposlenih, upnikov, strank, itd.) mora postati cilj nadzora družbe. Nadzorni organ, ki lahko omogoči boljši in učinkovitejši nadzor nad poročanjem in poslovanjem družbe, je revizijski odbor.

2.3. RAZVOJ REVIZIJSKIH ODBOROV TEKOM 19. IN 20. STOLETJA

Začetki revizijskih odborov segajo v leto 1939, ko se je v ZDA pripetila večja računovodska prevara v družbi McKesson & Robbins. **Komisija za vrednostnice in borze** (*angleško: Securities and Exchange Commission – SEC*) in **Newyorška borza** (*angleško: New York Stock Exchange - NYSE*) sta po tem dogodku predlagali ustanovitev revizijskih odborov. Leta 1976 sta NYSE in SEC podali predloge in zahteve za oblikovanje revizijskih odborov za družbe, ki kotirajo na borzi. S to prisilno potezo sta povzročili, da so revizijski odbori postali nekaj vsakdanjega v strukturi ameriških družb (Attwood, Stein, 1989, str. 510–511). Zgodovinski pregled od začetka revizijskih odborov do leta 1993 je podrobneje opisan v prilogi številka 2.

Leta 1998 je bil v okviru NYSE in Nacionalnega združenja članov borze vrednostnih papirjev (*angleško: National Association of Securities Dealers, Inc. – NASD*) ustanovljen odbor **Blue Ribbon Committee**, ki je prispeval k nadaljnjemu razvoju revizijskih odborov. Namen odbora je bil izboljšati uspešnost delovanja revizijskih odborov pri nadzoru nad računovodskim poročanjem družb. Leta 1999 je odbor predstavil družbam svoja priporočila, imenovana **Temeljna načela za delo revizijskih odborov**, ki še danes predstavljajo glavne smernice za delovanje revizijskih odborov. Načela poudarjajo naslednje pomembne točke (Blue Ribbon Committee, 2004):

- 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 odbora pri nadziranju posameznih postopkov revidiranja.

Revizijski odbori so se prvič pojavili v ameriških družbah. Računovodske prevare po svetu, z začetkom družbe Enron v ZDA konec leta 2001, so vlogo in pomen revizijskih odborov v ZDA in svetu še povečevale. Pravila nekaterih nacionalnih borz po svetu in zakonodajne zahteve so s svojimi določili pospešile ustanavljanje revizijskih odborov. V petem poglavju bom opredelila zakonodajne zahteve v ZDA, EU in Sloveniji glede ustanovitve revizijskih odborov.

Revizijski odbori tako niso včerajšnja inovacija. Po računovodskih škandalih so pridobili večji pomen in vlogo (predvsem v državah z dvotirnim sistemom upravljanja). Tudi v prihodnje lahko pričakujemo, da se bodo odgovornosti in vloga revizijskih odborov v svetu stalno spreminjale in dopolnjevale, predvsem zaradi vse večje kompleksnosti transakcij, računovodskih standardov in zahtev nacionalnih zakonodaj.

3. DEJAVNIKI UČINKOVITEGA IN USPEŠNEGA ORGANIZIRANJA IN VPSELJAVE REVIZIJSKEGA ODBORA V DRUŽBO

Da revizijski odbor deluje odgovorno, uspešno in učinkovito, je potrebno pred ali sočasno z njegovo ustanovitvijo upoštevati nekatere dejavnike. Skrbno načrtovanje in ustrezna izbira elementov pri vpeljavi revizijskega odbora v organizacijo je lahko ključnega pomena za njegovo nadaljnjo učinkovitost in uspešnost.

Duhovnikova (2002, str. 18) poudarja, da lahko z učinkovitim in uspešnim revizijskim odborom **dosežemo več prednosti v družbi**, kot so: povečana učinkovitost članov nadzornega sveta, pomoč zakonskim revizorjem pri poročanju o resnih pomanjkljivostih pri delovanju ravnateljstva in uprave, povečanje zaupanja javnosti v verodostojnost in objektivnost računovodskih izkazov ter vzpostavitev posrednika med upravo in zakonskimi revizorji.

Ne glede na različne zakonske in pravne predpise o sistemu nadzora in vodenja družbe v posameznih državah pa se dejavniki, ki vplivajo na uspešnost in učinkovitost revizijskega odbora, ne razlikujejo veliko. V nadaljevanju diplomskega dela bom predstavila najpomembnejše med njimi: ustrezno ustanovno listino, imenovanje usposobljenih in izkušenih članov revizijskega odbora, zagotavljanje neodvisnosti in objektivnosti članov odbora, zavezanost članov revizijskega odbora, določitev ustreznega načrta terminov sklicanih sej, opredelitev plačil za opravljeno delo, zagotavljanje informacij za lažjo orientacijo novih članov ter stalno strokovno izpopolnjevanje in samoocenjevanje članov revizijskega odbora.

3.1. POMEMBNA VLOGA USTANOVNE LISTINE

Za uspešno in učinkovito delo je potrebna predhodna formalna opredelitev odgovornosti in pooblastil revizijskega odbora. Revizijski odbor mora imeti pisno **ustanovno listino** (*angleško: audit committee charter*), v kateri je določen namen revizijskega odbora v nadzoru nad procesom računovodskega poročanja ter revizijo računovodskih izkazov (Current Developments for Audit Committees, 2004).

V ustanovni listini revizijskega odbora naj bi bili jasno opredeljeni **vloga, struktura, procesi in kvalifikacija članov** revizijskega odbora. Dobro sestavljena in podrobna ustanovna listina zagotavlja podlago za organizacijo in določitev odgovornosti odbora, na katero se lahko sklicujejo člani odbora, organi upravljanja in ravnateljstva družbe ter notranji in zakonski revizorji (Working Guide for an Investment Company's Audit Committee, 2004).

Najpomembnejše pa je seveda to, da revizorski odbor sledi zastavljenim ciljem in odgovornostim, opredeljenim v ustanovni listini. Listina mora biti po potrebi prilagojena in spremenjena glede na razmere poslovanja družbe. Nadzorni svet naj bi zato ustanovno listino vsako leto pregledal in po potrebi popravil in potrdil. V prilogi številka 3 je priložen primer ustanovne listine, ki lahko služi kot pomoč pri njenem oblikovanju v slovenskih družbah. Dobro strukturirana ustanovna listina naj bi tudi določala smernice za oblikovanje dnevnega reda sej odbora. Predstavljala naj bi merilo uresničevanja zastavljenih ciljev odbora in podlago za poročanje nadzornemu svetu (Audit Committees, 2004).

3.2. USTREZNOST ČLANOV REVIZIJSKEGA ODBORA TER NJIHOVA NEODVISNOST

Ključnega pomena za uspešno delovanje revizijskega odbora je imenovanje ustrezno usposobljenih in izkušenih članov revizijskega odbora. Braiotta (1999, str. 6) poudarja, da je za uspešno in učinkovito delovanje revizijskega odbora pomembna sestava članov odbora. Dodaja, da je pomembno tudi, kako bodo odgovornosti in pooblastila razdeljena med člane revizijskega odbora.

Predlog osme direktive Sveta EU (2005) podaja dokaj prosta določila glede sestave revizijskega odbora. Državam članicam EU dopušča možnost, da same določijo, ali naj revizijski odbor sestavljajo le neizvršilni ravnatelji oziroma ali naj bodo člani revizijskega odbora iz vrst članov nadzornega sveta. Predlog osme direktive Sveta EU (2005) dopušča tudi možnost, da so člani revizijskega odbora lahko imenovani na skupščini delničarjev.

Slovenski Kodeks upravljanja javnih delniških družb (2004) priporoča, naj imajo člani revizijskega odbora takšne strokovne in osebnostne lastnosti, ki jim zagotavljajo kakovostno

in neodvisno delovanje, predvsem pa neodvisnost od uprave, razpoložljiv čas za delo v odboru, dobro razgledanost v stroki, poznavanje področij poslovanja družbe ter vsebinsko poznavanje računovodstva in revidiranja.

Podrobnejša priporočila od Slovenskega Kodeksa upravljanja javnih delniških družb v svojih virih podaja revizijska družba PricewaterhouseCoopers (Audit Committees, 2004), ki poleg sposobnosti članov vključuje tudi poznavanje izpostavljenosti tveganjem, poznavanje načinov nadzora v družbi in sposobnost dajanja drugačnih mnenj z različnih vidikov.

Kot vsak organ družbe tudi revizijski odbor sestavljajo ljudje. Izredno pomembno je katere člane nadzorni svet ali upravni odbor imenuje v revizijske odbore. **Kakovost in uspešnost delovanja revizijskih odborov je odvisna od strokovnosti, neodvisnosti, osebnostnih značilnosti in izkušenj posameznikov, ki jih sestavljajo.**

3.2.1. NEODVISNOST ČLANOV KOT KLJUČNI ELEMENT OBLIKOVANJA REVIZIJSKEGA ODBORA

Zaradi nadzorne vloge članov revizijskega odbora je njihova glavna odlika neodvisnost. Z neodvisnim delovanjem bodo lahko konstruktivno nasprotovali odločitvam uprave ali zavzemali nasprotna stališča kot uprava. Kaj pa pomeni biti neodvisen in delovati neodvisno?

Opredelila bom neodvisnost, kot jo razlaga Kodeks etike MZRS za računovodske strokovnjake (2003, str. 57). V njem je **neodvisnost mnenja** opredeljena kot miselnost, ki dopušča oblikovanje mnenja, brez kakšnega vpliva, ki bi ogrožal strokovno presojo, ter omogoča posamezniku delovati neoporečno, nepristransko in s strokovnim dvomom. Nepristransko delovanje pa razlaga kot načelo, ki zahteva miselno poštenost in odsotnost navzkrižij interesov.

Kakšne so opredelitve okoliščin, ki ogrožajo neodvisnost revizijskega odbora? Predlog osme direktive Sveta EU (2005) določa, da mora biti vsaj en član revizijskega odbora neodvisen. Podrobnejših določil glede neodvisnosti članov v njej niso opredeljena. Statusi, ki preprečujejo članom revizijskega odbora neodvisno delovanje v ZDA, so (Audit Committees, 2004):

- status trenutnega ali nekdanjega zaposlenega v družbi (najpogosteje se za dobo nekdanje zaposlitve upošteva, doba zadnjih treh let),
- prejemanje dodatnih plačil od družbe ali njenih povezanih družb,
- status ožjega družinskega člana kateregakoli člana upravnega odbora družbe,
- status pomembnega lastnika ali njegovega predstavnika in
- status člana upravnega odbora ali glavnega lastnika večjega kupca ali večjega dobavitelja družbe.

Slovenske družbe lahko najbolj bremeni ravno izpolnitev kriterija neodvisnosti pri imenovanju članov revizijskega odbora. Ali lahko družbe dosežejo neodvisnost in hkrati strokovnost predstavnikov revizijskega odbora v majhni državi, kot je Slovenija? Do problema majhnosti Slovenije in neodvisnosti se bom kritično opredelila v zadnjem poglavju diplomskega dela.

3.2.2. POMEN STROKOVNJAKA NA PODROČJU RAČUNOVODSTVA ALI FINANC

Predlog osme direktive Sveta EU (2005) in Slovenski Kodeks upravljanja javnih delniških družb (2004) podajata zahtevo po vsaj enem članu revizijskega odbora, ki naj bi bil tudi strokovnjak na področju financ ali računovodstva.

Pod pojmom **računovodskega ali finančnega strokovnjaka** (*angleško: financial expert*) Samčeva (2003, str. 14) v svojem članku navaja poznavanje računovodskih standardov in računovodstva, ki so podlaga za letno poročilo. Posameznik mora imeti izkušnje s sestavo računovodskih izkazov in revizijo letnih poročil primerljivih družb ter mora razumeti osnove sistemov notranjih kontrol v družbah. Po načelih SEC (Current Developments for Audit Committees, 2004) pa so k omenjenim sposobnostim dodani še razumevanje procesov računovodskega poročanja, razumevanje odgovornosti in vloge revizijskega odbora, delovne izkušnje na enem izmed področij, kot so finančni ravnatelj, glavni računovodja, kontrolor ali revizor.

V ZDA mora upravni odbor družbe v letnem poročilu razkriti, ali ima revizijski odbor strokovnjaka na področju financ in računovodstva ter njegovo ime in njegovo neodvisnost od ravnateljstva (Current Developments for Audit Committees, 2004).

Nekateri avtorji priporočajo, da je revizijski odbor sestavljen tudi iz nefinančnih oziroma neračunovodskih strokovnjakov. Različni profili strokovnjakov prinesejo drugačne poglede in uporabne perspektive. Braiotta (1999, str. 10) poudarja, da je zaželeno, da imajo člani odbora poleg zgoraj naštetih sposobnosti tudi znanja, kot so: osnovno razumevanje panoge družbe in socialne, politične, gospodarske in pravne vplive na panogo, poznavanje zgodovine, organizacije in poslovne politike družbe ter razumevanje pomembnih problemov planiranja in kontrole.

Glede na posamezna stališča lahko povzamem, da morajo biti vsi člani sposobni vsebinsko prispevati k dejavnostim revizijskega odbora. Zaželeno je različnost v nazorih in pogledih članov, saj lahko enotnost vodi v pretirano poudarjanje nekega pogleda na obravnavano problematiko. Tako naj bi revizijski odbor, predvsem v večjih družbah, vključeval strokovnjaka na področju financ ali računovodstva, člane s finančnim in računovodskim predznanjem in strokovnjake iz ostalih področij. Menim tudi, da je zaradi zagotovitve

uravnoteženja odgovornosti in obremenjenosti članov priporočljivo, da član, ki je strokovnjak na področju računovodstva in financ, ni predsednik revizijskega odbora.

3.2.3. PREDSEDNIK REVIZIJSKEGA ODBORA KOT KLJUČNI PREDSTAVNIK ODBORA

Naloga nadzornega sveta v dvotirnem sistemu upravljanja družb je, da imenuje predsednika revizijskega odbora. Zanj je pomembno, da ima vodstvene sposobnosti in učinkovit delovni odnos s člani odbora, organi upravljanja in ravnateljstva družbe ter notranjimi in zakonskimi revizorji. Nadzorni svet mora občasno pretehtati obstoječo kombinacijo lastnosti, izkušenj in sposobnosti članov odbora in s tem stalno zagotavljati ustrezno ravnovesje v članstvu (Vremec, 2003, str. 33).

Po mnenju Braiotta (1999, str. 10) je predsednik revizijskega odbora koordinator nalog. Pravi tudi, da je uspeh ali neuspeh izvedbe posameznega projekta lahko odvisen od predsednika odbora. Zato je pomembno, da je posameznik tehtno izbran. Poleg vseh kvalifikacij, ki jih podaja Vremec, pa so za Braiotta (1999, str. 10) pomembne tudi: sposobnost stimulirati člane za sodelovanje na sejah odbora brez prevladujočega položaja posameznega člana, spodbuditi interese članov za opravljano delo odbora, slediti zastavljenim ciljem, planirati dnevni red ter koordinirati in posredovati informacije odboru in organom upravljanja in ravnateljstva družbe.

3.3. ZAVEZANOST ČLANOV REVIZIJSKEGA ODBORA K OPRAVLJANJU DELA IN NJIHOV MANDAT

Če hočejo člani revizijskega odbora izpolnjevati svoje dolžnosti in odgovornosti, morajo posvetiti precej časa in energije dejavnostim revizijskega odbora. Poleg odgovornosti, ki jih ima revizijski odbor, pa dejavnosti vključujejo tudi spoznavanje poslovanja družbe in panog družbe, priprave na sejo ter udeležbo na sejah in na neformalnih sestankih z drugimi udeleženci.

Vremec (2003, str. 34) poudarja, da mora nadzorni svet pri ocenjevanju možnih kandidatov za članstvo upoštevati število odborov, v katerih kandidati že delujejo, in njihove druge odgovornosti. Število drugih funkcij namreč lahko vpliva na čas, ki ga imajo na voljo za dejavnosti kot člani revizijskega odbora.

V slovenskih družbah je mandat članov nadzornih svetov določen z 265. členom Zakona o gospodarskih družbah (Kocbek, 2001, str. 271): »Člani nadzornega sveta so izvoljeni za dobo največ štirih let in so lahko ponovno izvoljeni«. 266. člen Zakona o gospodarskih družbah določa tudi: »Skupščina lahko odpokliče člane nadzornega sveta, ki jih je izvolila,

pred iztekom mandata. Za sklep o odpoklicu je potrebna najmanj tričetrtinska večina oddanih glasov. Statut lahko določi višjo večino in druge zahteve« (Kocbek, 2001, str. 272). Glede na to, da bo v slovenskih družbah večina revizijskih odborov ustanovljena v okviru nadzornih svetov, bodo določila glede mandata revizijskega odbora enotna mandatu, ki velja za nadzorni svet.

Pomembno je, da nadzorni svet pri določanju mandata članov odbora uravnoteži kontinuiteto in sveže nazore oziroma poglede članov. Hitra menjava članov lahko negativno vpliva na učinkovitost odbora, ker novi člani potrebujejo čas, da se seznanijo s poslovanjem družbe in problematiko njenega poslovanja. Dobra stran hitre menjave članov pa je, da le-ti v odbor načeloma prinesejo sveže in nove poglede na problematiko (Audit Committees, 2004).

3.4. OPTIMALNA VELIKOST REVIZIJSKEGA ODBORA

Velikost revizijskega odbora se razlikuje od družbe do družbe. Število članov ni odvisno le od odgovornosti revizijskega odbora, temveč tudi od velikosti nadzornega sveta oziroma upravnega odbora. Raziskava družbe PricewaterhouseCoopers je pokazala, da ima 70 odstotkov večjih evropskih družb tri do štiri člane v revizijskem odboru. Na splošno velja, da so **odbori, ki imajo od tri do štiri člane, optimalno veliki** (Audit Committees, 2004). Velikost odbora mora ustrezati okoliščinam v družbi in je odvisna od obsega odgovornosti, ki so mu dodeljene.

Braiotta dodaja, da mora biti revizijski odbor dovolj velik, da zagotovi uravnoteženost stališč in izkušenj, vendar dovolj majhen, da deluje učinkovito. Načeloma pa imajo finančne družbe, kot so banke in zavarovalnice, večje število članov v revizijskih odborih kot pa nefinančne družbe (1999, str. 11).

3.5. VLOGA SEJ REVIZIJSKIH ODBOROV IN POMEN DNEVNEGA REDA

Revizijski odbor se mora redno sestajati ter podrobno načrtovati urnik sej in dnevni red ter opredeliti sodelujoče osebe. Pomembno je, da sta pogostost in trajanje sestankov zadostna, da odbor dosega zastavljene cilje. Redne seje revizijskih odborov omogočajo pravočasen in stalen pregled in razpravo o računovodskih izkazih in drugih informacijah.

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 odborov v ZDA kaže tudi podatek iz raziskave, opravljene v družbi PricewaterhouseCoopers. Kar 85 odstotkov od 48 velikih družb ima po računovodskem škandalu Enron več rednih sej revizijskega odbora in 83 odstotkov revizijskih odborov ima daljše seje. Priporočljivo je, da naj bi družba v letnem

poročilu razkrila število sej in število članov, prisotnih na sejah (Current Developments for Audit Committees, 2004).

Chambers (2002, str. 565–566) trdi, da se mora **dnevni red** pripraviti pred sejo revizijskega odbora. Tekom seje pa je potrebno zagotoviti, da le-ta poteka v okviru dnevnega reda. Priporočljivo je, da se odbor brez prisotnosti vodilnih zaposlenih sestane najmanj dvakrat letno z zakonskimi revizorji in vsaj enkrat letno z notranjim revizorjem. Chambers poudarja pomembnost **zapisnikov sej** revizijskega odbora. Za kontrolo in uspešnost dnevnega reda in zapisnikov sej pa zadolži predsednika revizijskega odbora (Chambers, 2002, str. 565–566).

Vremec (2003, str. 36) v svojem članku omenja, da lahko na sejah pogosto sodelujejo tudi **povabljeni udeleženci**. Seznam povabljenih udeležencev mora biti omejen na tiste, ki so odgovorni za zadeve na dnevnem redu in so z njimi tudi seznanjeni. Seznam povabljenih udeležencev lahko vključuje: vodjo notranje revizijske družbe, predstavnike revizijske družbe in višje vodilne zaposlene (npr. izvršilne finančne ravnatelje).

3.6. PLAČILO ČLANOM REVIZIJSKEGA ODBORA ZA OPRAVLJENO DELO

Ureditev sistema plač in nagrad članov revizijskega odbora je potrebno pripraviti sočasno s sprejetjem odločitve o ustanovitvi revizijskega odbora. Člani revizijskega odbora morajo biti za svoje delo, prizadevnost in uspešno doseganje ciljev ustrezno plačani, lahko pa so tudi nagrajeni.

V Kriterijih za članstvo, delo in plačilo nadzornih svetov (2005) Združenja članov nadzornih svetov je priporočeno, da skupščina določi plačilo odborom nadzornih svetov v višini 50 do 70 odstotkov plačila za opravljanje funkcije člana nadzornega sveta v družbi.

Koliko pa so v povprečju plačani člani nadzornih svetov? V publikaciji Združenja članov nadzornih svetov so objavili povprečno višino skupnih letnih prejemkov člana nadzornega sveta, ki znaša za Slovenijo 3.260 EUR (782.400,00 SIT, preračun po tečaju 240) in je v primerjavi z EU najmanjša (Vozel, 2004, str. 5). To pomeni, da bi ob upoštevanju priporočil Združenja članov nadzornih svetov v povprečju skupna višina letnih prejemkov znašala od 4.890 do 5.542 EUR (od 1.173.600,00 SIT do 1.330.080,00 SIT, preračun po tečaju 240) na posameznega člana revizijskega odbora.

Člani revizijskega odbora so kot odbor nadzornega sveta upravičeni do plačila za opravljanje funkcije, sejin in povračila vseh potrebnih stroškov, ki nastanejo v zvezi z njihovim delom (Kriteriji za članstvo, delo in plačilo nadzornih svetov, 2005). Družba naj bi v statutu ali s sklepom skupščine določila plačila, povračila in druge ugodnosti članov revizijskega odbora.

Menim, da bi bilo potrebno **aktivne člane revizijskega odbora nagraditi individualno in primerno njihovem delu. To bi stimulatивно vplivalo na bolj učinkovito delo organa.** Nagrada za delo članov revizijskega odbora naj ne bo odvisna od višine dobička ter člani odbora naj ne bodo upravičeni do udeležbe pri dobičku. Kajti slednje bi lahko pripeljalo do konflikta interesov. Uspešnost poslovanja in s tem izguba ali dobiček družbe nista v domeni članov revizijskega odbora, ampak v domeni uprave oziroma ravnateljstva družbe. Revizijski odbor nadzira poročanje družbe in revizijo računovodskih izkazov z namenom zaščite delničarjev in ostalih interesnih udeležencev. Zato je pri določitih in kriterijih nagrad članom revizijskega odbora pomembno, da se zavedamo namena njihove ustanovitve.

3.7. STALNO STROKOVNO IZPOPOLNJEVANJE IN OCENJEVANJE KAKOVOSTI DELA ČLANOV REVIZIJSKEGA ODBORA

Ključnega pomena je, da so člani odbora primerno usposobljeni in seznanjeni z delom odbora ter da imajo na voljo zadosti informacij. Člani revizijskega odbora so običajno člani drugih uprav, vendar pa so količina in narava informacij ter znanje, potrebno za opravljanje njihovih nalog v revizijskem odboru, pogosto drugačni od tistih, ki jih sicer potrebujejo za svoje delo.

Kakovostno presojanje in učinkovitost pregleda nad računovodskim poročanjem zahtevata od revizijskega odbora, da stalno razume in spremlja problematiko poslovanja, komunicira in sodeluje z organi upravljanja in ravnateljstva družbe ter zakonskimi revizorji, da spremlja potrebe po strokovnemu izpopolnjevanju članov ter da ocenjuje svojo lastno uspešnost (Audit Committees, 2004).

Proces seznanjanja novega člana se mora začeti takoj, ko je le-ta imenovan za člana odbora. **Novi član se mora srečati z upravnim odborom oziroma upravo**, da pridobi ustrezno razumevanje in vpogled v poslovanje in problematiko družbe, njene izdelke ali storitve, izpostavljenost tveganjem, notranje kontroliranje in način računovodskega poročanja. Novi član odbora mora razumeti zahteve in cilje revizijskega odbora in v ta namen proučiti ustanovno listino, zapiske predhodnih sej in poročila, ki jih je odbor v zadnjem času predložil nadzornemu svetu (Audit Committees, 2004). V prilogi številka 4 je navedena priporočilna lista potrebnih informacij za nove člane revizijskega odbora.

Nenehno strokovno izpopolnjevanje revizijskega odbora lahko vključuje **izobraževanje z različnih področij**, kot so: upravljanje različnih vrst tveganj, zakladništvo ter nadzor ali novosti na področju računovodstva in poročevalske zahteve in novosti v sektorju, poslovna politika in upravljanje družbe. Zakonski revizor bi lahko v procesu strokovnega izpopolnjevanja članov revizijskega odbora sodeloval predvsem na področjih revizije in računovodstva, medtem ko so ostala izobraževanja organizirana od zunanjih izvajalcev na posebnih seminarjih. Raziskave, ki jih je opravila družba PricewaterhouseCoopers, kažejo,

da je za člane uprav obvladovanje finančnih tveganj (še posebno v zakladništvu in poslovanju s kompleksnimi finančnimi instrumenti) eno izmed področij, kjer so nove informacije in izpopolnjevanje še posebno dragoceni (Vremec, 2003, str. 47–48).

Revizijski odbor nadzoruje in ocenjuje delo zakonskih in notranjih revizorjev zaradi večjega standarda kakovosti njihovega delovanja. Kdo pa ocenjuje revizijski odbor pri njegovem delovanju? Ocenjuje se lahko delo enega člana ali pa delovanje revizijskega odbora kot celote. Delo odbora se lahko ocenjuje na osnovi samoocelitve ali neodvisnega zunanjega ocenjevalca. Proces ocenjevanja pa ne bo uspešen, če se ne bodo kot odgovor na ugotovitve pripravili načrti in izvedle dejavnosti za izboljšanje pomanjkljivo organiziranih področij dela (Audit Committees, 2004). Prijović (2003, str. 14) poudarja, da naj se ocenjevanje članov izvaja periodično. **Samoocelitev revizijskega odbora prispeva k uspešnejšemu in kakovostnejše opravljenemu delu.** Revizijski odbor naj bi pri tem ocenil svojo sestavo, organiziranost dela in sprejel oceno, ali je sposoben zadovoljevati pričakovanja delničarjev.

Uspešnost in učinkovitost revizijskega odbora lahko spremljamo z rednimi ocenjevanji in pregledi. Člani revizijskega odbora tako skupaj ocenijo področja delovanja in posamezne vnaprej določene kriterije uspešnosti. Menim, da je slabost samoocenjevanja v tem, da člani revizijskega odbora niso objektivni pri ocenjevanju svojega preteklega delovanja, izpolnjenih ciljev in pričakovanj. Poleg samoocenjevanja revizijskega odbora kot celote, bi lahko člani odbora ocenjevali tudi drug drugega. Pregled nad ocenami pa ima predsednik nadzornega sveta. S tem načinom ocenjevanja, bi lahko zagotovili večjo objektivnost ocene delovanja revizijskega odbora.

Naštela sem pomembnejše dejavnike, ki vplivajo na uspešno in učinkovito delovanje revizijskega odbora. Georgiades (2001, str. 542) poleg omenjenih dejavnikov uspešnosti revizijskega odbora dodaja tudi stopnjo zahtevnosti zastavljenih vprašanj ravnateljstvu in upravi ter prizadevnost članov za uspešno opravljeno delo. Baden (Chambers, 2002, str. 567) pa podaja dva dodatna elementa za uspešnost revizijskega odbora. »Da revizijski odbor uspešno deluje, sta potrebni dve stvari, in sicer prvorazredni finančni ravnatelj in prvorazredni notranji revizor. Oba predstavljata zaupni člen med revizijskim odborom in upravo oziroma upravnim odborom«.

4. NAJPOMEMBNEJŠE ODGOVORNOSTI REVIZIJSKEGA ODBORA PRI NADZORU DRUŽBE

Računovodski škandali in nezaupanje investorjev ter širše javnosti v poslovanje družb so povečali pomembnost ustanovitve revizijskih odborov. Kot sem omenila že na začetku, so se odgovornosti revizijskega odbora s časom večale. Revizijski odbor lahko izboljša kakovost poročanja v družbi, vendar pa ne more zmanjšati odgovornosti nadzornega ali upravnega odbora. Kljub vsemu pa lahko revizijski odbori pripomorejo k večji zanesljivosti

računovodskih izkazov in predstavljajo dodaten nadzorni organ pri nadziranju poslovanja in poročanja družbe.

Odgovornosti revizijskega odbora so odvisne od specifičnih okoliščin v družbi. Avtorji in zakonodaje držav različno opredeljujejo njegove odgovornosti. V večini pa se nekatere odgovornosti, ki jih bom v nadaljevanju podrobneje predstavila, ponavljajo. To so: preverjanje in uvajanje sistemov notranjih kontrol in obvladovanja tveganj, nadzor nad procesom računovodskega poročanja, nadzor in obravnavo procesa preverjanja skladnosti z veljavno zakonodajo, sodelovanje z zakonskimi in notranjimi revizorji in sodelovanje z organi upravljanja in ravnateljstva družbe.

4.1. ODGOVORNOST ZA USPEŠEN SISTEM NOTRANJIH KONTROL

Skamlič opredeljuje **sistem notranjih kontrol** kot postopke, ki jih uprava sprejme za doseganje zastavljenih ciljev in za zagotavljanje učinkovitega poslovanja družbe. Učinkovit sistem notranjih kontrol naj bi zagotavljal varno poslovanje in preprečeval ter razkrival morebitne napake ali prevare. **Zagotavlja natančnost, popolnost in pravočasnost računovodskih informacij.** Skamlič poudarja, da dobro zasnovan in uveljavljen sistem notranjih kontrol zagotavlja okolje za učinkovito poslovanje družbe, skladnost poslovanja z zakoni ter zmanjšuje tveganje materialnih napak v računovodskih izkazih. Na to kažejo tudi raziskave, saj so pri odkrivanju računovodskih prevar dokazano najučinkovitejše notranje kontrole (Skamlič, 2004, str. 15–32).

Interna literatura revizijske družbe PricewaterhouseCoopers (Audit Committees, 2004) opredeljuje odgovornosti revizijskega odbora glede sistema notranjih kontrol in obvladovanja tveganj, kot sledi:

- ocenitev vzpostavljene ureditve notranjih kontrol in upravljanja s tveganji;
- razumevanje sistemov notranjih kontrol;
- zagotavljanje, da so sistemi notranjih kontrol, potrebni po mnenju notranjih in zakonskih revizorjev, resnično vpeljani v družbo;
- seznanjenje z upravo oziroma upravnim odborom družbe o odnosu do tveganja in o uveljavljenih politikah upravljanja s tveganji družbe;
- razumevanje procesov obvladovanja tveganj družbe in odgovornosti za ta tveganja;
- pregled nad večjimi računovodskimi tveganji, ki jim je družba izpostavljena in koraki upravljanja in nadziranja teh tveganj.

Odgovornost revizijskega odbora glede sistema notranjih kontrol in obvladovanja tveganj je tesno povezana s sodelovanjem s službo notranje revizije in zakonskim revizorjem. Revizijski odbor namreč na podlagi zanašanj na ugotovitve in analize službe notranje revizije ter zakonskega revizorja poroča in svetuje upravnemu odboru o uspešnosti upravljanja s tveganji in notranjih kontrol (Chambers, 2002, str. 567).

Naloga revizijskega odbora ni ustvariti in vpeljati sistem notranjih kontrol v družbo, kajti to je naloga uprave oziroma upravnega odbora. Odgovornost za učinkovito notranje kontroliranje ima uprava oziroma upravni odbor družbe. Nadzor nad delovanjem ureditve notranjih kontrol pa ima revizijski odbor. Ta izvaja nadzor prek pregleda poročil in razprave z upravo oziroma upravnim odborom ter z notranjimi in zakonskimi revizorji (Audit Committees, 2004).

Vremec (2003, str. 39), je mnenja, da naloge revizijskega odbora poleg odgovornosti za sistem notranjega kontroliranja vključujejo tudi **obravnavo tveganja pojava goljufij in prevar**. Revizijski odbor naj bi pretehtal, ali uprava oziroma upravni odbor ravna na način, ki daje preostalim v družbi ustrezen zgled, kar je ena od najučinkovitejših poti za preprečevanje goljufij, prevar in nezakonitih dejavnosti. Pomembno je, da obstaja učinkovita, odprta in stalna komunikacija med organi upravljanja in ravnateljstva družbe, zaposlenimi in svetovalci. To velja za enega izmed pomembnih dejavnikov pri ocenjevanju in odkrivanju tveganja pojava goljufij in prevar.

4.1.1. ZAVAROVANJE INFORMATORJEV

Hitre, točne in pomembne informacije so izrednega pomena v spremenljivem poslovnem okolju, kot ga poznamo danes. Predvsem so informacije izrednega pomena za upravo oziroma upravni odbor, ki na njihovi podlagi sprejema vsakodnevne ter strateške odločitve. V družbi na različnih ravneh in delovnih mestih krožijo najrazličnejše informacije glede poslovanja družbe. Kako zagotoviti boljši pretok informacij glede možnih prevar s strani nižjih ravni ravnateljstva in preverjanje resničnosti informacij? Ukrepanje na podlagi resničnih notranjih informacij lahko ravnateljstvu in upravi omogočajo preprečitev možnih prevar in goljufij ter kasnejšo slabo podobo družbe v javnosti in medijih. Kako dodatno zaščititi delničarje, zaposlene in širšo javnost?

Pickett vidi rešitev v vpeljavi koncepta **informatorjev**⁶, ki lahko izboljša sistem notranjih kontrol v družbi. Informatorji so posamezniki v družbi, ki poročajo o nezakonitih in neetičnih postopkih in načelih, ki so jim priča na delovnem mestu (2001, str. 192–193).

Koncept informatorjev ima negativen pomen, predvsem zaradi tega, ker smo že od otroštva priučeni, da je »tožarjenje« nesprejemljivo. Razumljivo je, da se je težko prilagoditi novemu načinu razmišljanja ter sprejeti določeno ravnanje v delovnem okolju kot sprejemljivo. Posameznik kot informator je lahko pri izpostavljanju tudi oškodovan, zato ga je potrebno zavarovati. Vprašanje pa je, kako zavarovati informatorje pred odpustom, nadlegovanjem in

⁶ **Informatorji** (angleško : *Whistle Blowers*) – prevod na podlagi članka Nataše Samec (2003, str. 14).

stresom na delovnem mestu? Izoblikovani morajo biti posebni varovalni mehanizmi za tretje osebe, da lahko morebitne napake prijavijo anonimno.

V zakonu Sarbanes-Oxley (2004) je določeno, da je vloga revizijskega odbora pri varovanju informatorjev predvsem v tem, da odbor **oblikuje procese za pridobivanje, hranjenje in obdelovanje pridobljenih pripomb s strani informatorjev**. Zakon poudarja, da mora revizijski odbor poskrbeti, da se zaupne in anonimne pripombe s strani zaposlenih glede pomembnih vprašljivih računovodskih in revizijskih zadev učinkovito in pravilno obdelujejo.

Neposredna vloga revizijskega odbora je tudi, da pri upravljanju procesa pripomb poveča možnost konstruktivnih pogovorov glede nepravilnosti in osvetluje in zasleduje znane, sumljive in možne nepravilnosti pri računovodskem poročanju. Raziskava PricewaterhouseCoopersa med 48 velikimi družbami je pokazala, da je 81 odstotkov družb vpeljalo proces pripomb tretjih oseb v svoje družbe (Current Developments for Audit Committees, 2004).

4.2. NADZOR NAD RAČUNOVODSKIM POROČANJEM DRUŽB ZUNANJIM UPORABNIKOM

Letna poročila in v okviru njih računovodski izkazi so ogledalo poslovanja družb. Pomembni so predvsem za lastnike, dobavitelje, banke, delničarje, zaposlene in ostale interesne udeležence ter širšo javnost. Kako lahko zagotovimo, da so računovodski izkazi in letna poročila pravilna in točna ter da odražajo resnično stanje družbe? Zakonska revizija je ena izmed načinov preverjanja in podajanja mnenj o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov družbe. Odgovornost za nadzor nad letnim in medletnim računovodskim poročanjem in poročanjem širši javnosti pa je lahko prenesena tudi na revizijski odbor.

Chambers podaja, da so objavljeni računovodski izkazi družbe tisti, za katere je odgovoren upravni odbor. Ta mora biti prepričana o njihovi verodostojnosti ter zaupa podroben pregled nad računovodskimi izkazi in letnim poročilom revizijskemu odboru. **Revizijski odbor mora pregledati usklajenost in popolnost računovodskih izkazov in letnega poročila z drugimi informacijami, ki so mu na voljo** (2002, str. 575–576).

Pregled vsekakor obsega uporabo izbranih računovodskih usmeritev in metod računovodskih ocen, pripravo razkritij, delovanje sistema notranjih kontrol ter vse preostale zadeve, ki so pomembne za poročanje o poslovanju družbe. Revizijski odbor mora pridobiti pojasnila o večjih medletnih nihanjih v doseženih rezultatih ter odstopanja med dejanskimi in načrtovanimi poslovnimi rezultati. Posebno pozoren pa mora biti na kompleksne in nenavadne transakcije ter zlasti področja, kjer je potrebna subjektivna presoja uprave in kjer

različne predpostavke in ocene lahko odločilno vplivajo na računovodske izkaze (Vremec, 2003, str. 38).

Revizijski odbor je dodaten varnostni mehanizem, ki družbi zagotavlja da je proces poročanja zunanjim uporabnikom nadzorovan. Kljub temu, da je zakonski revizor tisti, ki poda mnenje o poštenosti in resničnosti računovodskih izkazov, je izrednega pomena, da se metode in načini priprave računovodskih informacij stalno nadzirajo s strani notranjih organov družbe, kot je revizijski odbor.

4.3. ODGOVORNOSTI GLEDE ZAKONODAJNIH, PRAVNIH IN DAVČNIH ZADEV

Med odgovornosti revizijskega odbora spada tudi nadzor postopka ugotavljanja skladnosti z zakoni in pravnimi akti, ki lahko vplivajo na računovodske izkaze družbe. Revizijski odbor se mora osredotočiti na spremembe računovodskih standardov in ostale regulative države, ki jih uprava oziroma upravni odbor uvajata. Na tak način nadzira, da so zakoni pravilno interpretirani. Priporočljivo je, da revizijski odbori pridobijo poročila uprave oziroma svetovalcev na potrebnih področjih ter se tako prepričajo o ustrezni skladnosti z zakonodajo (Chambers, 2002, str. 576–577).

Tako so revizijski odbori pooblašeni, da se pri svojem delu posvetujejo tudi z **neodvisnimi zunanjimi svetovalci**, kadar je to potrebno. Tako se pojavi vprašanje, ali si naj revizijski odbori pridobijo svojega svetovalca na področju financ in računovodstva? Nekateri svetujejo, da se revizijski odbor obrne na predhodnega zakonskega revizorja oziroma revizijsko družbo. Najbolj priporočljivo pa je, da najame posebno neodvisno družbo, ki bo zanj opravljala storitve svetovanja in preiskovanja (Current Developments for Audit Committees, 2004).

Izziv za slovenske družbe predstavlja **vpeljava Mednarodnih standardov računovodskega poročanja** v računovodstva družb. Pri tem bi jim lahko pomagal revizijski odbor v sodelovanju z zakonskim revizorjem. Pravilnosti in nadzor nad procesom uvajanja spremenjenih računovodskih standardov pa bi bil lahko zagotovljen tudi z najemom svetovalcev na področju Mednarodnih standardov računovodskega poročanja.

4.4. SODELOVANJE MED ZAKONSKIM REVIZORJEM IN REVIZIJSKIM ODBOROM

Delno sem že v predhodnih poglavjih poudarila, kako zelo je pomembno sodelovanje med zakonskim revizorjem in revizijskim odborom. Kaj imata skupnega, da je koristno njuno medsebojno sodelovanje? Med glavne odgovornosti revizijskega odbora spada zagotavljanje zanesljivega poročanja družbe v okviru letnega poročila. Zanesljivo, točno in resnično

poročanje pa ocenjuje tudi zakonski revizor. Redna komunikacija med njima je zaradi podobnega cilja izrednega pomena.

Chambers vidi v odnosu med zakonskim revizorjem in revizijskim odborom, predvsem **nadzorno vlogo revizijskega odbora nad zakonskim revizorjem**. Revizijski odbor naj bi nadziral zakonskega revizorja nad časovno razsežnostjo dela revizije, mero, do katere se zakonski revizor zanaša na ugotovitve službe notranje revizije in ostalih notranjih funkcij, stalnostjo revizijskega tima tekom revizije, sposobnostjo in znanjem revizijskega tima, ceno revizije ter neodvisnostjo revizorjev in procesa revizije (2002, str. 578).

Odnos med revizijskim odborom in zakonskim revizorjem je pomemben tudi zaradi tega, ker je revizijski odbor odgovoren za **imenovanje, odpoklic, spremljanje in nadzorovanje dela zakonskega revizorja**. Slednje vključuje tudi reševanje sporov med upravo oziroma upravnim odborom in zakonskimi revizorji glede računovodskega poročanja. V primeru preklica sodelovanja z revizijsko družbo se mora revizijski odbor prepričati, ali je preklic sodelovanja upravičen in ni le posledica na primer neuskkljenega stališča med upravnim odborom ter zakonskimi revizorji pri neki računovodski problematiki (Zakon Sarbanes–Oxley, 2004).

V četrtem odstavku 39. člena Predloga osme direktive Sveta EU (2005) je določeno, da mora zakonski revizor ali revizijska družba **poročati** revizijskemu odboru o ključnih zadevah, ki so se pojavile pri reviziji, predvsem **glede slabosti pri sistemu notranjih kontrol** v povezavi z procesom poročanja. Te zakonski revizor vključi tudi v pismo upravi. Nemeč (2000, str. 14) dodaja, da predstavlja **pismo upravi** eno izmed pisnih komunikacijskih poti med revizijskim odborom in zakonskim revizorjem. V pismu upravi mora zakonski revizor pri vsakem od navedenih dejstev, na katere opozarja, predstaviti vsebino in vpliv na poslovanje družbe ter predlagati spremembe, koristi od spremembe, mnenje uprave o spremembi in dogovorjene postopke za izboljšave.

Taylor in Glezen (1996, str. 607) pa v svoji knjigi dodajata še dodatna obvestila oziroma zadeve, o katerih mora biti revizorski odbor obveščen s strani zakonskega revizorja. To so:

- izbira pomembnih računovodskih usmeritev, metod, uporabljenih za poročanje o pomembnih nenavadnih poslovnih dogodkih in vpliv nadaljevanja računovodskih usmeritev na spornih področjih;
- posledice napak (popravljenih in nepopravljenih), nepravilnosti in nezakovitosti, odkritih med revizijo;
- revizorjeva odgovornost za informacije, drugačne od tistih v revidiranih računovodskih izkazih, v listinah, kot so letna poročila družb;
- raven odgovornosti, ki jo revizor prevzame v skladu s splošno sprejetimi standardi revidiranja, to je o spremenljivem, vendar ne popolnem zagotovitilu;
- vsakršna nesoglasja med revizorjem in upravo oziroma upravnim odborom, če so zadovoljivo rešena ali ne;

- vsakršne pomembne zadeve, o katerih sta razpravljala uprava oziroma upravni odbor in zakonski revizor, preden je bil ta imenovan, ter o zadevah, o katerih so se posvetovali z drugimi strokovnjaki na področju računovodstva;
- vsakršne resne težave, na katere je revizor naletel in so škodovale uspešnemu dokončanju revizije.

Menim, da je izredno pomembno, da se revizijski odbor in zakonski revizor redno sestajata. Pomembno je seveda, da je **komunikacija** med njima nemotena in odprta, saj le tako lahko dosežemo, da bodo med njunim sodelovanjem doseženi pravi učinki razprav in osveščanj. Tako revizijski odbor kot tudi zakonski revizor morata biti osveščena o informacijah ter dogodkih, ki bi lahko vplivali na računovodske izkaze in poročanje v okviru letnega poročila.

4.4.1. POOBLASTILO ZA ODOBRITEV NEREVIZIJSKIH STORITEV

Neodvisnost revizorja je temeljno načelo zakonskih revizorjev. Naloga revizijskega odbora je, da nadzira neodvisnost zakonskega revizorja. Revizijski odbor mora oceniti učinek na objektivnost in neodvisnost revizorjev, ki jih imajo lahko odnosi revizorjev z družbo ali njeno upravo oziroma upravnim odborom (Chambers, 2002, str. 578). Revizijski odbor se mora **prepričati, da neodvisnost in objektivnost revizorjev nista bili ogroženi** pri opravljanju storitev revidiranja in ostalih storitev revizijske družbe.

V ameriškem zakonu Sarbanes-Oxley (2004) je pod členom z naslovom »revizorjeva neodvisnost« določeno, da lahko revizijska družba opravlja tudi nekatere nerevizijske storitve (vključno z davčnimi storitvami). Za opravljanje teh storitev mora predhodno pridobiti od revizijskega odbora odobritev in jih predstaviti v svojem letnem poročilu. Nerevizijske storitve, ki jih revizijski odbor ne sme odobriti in katerih revizijske družbe ne smejo opravljati, so:

- knjigovodske storitve ter druge storitve, povezane s knjigovodstvom ali zaključnim poročilom,
- razvijanje računovodskega informacijskega sistema in njegova implementacija,
- cenitvene storitve,
- aktuarske storitve,
- izvajanje službe notranje revizije,
- kadrovske storitve in prevzemanje nalog ravnateljstva,
- finančne in podobne storitve (svetovanje v zvezi z investicijami, nakupom in prodajo vrednostnih papirjev ter bančno svetovanje) in
- pravno svetovanje in dajanje strokovnih mnenj, ki niso povezana z revizijo.

V sedanjem stalno spreminjajočem se gospodarskem okolju je revizorjeva neodvisnost posebej ogrožena, saj vlada precejšnja konkurenca med revizijskimi družbami, ki strmijo k

čim večjim zaslužkom. Revizijski odbor lahko z nadziranjem zakonskega revizorja skrbi za stalno doseganje njegove neodvisnosti.

4.5. VLOGA REVIZIJSKEGA ODBORA KOT NADZORNIKA NOTRANJIM REVIZORJEM

Taylor in Glenzen (1996, str. 36) opredeljujeta **notranje revizorje** kot zaposlene v družbi, katerih naloga je neodvisno presojanje, preiskovanje in vrednotenje delovanja same družbe. Med ukrepe, ki povečujejo stopnjo njihove neodvisnosti, spada tudi obvezno poročanje o opravljenem delu revizijskemu odboru. Služba notranje revizije pomaga revizijskemu odboru pri izpolnjevanju njegove odgovornosti predvsem glede notranjega kontroliranja, tveganja prevar in notranjih preiskav.

Revizijski odbor in notranji revizor imata nekatere skupne cilje zato je zelo pomembno, da se vzpostavijo uspešni delovni odnosi med njima. Braiotta (1999, str. 22) poudarja, da **revizijski odbor lahko poveča uspešnost in učinkovitost službe notranje revizije**, in sicer tako, da svetuje pri postavljanju celostne politike službe notranje revizije in potrdi politiko ter s tem zagotovi, da ima služba notranje revizije pooblastila, skladna z njihovimi odgovornostmi. Poleg tega lahko pregleda tudi koordinacijo dela med člani službe notranje revizije in letne plane službe notranje revizije, pregleda kvalifikacijske sposobnosti in neodvisnost članov službe notranje revizije in glavnega notranjega revizorja ter pregleda poročila službe notranje revizije in poda kritično oceno na ugotovitve. Chambers (2002, str. 574) dodaja, da mora revizijski odbor razmisliti predvsem o profesionalnosti službe za notranjo revizijo.

Ključnega pomena za uspešno sodelovanje med revizijskih odborom in notranjim revizorjem je zagotoviti **neodvisno in odprto komunikacijo** med njima. Potrebno je ustvariti spodbudno okolje, v katerem neovirano poteka izmenjava informacij. Tako je zelo pomembno, da se odbor in notranji revizor sestajata in med seboj komunicirata tudi brez prisotnosti uprave oziroma upravnega odbora. Zaželeno je, da predsednik revizijskega odbora posveti nekaj časa glavnemu notranjemu revizorju pred samo sejo revizijskega odbora (ne glede na to, ali je glavni notranji revizor povabljen udeleženec ali ne). To omogoča, da glavni notranji revizor poda probleme in vprašanja za obravnavo na sejah revizijskega odbora. Pomembno pa je, da lahko glavni notranji revizor neomejeno dostopa do predsednika revizijskega odbora (Chambers, 2002, str. 567–568).

Da pa bi lahko vršil nadzor nad službo notranje revizije, mora revizijski odbor najprej razumeti dejavnosti in funkcije službe notranje revizije. Pregledovanje ustreznosti dejavnosti službe notranje revizije lahko poteka na podlagi različnih vložkov, kot so redna poročila dela službe notranje revizije, načrt dela službe notranje revizije, delovni odnosi z zakonskimi revizorji in poročila službe notranje revizije o uspešnosti sistema notranjih kontrol. Našteta

gradiva omogočajo lažje ocenjevanje ustreznosti dela službe notranje revizije (Chambers, 2002, str. 567).

Poleg dobre komunikacije je eden izmed pogojev za dobro, učinkovito in uspešno delovanje službe notranje revizije tudi ta, da ima le-ta podporo s strani organov upravljanja in ravnateljevanja družbe. Na poti do večje podpore, veljavnosti in ugleda mu lahko pomaga tudi revizijski odbor.

4.6. SODELOVANJE REVIZIJSKEGA ODBORA Z ORGANI UPRAVLJANJA IN RAVNATELJEVANJA DRUŽBE

Sodelovanje z ostalimi udeleženci v družbi je odvisno od vrste sistema upravljanja družbe. Opredelitve sistemov upravljanja družb in organe upravljanja in ravnateljevanja sem navedla v drugem poglavju. V nadaljevanju bom pojasnjevala sodelovanja z upravo in nadzornim svetom v dvotirnem sistemu upravljanja družbe. V dvotirnem sistemu upravljanja družb je revizijski odbor odgovoren nadzornemu svetu, v enotirnem pa upravnemu odboru. Sodelovanje je tako odvisno od tega, komu je odgovoren revizijski odbor.

Vremec (2003, str. 46) poudarja: »Za izvajanje učinkovitega nadzora postopka poročanja mora **revizijski odbor tesno sodelovati z upravo**, ji zastavljati kakovostna vprašanja in na njihovi podlagi pridobiti razumne odgovore«. Steinberg (2003, str. 12) dodaja, da je naloga uprave zagotoviti ključne informacije, ki jih revizijski odbor potrebuje pri uresničevanju svojih obveznosti. **Zadostna obširnost informacij in ustrezne analize revizijskemu odboru omogočajo celostno razumevanje poslovanja**. Pomembna je odprta komunikacija med predsednikom uprave in predsednikom revizijskega odbora.

Da pa bi revizijski odbor konstruktivno prispeval k poslovanju družbe, mora biti temeljito seznanjen z dejavnostmi družbe. Redna komunikacija z upravo zagotavlja, da so člani odbora na tekočem o poslovanju družbe. Zadeve, o katerih naj bi **uprava redno obveščala revizijski odbor**, so naslednje (Audit Committees, 2004):

- ocena poslovnega tveganja družbe v prihodnosti in načrtovana ukrepanja na ta tveganja;
- trenutne razmere v gospodarski panogi družbe;
- vpliv novosprejete davčne zakonodaje na družbo;
- status tožb ali drugih postopkov proti družbi, ki so v teku, ter v povezavi s tem oblikovane rezervacije in odgovornost za varstvo okolja ter jamstvene rezerve;
- dejavnosti zakladništva;
- poslovanje družbe v drugih državah, vključno z nadzorom nad računovodskim poročanjem posameznih lokacij;
- zavarovanje in bonitete ravnateljstva.

Revizijski odbor je v dvotirnem sistemu upravljanja odbor nadzornega sveta, zato je sodelovanje med njima obvezno. V 270. in 274.a členu Zakona o gospodarskih družbah (Kocbek, 2001, str. 273–275) je določeno, da je pregled letnega poročila obvezna in temeljna naloga nadzornega sveta ter je ni mogoče prenesti na druge organe ali osebe v družbi. Torej tudi ne na revizijski odbor, če je le-ta v družbi oblikovan. Menim, da so revizijski odbori le podaljšane roke nadzornega sveta in ne morejo odločati o zadevah iz pristojnosti nadzornega sveta, temveč opravljajo za njih le pripravljalno delo za naknadno odločanje. Bratina (2003, str. 1197) tako opredeljuje delo revizijskega odbora kot strokovno pomoč nadzornemu svetu.

Odgovornosti in naloge revizijskega odbora so se skozi čas dopolnjevale in spreminjale. Avtorji poudarjajo različne odgovornosti in namene, za katere je revizijski odbor ustanovljen. Naštela in opisala sem najpomembnejše med njimi. Pomembno je, da so pričakovani cilji, vloge, nameni revizijskega odbora in glavne odgovornosti zavedene v njegovi ustanovni listini. Odgovornosti in aktivnosti je veliko in vsak član revizijskega odbora se jih mora zavedati, ko sprejme odločitev za opravljanje del kot član revizijskega odbora. Ali bo revizijski odbor pri svojem delovanju uspešen, je odvisno predvsem od tega, koliko se člani revizijskega odbora zavedajo odgovornosti odbora in svojih nalog v odboru. Pomembno je tudi da člani, ki sestavljajo revizijski odbor, vedo kaj je njihov namen ter da sledijo ciljem delovanja revizijskega odbora.

5. ZAKONODAJNE ZAHTEVE GLEDE USTANOVITVE REVIZIJSKEGA ODBORA V DRUŽBAH V ZDA, EU IN SLOVENIJI

Računovodski škandali so se pojavili že nekje v 70. letih prejšnjega stoletja. Kasneje so se dogajale manjše goljufije, ki pa niso odigrale pomembne pozornosti v javnosti. Ob koncu leta 2001 je svetovno javnost pretresel stečaj Enrona in sodelovanja revizijske družbe Arthur Andersen pri prikrivanju izgube ter uničevanju dokumentacije. Računovodski škandali so po Enronu dobili nova poglavja v medijskem prostoru (Samec, 2003, str. 14).

Slovenija do sedaj še ni doživela tolikšnega udarca računovodskih prevar, kot so jih na primer doživeli v ZDA in drugod po Evropi. Kljub temu pa je že bilo nekaj tako imenovanih škandalov in tudi v prihodnje jih lahko pričakujemo.

Računovodski škandali so skrhali zaupanje širše javnosti in delničarjev v poslovanje družb. Spremembe zakonodaje in državnih regulativ v ZDA, EU in drugod po svetu so poskušale povrniti zaupanje. Zakonodaja na področju računovodstva, revizije, upravljanja in nadziranja družb po svetu se spreminja z namenom, da bi poostrili nadzor nad poslovanjem družb in poskušali onemogočiti računovodske prevare in s tem zaščititi delničarje in širšo javnost.

V nadaljevanju bom navedla pomembnejše zakonodajne zahteve in ostala pravila borz glede ustanovitve revizijskega odbora in poostrelega nadzora nad poslovanjem in poročanjem

družb. Začela bom z zakonodajnimi spremembami in zahtevami v ZDA in nadaljevala z zakonodajno regulativo v EU. Na koncu pa se bom osredotočila še na spremembe v zakonodaji in ostala pravila, ki veljajo za slovenske družbe in revizijske odbore.

V večini držav po svetu so revizijski odbori zaželeni, ne pa tudi obvezen organ nadzora družb. V prilogi številka 5 so opredeljene zahteve po ustanovitvi revizijskih odborov v državah po svetu in EU.

5.1. ZAKONODAJNE ZAHTEVE V ZDA IN ZAKON SARBANES-OXLEY

V ZDA je bil kot odziv na računovodske škandale konec julija 2002 sprejet zakon Sarbanes-Oxley. Zakon prinaša korenite spremembe na področju kapitalskega trga, med najpomembnejšimi spremembami pa najdemo predvsem določila glede računovodskega poročanja. Zakon velja za družbe, ki kotirajo na ameriških borzah, ali družbe, ki so objavile registrirano javno ponudbo vrednostnih papirjev v ZDA. **Osredotoča se predvsem na upravljanje družb, ki kotirajo na trgu vrednostnih papirjev in na reguliranje poklica revizorja** (Samec, 2003, str. 14).

Med ukrepi, s katerimi zakon Sarbanes-Oxley skuša pridobiti zaupanje investorjev v ameriški kapitalski trg, je tudi izboljšanje nadzorne funkcije upravnega odbora z oblikovanjem revizijskih odborov. Družbe oziroma izdajatelji, za katere velja zakon Sarbanes-Oxley, morajo v skladu s pravili SEC ustanoviti revizijski odbor, v katerem so neodvisni neizvršilni ravnatelji (Samec, 2003, str. 14).

V ameriškem zakonu Sarbanes-Oxley so opredeljena **določila za delovanje revizijskih odborov**, ki so začela veljati 31.10.2004 in ki prepovedujejo borzam, da družbe uvrstijo na organizirani trg vrednostnih papirjev, v primeru da revizijski odbor ne izpolnjuje zahtev, kot so (Zakon Sarbanes-Oxley, 2004):

- v skladu z zakonom Sarbanes-Oxley mora biti vsak član revizijskega odbora neodvisen. Člani odbora ne smejo svetovati in pri tem sprejemati plačila od družbe, ki jih je najela, ali njene podružnice. Prav tako pa ne smejo biti v sorodstveni zvezi z nobenim zaposlenim v družbi ali njegovi podružnici;
- revizijski odbor mora oblikovati postopke za sprejemanje in obravnavanje pripomb, ki se nanašajo na dvomljive postopke pri računovodenju, notranjem kontroliranju in revidiranju;
- revizijski odbor je pristojen za najmanjše neodvisnih svetovalcev družbe;
- družba mora zagotoviti sredstva za delovanje revizijskega odbora.

Sihler (2004, str. 12) meni, da je v ZDA postalo nekaj vsakdanjega, da znotraj upravnih odborov ustanavljajo revizijske odbore, ki se morajo ukvarjati posebej s pravilnostjo računovodskih izkazov in pravilnostjo vrednotenja. Glavna Sihlerjeva kritika pa je, da noben

revizijski odbor ne more biti kos odgovornosti, ki je teoretično prenesena nanj, ne da bi se pri tem moral zanesti na zakonske revizorje oziroma revizijske družbe.

5.2. ZAKONODAJNE ZAHTEVE GLEDE USTANOVITVE REVIZIJSKIH ODBOROV V EU

Jamnik in Čas (2003, str. 5) sta mnenja, da gredo aktivnosti EU v smeri koordinacije obstoječih sistemov upravljanja in doseganja enotnosti načel prek postopnega usklajevanja nacionalnih zakonov in borznih pravil. Menita, da želi EU doseči učinkovitost upravljanja družb tudi z mehanizmom sprememb oziroma z uvedbo nekaterih novih direktiv, različnih kodeksov upravljanja ter z uvedbo enotnih mednarodnih računovodskih standardov v letu 2005.

Osma direktiva Sveta za EU se nanaša na izpolnjevanje pogojev za subjekte, ki opravljajo revidiranje računovodskih izkazov. Cilj predvidenih sprememb, ki so vključene v novem Predlogu osme direktive Sveta, je v povečanju kakovosti zakonskega revidiranja v EU. Prvi odstavek 39. člena Predloga osme direktive Sveta EU (2005) določa, da morajo imeti **javne družbe**⁷ ustanovljen revizijski odbor. Predlog določa tudi, da v primeru, da je nadzorni svet javne družbe majhen, lahko člani nadzornega sveta opravljajo naloge revizijskega odbora.

Drugi odstavek 39. člena Predloga osme direktive Sveta EU (2005) podaja naslednje odgovornosti revizijskega odbora: nadzor nad računovodskim poročanjem, nadzor nad uspešnostjo sistema notranjih kontrol družbe, notranjorevizijsko službo, kjer je le-ta prisotna, nadzor nad sistemom upravljanja tveganj družbe, nadzor nad zakonsko revizijo letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov, pregled in nadzor nad neodvisnostjo zakonskega revizorja ali revizijske družbe in ceno dodatnih storitev s strani revizijske družbe. Predlog določa tudi vlogo revizijskega odbora pri imenovanju zakonskih revizorjev oziroma revizijskih družb. Predloge za njihovo imenovanje naj bi revizijski odbor podal nadzornemu svetu. Zakonski revizor ali revizijska družba mora poročati revizijskemu odboru o ključnih zadevah, ki so se pojavile pri reviziji, predvsem glede slabosti pri sistemu notranjih kontrol v povezavi z procesom poročanja (Predlog osme direktive Sveta EU, 2005).

Poleg določil Osme direktive EU glede oblikovanja revizijskih odborov pa imajo pomembno vlogo tudi **kodeksi upravljanja družb**, sprejeti v posamezni državi članici. Trenutno enotnega kodeksa upravljanja družb za članice EU še ni in ga na podlagi študij in mnenj

⁷ **Javne družbe** (*angleško: public interest entities*) - V Predlogu Osme direktive Sveta EU (2005) so opredeljene kot družbe, z vrednostnicami katerih se trguje na borzi, ali finančne inštitucije in zavarovalnice. Države članice lahko opredelijo tudi druge družbe kot javne družbe, v primeru, da so izrednega pomena za javnost zaradi narave poslovanja ali števila zaposlenih.

različnih strokovnjakov tudi še nekaj časa ne bo. Razlogi za to so predvsem, da na prakso upravljanja družb v evropskih družbah vplivajo predvsem različno kulturno okolje, gospodarske in računovodske tradicije in lastniška struktura ter ne nazadnje tudi korporacijska zakonodaja v posameznih državah, ki je v EU precej raznolika. Vplivi bodo predstavljali precejšnji izziv za pripravljavce in podpisnike enotnega evropskega kodeksa upravljanja družb.

Peklar omenja, da je za evropske kodekse upravljanja družb značilno, da ne določajo prisilnih pravil na področju upravljanja družb, vendar družbam le priporočajo ustrezno ureditev, ki zagotavlja njihovo učinkovito in pregledno vodenje. **Neupoštevanje priporočil nima za posledico sankcij.** Po nekaterih kodeksih upravljanja družb je v letnem poročilu obvezno treba upoštevati načelo »uporabi ali razloži«. V takem primeru se morajo družbe ravnati po pravilih kodeksa upravljanja družb, ki je za njih pravno relevanten, ko pa določenih pravil ne upoštevajo, pojasnijo razloge za njihovo neupoštevanje (2003, str. 116).

V evropskih pravnih redih oblikovanje revizijskih odborov v večini članic EU ni obvezno (izjeme pri tem sta Italija in Portugalska). Evropski kodeksi upravljanja družb največkrat priporočajo ustanovitev posebnih odborov, ki jim nadzorni svet družbe delegira katero izmed svojih funkcij. To priporočilo pa je pomembno na področjih, kjer se interesi uprave lahko razlikujejo od interesa delničarjev ali ostalih interesnih udeležencev (Prijović, 2003, str. 14).

Velika Britanija je ena med redkimi državami, ki ne potrebuje strogih zakonodajnih določil glede ustanovitve revizijskih odborov. Angleški Združeni kodeks upravljanja družb (*angleško: Combined Code on Corporate Governance*) je s svojimi priporočili vplival na to, da ima večina družb, ki kotirajo na borzi, že ustanovljene revizijske odbore (Zveza evropskih računovodskih strokovnjakov, 2005). To kaže na nepotrebnost prisilnega usmerjanja družb z zakonodajnimi določili, glede ustanovitve nadzornega organa, kot je revizijski odbor.

5.3. SLOVENIJA IN ZAKONODAJNE ZAHTEVE GLEDE USTANOVITVE REVIZIJSKEGA ODBORA V DRUŽBAH

Slovenija je maja 2004 postala polnopravna članica EU. Po sprejetju Predloga osme direktive Sveta EU o revidiranju s strani ministrskega sveta EU in s strani evropskega parlamenta **bodo morale države članice in s tem Slovenija po štiriindvajsetih mesecih od sprejetja v EU uskladiti svojo zakonodajo z zahtevami te direktive**, ki v namenu in cilju zavezujejo članice EU. Odar poudarja, da je precej predvidenih zahtev že vsebovanih v Zakonu o revidiranju in drugih pravilih revidiranja, ki se uporabljajo v Sloveniji (Odar, 2003, str. 107).

Glede na predvidene spremembe osme direktive Sveta EU je bil oblikovan tudi Predlog Zakona o gospodarskih družbah – H (2004). Ta je vključeval več določil glede revizijskega

odbora kot so njegova sestava, minimalna velikost, odgovornosti ter plačila članom odbora. V sprejetem Zakonu o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-H) (Uradni list RS, št. 139/2004) ni bilo sprejetih nobenih določil glede revizijskih odborov. Pričakujemo lahko, da bo morala Slovenija po sprejetju osme direktive Sveta EU uskladiti svojo zakonodajo z zahtevami te direktive.

Slovenski Zakon o gospodarskih družbah **ne vključuje določb o obveznosti ustanovitve revizijskega odbora**. Podaja le možnost ustanovitve potrebnih odborov, kot pomoč pri delu nadzornega sveta. 270. člen Zakona o gospodarskih družbah (Kocbek, 2001, str. 273) dopušča, da nazorni svet imenuje enega ali več odborov, zlasti z namenom, da pripravljajo predloge sklepov in skrbijo za njihovo izpolnitev. Eden takih odborov je lahko revizijski odbor.

Pomembnost ustanovitve revizijskih odborov je podal tudi **slovenski Kodeks upravljanja javnih delniških družb**, ki so ga sporazumno oblikovali Ljubljanska borza, Združenje članov nadzornih svetov in Združenje Manager. Pri njegovem oblikovanju so bili upoštevani slovenska zakonodaja in etična načela poslovne kulture. Določbe v Kodeksu upravljanja javnih delniških družb niso pravno zavezujoče, razen če povzemajo zakonsko ureditev (Kodeks upravljanja javnih delniških družb, 2004).

Družbe, ki kotirajo na trgu vrednostnih papirjev, morajo objaviti odstopanja od določb Kodeksa upravljanja javnih delniških družb in opredeliti razloge zanje. Trenutno ustanovitev revizijskega odbora v Sloveniji še ni z zakonom določena, vendar pa slovenski Kodeks upravljanja javnih delniških družb njegovo ustanovitev priporoča (Kodeks upravljanja javnih delniških družb, 2004). Tako so morale družbe, ki kotirajo na borzi, na podlagi poziva Ljubljanske borze do konca septembra 2004 objaviti izjavo družbe o usklajenosti njihovega sistema upravljanja s Kodeksom upravljanja javnih delniških družb po načelu » spoštuj oziroma pojasni«. Navedena izjava naj bi v prihodnje postala sestavni del priloge letnega poročila (Čeh, 2004, str. 15).

Nekaj družb že ima ustanovljene revizijske odbore ne glede na to, da zakonodajne zahteve tega ne določajo. Koliko slovenskih družb ima že oblikovane revizijske odbore, je pokazala anonimna anketa Združenja članov nadzornih svetov o upravljanju slovenskih gospodarskih družb za poslovno leto 2002 (2004). V raziskavi so ugotovili, da **več kot 85 odstotkov družb nima oblikovanih nobenih odborov. Med obstoječimi odbori je najpogostejši revizijski odbor (7,8 odstotkov)**, kar je v skladu s pričakovanji. Podbevšek (2004, str. 22) poudarja, da bi bilo glede na pomen revizijskih odborov pričakovati precej višji odstotek oblikovanih revizijskih odborov.

Pričakujemo lahko, da se bo v Sloveniji po spremenjeni zakonodaji glede na sprejeto Osmo direktivo Sveta EU povečalo število oblikovanih revizijskih odborov. Tudi sprejeti Kodeks upravljanja javnih delniških družb bo povečal število revizijskih odborov v družbah.

Pomembno pa je, da slovenske družbe ugotovijo resnično vrednost in pomen revizijskega odbora kot uspešnega in učinkovitega organa nadzora. Kajti ustanovitev revizijskega odbora samo zaradi predpisane zakonodaje ne bo podala vseh možnih koristi ter prednosti njegove ustanovitve.

Dodala pa bi še **priporočila slovenskih strokovnjakov** na področju upravljanja družb in revizije, ki menijo, da je zelo priporočljivo oblikovati revizijske odbore v družbah. Po mnenju Mejaka (2003, str. 25) Slovenija potrebuje nove metode in načine nadziranja poslovanja uprave. Prvi korak Mejak vidi ravno v oblikovanju revizijskih odborov. Krašovec (2003, str. 44) v svojem članku zavzema stališče, da ni opravičljivo, da se v slovenskih delniških družbah izogibajo oblikovanju revizijskim odborom. Planinc in Svetičeva (2003, str. 18) pa dodajata, da med glavne grehe slovenskih nadzornih svetov spada tudi pomanjkanje revizijskih odborov. Slovenski nadzorniki si po njunem mnenju pri pregledovanju poslovanja in računovodskih izkazov premalo pomagajo z odbori, ki jih zakon dovoljuje.

6. KRITIČNI PREGLED PREDVIDENIH ZAKONODAJNIH ZAHTEV GLEDE REVIZIJSKIH ODBOROV V SLOVENIJI

V predhodnih poglavjih sem pisala večinoma le o prednostih, ki jih lahko dosežemo z ustanovitvijo revizijskih odborov v družbi. Med preučevanjem literature in pisanjem diplomskega dela pa sem večkrat pomislila na probleme, s katerimi se bomo pri vpeljavi revizijskih odborov v slovenske družbe lahko srečavali. Slovenija je namreč kot majhna država izredno specifična in zahteva drugačne poudarke in določila glede oblikovanja revizijskih odborov.

Kritično se bom opredelila, do nekaterih predvidenih zakonodajnih zahtev Osme direktive Sveta EU in priporočil sprejetega Kodeksa upravljanja javnih delniških družb glede ustanovitve revizijskih odborov. Osredotočila se bom na določbe in priporočila glede njihove sestave, obvezne ustanovitve in do predloga o imenovanju članov revizijskega odbora iz vrst članov nadzornega sveta.

6.1. SLOVENSKI STROKOVNJAKI NA PODROČJU RAČUNOVODSTVA IN FINANC KOT ČLANI REVIZIJSKEGA ODBORA TER NJIHOVA NEODVISNOST

Prva zahteva, do katere se bom kritično opredelila, je priporočilo slovenskega Kodeksa upravljanja javnih delniških družb o vsaj enem članu revizijskega odbora, ki naj bi bil tudi neodvisen strokovnjak na področju financ in računovodstva.

Slovenski nadzorni sveti bodo imeli možnost imenovati revizijski odbor iz že imenovanega nadzornega sveta. Druga možnost pa je, da poiščejo ustrezne kandidate za člane revizijskega odbora zunaj kroga nadzornega sveta družbe. Ta možnost je boljša v primeru, da v že imenovanem nadzornem svetu ni predstavnika, ki bi ustrezal določenim kriterijem. Eden izmed kriterijev je tudi imenovanje neodvisnega strokovnjaka na področju financ in računovodstva. O opredelitvi kriterija sem pisala v tretjem poglavju. Kaj pa konkretno ta kriterij pomeni za Slovenijo?

Pri nadaljnji razlagi bom upoštevala kriterij iz Predloga Zakona o gospodarskih družbah – H (2004), ki je merilo strokovnjaka na področja financ in računovodstva razlagalo, kot člana revizijskega odbora, ki ima **pridobljen naziv pri Slovenskem inštitutu za revizijo**.

Da bi ocenila, koliko je primernih potencialnih posameznikov, ki bi lahko bili na podlagi danega merila člani revizijskega odbora, sem uporabila podatke o številu vseh posameznikov, ki so pridobili strokovne nazive Slovenskega inštituta za revizijo na dan 31.12.2004 (glej tabelo 1).

Skupno število vseh posameznikov s pridobljenimi nazivi sem razdelila na tiste, ki imajo dovoljenja za opravljanje nazivov in na tiste, ki dovoljenj niso ohranjali. Iz tabele 2 je razvidno, da je skupno število potencialnih posameznikov, primernih za člane revizijskega odbora, tako 873. Glede na to, da večina revizorjev, pooblaščenih revizorjev in revizorjev informacijskih sistemov opravlja delo v revizijskih družbah, je njihovo imenovanje kot član revizijskega odbora po mojem mnenju sporno. Menim namreč, da bi pooblašчени revizor družbe, katere član revizijskega odbora je, težko imenoval in ocenjeval delo konkurenčne revizijske družbe oziroma zakonskega revizorja.

Tabela 1: Število vseh posameznikov s pridobljenimi strokovnimi nazivi Slovenskega inštituta za revizijo na dan 31.12.2004.

STROKOVNI NAZIV	Število dovoljenj na dan 31.12.2003 in dovoljenj pridobljenih v letu 2004	Število posameznikov, ki niso vpisani v register ohranjenih nazivov na dan 31.12.2003	Skupno število vseh posameznikov, ki so v letih od 1993 do 2004 pridobili strokovni naziv
Revizor	110	96	206
Pooblaščen revizor	194	66	260
Računovodja	20	0	20
Preizkušeni računovodja	100	2	102
Preizkušeni davčniki	42	1	43
Preizkušeni notranji revizor	54	10	64
Preizkušeni revizor informacijskih sistemov	52	0	52
Preizkušeni poslovni finančniki	18	0	18
Pooblaščen ocenjevalci vrednosti nepremičnin / podjetij / strojev in opreme	79	29	108
Skupaj	669	204	873

Vir: Slovenski inštitut za revizijo, 2004.

Pooblaščenih revizorjev, revizorjev in revizorjev informacijskih sistemov, ki ohranjajo svojo licenco, je skupaj 356. Tako nam na koncu teoretično preostane v povprečju 60 odstotkov vseh strokovnjakov (517 posameznikov), primernih za člane revizijskega odbora. **Menim pa, da bi bili najprimernejši tisti pooblašчени revizorji in ostali revizorji, ki so pridobili nazive pri Slovenskem inštitutu za revizijo, vendar zaradi različnih razlogov niso ohranjali licence. Takih posameznikov je 162.**

Ocenjeni primerni kandidati za člane revizijskega odbora bodo ali pa ne pripravljeni opravljati dela članov revizijskega odbora v primeru, da se nadzorni svet odloči za imenovanje članov odbora izven družbe. **Ali je to resnično dovolj potencialnih posameznikov ob predpostavki, da moramo pri imenovanju paziti tudi na njihovo neodvisnost?** Zanimivo pri vsem tem je, da države, kot so ZDA, skrbi, kje bodo pridobile neodvisne strokovnjake za člane revizijskega odbora. Kako je mogoče, da kaj takega ne bi skrbelo Slovenije?

Neodvisnost članov revizijskega odbora je ena izmed ključnih elementov pri njihovem imenovanju. Kako jo zagotoviti pri imenovanju članov odbora? Ali iskati neodvisne člane nadzornega sveta, ki bi lahko bili člani revizijskega odbora, iz vrst že imenovanega nadzornega sveta? Ali imenovati domače ali tuje neodvisne strokovnjake? Odgovore na ta vprašanja bosta pokazala čas in praksa v slovenskih družbah. Glede na vse povedano pa se moramo zavedati, da sta neodvisnost in strokovnost članov revizijskega odbora med ključnimi elementi, ki bodo omogočali učinkovito in uspešno delovanje revizijskega odbora.

Menim, da bi morali nadzorni sveti v Sloveniji zagotoviti imenovanje primernih članov revizijskega odbora, tako z vidika neodvisnosti kot strokovnosti. Izredno pomembna se mi zdi vloga stalnega izobraževanja in strokovnega izpopolnjevanja, ki se preko Slovenskega inštituta za revizijo izvaja za ohranjanje pridobljenih nazivov. Znanje je namreč potrebno nadgrajevati, še posebno v stalno spreminjajočih se razmerah na gospodarskem področju. V neodvisnost članov revizijskega odbora pa bi se morali predhodno prepričati člani nadzornega sveta pri njihovem imenovanju in **utemeljiti izbiro vsakega posameznega člana.**

6.2. REVIZIJSKI ODBOR KOT STROŠKOVNO IN ORGANIZACIJSKO BREME ZA MANJŠE DRUŽBE

Slovenske družbe so v primerjavi z evropskimi ali ameriškimi multinacionalkami zelo majhne. Koliko je sploh smiselno, da družbe v Sloveniji oblikujejo revizijske odbore? To vprašanje se predvsem nanaša na učinkovitost revizijskega odbora v majhni družbi, na hierarhično nepotrebnost in vprašanje komuniciranja med organi družbe.

Odgovorne v družbah tako lahko skrbijo prihodnja učinkovitost in koristi vpeljave revizijskega odbora. Ali je resnično potrebno ustanoviti revizijski odbor v vseh družbah? Revizijski odbor bi za nekatere lahko pomenil dodatno nepotrebno stopnjo v hierarhiji družbe. Postaviti bo potrebno nove komunikacijske poti in modele, ki bodo reševali ločenost funkcij in ohranjali obveščenost odgovornih o poslovanju družbe in pri nadziranju družbe.

Lahko pa bi se Slovenija ozirala po avstrijskem kodeksu upravljanja družb, ki določa, da v primeru, da ima nadzorni svet **manj kot šest članov v nadzornem svetu, lahko naloge revizijskega odbora prevzame nadzorni svet** (Hauptman, 2003, str. 58). Tako bi lahko družbe zmanjšale stroške ustanovitve revizijskega odbora.

Glede na to, da se le malo slovenskih družb lahko primerja po velikosti z evropskimi, bo lahko za vse družbe problem ravno dodatna obremenitev stroškov družbe. V katerih slovenskih družbah je revizijski odbor resnično potreben? Glede na to, da bi za majhne družbe predstavljal stroškovno in organizacijsko breme, menim, da bi bilo **primerno ustanoviti revizijski odbor le v javnih družbah**. Družbe, ki kotirajo na borzi, zavarovalnice in finančne inštitucije so širšega pomena za družbo in gospodarstvo. Zato je potrebno interesne udeležence in delničarje teh družb še posebno zaščititi. Eden izmed načinov zaščite je tudi imenovanje revizijskega odbora.

Menim, da bosta status in povečana razširjenost revizijskih odborov v družbah po celem svetu dokazala, da so **koristi ustanovitve revizijskih odborov večje v primerjavi s stroški**. Razlogi so v učinkovitem delovanju odborov, ki lahko zvišajo kakovost računovodskih informacij, ki so predložene nadzornemu svetu, kar privede do učinkovitejšega odločanja v družbi. Seveda je razumljivo, da predstavljajo ustanavljanje revizijskih odborov in učinkovita vpeljava le-teh v družbo ter plačila članom revizijskega odbora stroške družbi, vendar pa so lahko posledice zastrašujoče in stroški še večji, če v družbi ni vzpostavljenega učinkovitega sistema nadzora nad poslovanjem in poročanjem.

6.3. KRITIČNI POGLED NA ZDAJŠNJE RAZMERE V SLOVENSKIH NADZORNIH SVETIH

Glede na to, da se in se bodo imenovali člani revizijskega odbora v slovenskih družbah večinoma iz že imenovanih članov nadzornih svetov, bi rada navedla nekatere slabosti slovenskih nadzornih svetov. Kot sem omenila že v predhodnem poglavju, sta strokovnost in neodvisnost članov elementa, ki vplivata na učinkovitost in uspešnost delovanja odbora. Med prebiranjem literature in spremljanjem dogajanj preko medijev sem zasledila kar nekaj slabosti slovenskih nadzornih svetov družb. Med njimi lahko najdemo **nestrokovnost, kadrovsko prekrivanje funkcij in redko sestajanje** članov nadzornega sveta. V primeru imenovanja članov revizijskega odbora iz vrst nadzornega sveta, bi se lahko vprašali o njihovi ustreznosti za opravljanje odgovornosti revizijskega odbora.

Iz rezultatov anketne raziskave o upravljanju slovenskih gospodarskih družb za poslovno leto 2002 (2004) je razvidno, da se anketirane delniške družbe v 64,5 odstotkih ne poslužujejo nobenega posebnega postopka usposabljanja oziroma oblike izobraževanja. Rezultat ni spodbuden za oblikovalce revizijskega odbora, kajti za člane revizijskega odbora je nujno potrebno, da se stalno strokovno izpopolnjujejo ter so v stiku s stroko predvsem na področjih financ in računovodstva. **Imenovanje članov revizijskega odbora iz vrst nestrokovnih nadzornih svetov, bi pomenilo šibke temelje pri delovanju revizijskega odbora.** Strokovnost članov revizijskega odbora je eden izmed pogojev uspešnega in učinkovitega delovanja.

Zaradi majhnosti je Sloveniji tako rekoč usojeno dokaj močno **kadrovsko pokrivanje funkcij upravljanja in nadzora**. Omenila bi ugotovitve iz leta 2002, ki kažejo, da je delež članov nadzornih svetov, ki so ob enem tudi člani uprave drugih družb, 32 odstotkov. 38,6 odstotkov anketiranih članov nadzornih svetov opravljajo funkcijo člana nadzornega sveta tudi v drugih družbah (Anketna raziskava o upravljanju slovenskih gospodarskih družb za poslovno leto 2002, 2004). Del te številke gre vsekakor pripisati iskanju strokovnjakov in izkušenih nadzornikov, ki pa jih v Sloveniji ni v izobilju. Podatek pa zagotovo kaže tudi na **obstoj neformalnih ravnateljskih povezav in vzajemnega nadziranja**. Slednje je predvsem slabo za oblikovalce revizijskih odborov, pri katerih je še kako pomembna neodvisnost. Vsekakor bo izziv za družbe pridobiti ustrezen kader med člane revizijskega odbora.

Kar se tiče prakse kadrovanja v nadzorne svete, je zanimivo predvsem to, da nekateri člani uprave po upokojitvi postanejo predsedniki nadzornega sveta. Kako pa lahko zagotovimo, da bo bivši uspešen predsednik uprave tudi dober v vlogi predsednika nadzornega sveta? Prvi odgovor, zakaj je temu tako, lahko najdemo v tem, da si nekateri pač hočejo zagotoviti udobno mesto v vlogi nadzornika in mislijo, da je zadeva zanje tu končana.

Praksa v slovenskih vrstah nadzornih svetov kaže na **ključno vlogo poznanstev in prijateljstev**. Anketa Združenja članov nadzornih svetov to tudi dokazuje. Kajti skoraj petina anketiranih meni, da je najpogostejši način iskanja in izbora člana nadzornega sveta preko osebne stika z upravo (Anketa o izboru članov oziroma članic v nadzorne svete in vlogi nadzornega sveta, 2005). Prepletena mreža poznanstev zagotavlja varnost in s tem ohranitev prestola. Kakovost in učinkovitost funkcije pa s tem utrpita kar največ posledic, ki so vse prej kot pozitivne.

Menim, da bi se **morali nadzorniki pogosteje sestajati**. V raziskavi Združenja članov nadzornih svetov se nadzorni svet v povprečju sestajajo enkrat na štiri mesece (Anketna raziskava o upravljanju slovenskih gospodarskih družb za poslovno leto 2002, 2004). Vendar ali je to resnično dovolj, da člani pridobijo pogled nad poslovanjem družbe in vršijo nadzor nad družbo?

Ali lahko zagotovimo, da se bodo z vpeljavo revizijskih odborov problemi, s katerimi se srečujejo slovenski nadzorni sveti, razrešili kar sami od sebe? Menim, da ne. S pravilnim odnosom, ciljem in jasnim namenom lahko slovenske družbe zagotovijo uspešen začetek in podlago za delo revizijskih odborov. Uspešnost in učinkovitost revizijskega odbora pa bo odvisna le od ustreznosti in odgovornosti članov, ki ga bodo zastopali.

Kaj narediti, da bi spremenili pomanjkljivost nadzornih svetov v slovenskih družbah in s tem zagotovili tudi osnovo za imenovanje kakovostnega revizijskega odbora? Prvo je to, da se vloga države v družbah zmanjša. To se predvsem nanaša na lastninjene družb, ki so še vedno v večinski lasti države. To bo pomenilo, da bo **političnih regulacij s strani države v nestrokovno in neodvisno kadrovanja nadzornih svetov** manj. Drugo rešitev vidim v **povečani odgovornosti** za svoja dela nadzornih svetov in **strožjih ukrepih** pri neopravljanju njihove dolžnosti. Tretja rešitev je v imenovanju **neodvisnih strokovnjakov** med člane nadzornih svetov, ki se spoznajo v poslovanje družbe in težijo k stalnemu strokovnemu izpopolnjevanju. S tem bi preprečiti nestrokovna imenovanja članov nadzornih svetov, ki temeljijo na klientelizmu.

Ali so lahko slovenski revizijski odbori učinkoviti in uspešni in ali lahko zagotavljajo verodostojno poslovanje in poročanje družb za širšo javnost in delničarje? Pričakujemo lahko da bo praksa kadrovanja članov revizijskega odbora iz vrst članov nadzornega sveta. Če bi zgornje pomanjkljivosti odpravili, bi lahko trdili, da so med slovenskimi nadzornimi sveti člani, ki bi lahko bili imenovani za člane revizijskega odbora. Ker pa se pomanjkljivosti ne bodo tako hitro odpravile in bo preteklo kar nekaj let, da se slovenska zavest spremeni in politična vpletenost preneha menim, da bi lahko z imenovanjem neodvisnih zunanjih strokovnjakov zagotovili učinkovit in uspešen revizijski odbor.

7. SKLEP

Proces vodenja in nadziranja poslovanja družb postaja iz dneva v dan bolj zapleten zaradi raznolikosti dejavnosti družb, zapletenih organizacijskih sestav družb ter obširne zakonodaje, ki predpisuje zahteve glede poslovanja in poročanja družb. Lastniki in ravnatelji družb se zavedajo tudi, da sta širša javnost in pozornost medijev bolj dovzetna in občutljiva za preračunljiva poslovanja družb. Ali lahko strožje in trše zakonodajne regulative na področju nadzora nad poslovanjem in poročanjem družb pomenijo odpravo resničnih pomanjkljivosti v sistemu upravljanja družb in odgovornosti vodilnih zaposlenih? Pomenijo le začetek boja proti računovodskim prevaram in začetek gradnje mehanizma zaščite za delničarje in ostale interesne udeležence.

Eden izmed načinov zaščite investitorjev in drugih interesnih udeležencev je imenovanje revizijskega odbora. Za uspešen in učinkovit nadzor nad poročanjem in poslovanjem družb ni dovolj, da družba le vpelje revizijski odbor. Ustanovljen revizijski odbor lahko odpravi

pomanjkljivosti pri nadzoru poslovanja in poročanja družb, ali pa tudi ne. Uspešnost in učinkovitost revizijskega odbora sta odvisni od več dejavnikov. Pri ustanovitvi revizijskega odbora je pomembno oblikovati ustanovno listino, ki bo nekakšna smernica delovanja in organiziranja revizijskega odbora. Neodvisnost in strokovnost članov je ključnega pomena, da lahko odbor kakovostno opravlja svoje zadolžitve in odgovornosti. Imenovanje ustrezno usposobljenih in izkušenih ter odgovornih članov je pogoj za uspešno delo revizijskega odbora. Kvaliteta in pogostost sej ter stalno strokovno izpopolnjevanje članov so dejavniki, ki zagotavljajo, da bo revizijski odbor pri nadziranju poslovanja in poročanja družbe uspešen in učinkovit.

Odgovornosti revizijskega odbora se nanašajo na nadzor nad sistemom notranjih kontrol in obvladovanje tveganj, nadzor nad procesom računovodskega poročanja in nadzor nad skladnostjo z veljavno zakonodajo. Pri vsem tem pa mora stalno komunicirati in sodelovati z ostalimi udeleženci, kot so zakonski revizorji oziroma revizijsko družbo, notranji revizorji in organi upravljanja in ravnateljstva družbe.

V Sloveniji je trenutno zelo malo revizijskih odborov, vendar lahko pričakujemo, da se bo zaradi koristne vloge pri nadzoru poročanja in poslovanja družbe čedalje več družb odločalo za njihovo ustanovitev. Slovenski kodeks upravljanja javnih delniških družb in predvidene spremembe zakonodaje glede na spremembe osme direktive Sveta EU pa bodo število revizijskih odborov še povečale.

V primeru, da bodo slovenske družbe imenoval revizijski odbor iz že imenovanega nadzornega sveta, vidim glavni problem v pomanjkanju strokovnosti in ogroženi neodvisnosti kandidatov. Za uspešen in učinkovit revizijski odbor pa sta ta dva kriterija dva izmed pomembnejših elementov. Rešitev vidim v imenovanju zunanjih članov revizijskega odbora. Pri tem je potrebno zagotoviti, da je vsaj en član strokovnjak na področju računovodstva ali financ. Najti ustrezne kandidate, ki bodo ustrezali omenjenim merilom in poleg tega tudi kriteriju neodvisnosti, bo za slovenske družbe velik izziv. Kljub temu, da bi revizijski odbor predstavljal za nekatere družbe stroškovno in organizacijsko breme menim, da je njegova ustanovitev v javnih družbah nujno potrebna. Razumljivo je, da predstavlja ustanovitev revizijskega odbora in učinkovita vpeljava le-tega v družbo stroške, vendar pa na drugi strani predstavlja tudi dodatni varovalni mehanizem pri nadzoru poslovanja in poročanja družbe ter s tem dodatno zaščito vseh interesnih udeležencev.

Temeljna ugotovitev diplomskega dela je, da so revizijski odbori nujno potrebni za slovenske javne družbe, zaradi zagotovitve boljšega nadzora nad poročanjem in poslovanjem. Menim, da bodo z njimi družbe pridobile veliko koristi. Prednosti revizijskega odbora pa bodo dosežene le, če se v družbi ravnateljstvo, uprava in nadzorni svet zavedajo njegove pomembnosti pri nadzoru družbe in podpirajo njegovo delo. Odprta in redna komunikacija je pomembna vez med organi družbe. Ustrezen nadzor nad poslovanjem

družbe je v današnjem stalno spreminjajočem se gospodarstvu ključnega pomena za uspešno in družbeno odgovorno družbo.

LITERATURA

1. Attwood Frank, Stein Neil: De Paula's Auditing. London : Pitman, 1989. 682 str.
2. Braiotta Louis, Biegler John, Hickok Richard: The Audit Committee Handbook. New York : John Wiley & Sons, Inc, 1999. 446 str.
3. Bratina Borut: Odgovornost za sestavo in razmerja med organi pri sprejemanju letnega poročila delniške družbe. Podjetje in delo, Ljubljana, 2003, 6, str. 1197–1211.
4. Bratina Borut: S kodeksi upravljanja bomo bolj evropski. Časnik Finance, Ljubljana, 2003a, 82, str. 16.
5. Čeh Silva: Čeprav je neobvezen, ima kodeks veliko senco. Delo, Ljubljana, 1. 10. 2004, str. 15.
6. Duhovnik Meta: Revizijski odbori kot svetovalec nadzornemu svetu. Časnik Finance, Ljubljana, 2002, 54, str. 18.
7. Dunn John: Theory And Practice. London : Prentice Hall, 1991. 267 str.
8. Georgiades George: Audit Procedures: Complete Audit Program And Workpaper Management System. San Diego : Harcourt Proffessionall Publishing, 2001. 659 str.
9. Hauptman Lidija: Revizorjeva neodvisnost in kodeks upravljanja gospodarskih družb. Revizor, Ljubljana, 2003, 6, str. 48–66.
10. Jamnik Simona, Čas Miloš: Corporate Governance. Pravna Praksa, Ljubljana, 2003, 25, str. 5.
11. Kocbek Marijan: Zakon o gospodarskih družbah (vključno z novelo ZGD-F). Ljubljana : GV Založba, 2001. 476 str.
12. Kodeks etike MZRS za računovodske strokovnjake. Revizor, Ljubljana, 2003, 3, str. 55–148.
13. Krašovec Tone: Kje so odbori za nagrajevanje. Manager, Ljubljana, 2003, 2, str. 44.
14. Mejak Miran: Kako povrniti izgubljeno zaupanje? Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2003, 7, str. 25.
15. Nemeč Anica: Sodelovanje zunanjega revizorja s poslovodstvom, nadzornim svetom in revizijskim odborom. Revizor, Ljubljana, 2000, 10, str. 7–26.
16. Odar Marjan: Spremembe 4., 7. in 8. direktive Evropske Unije ter potrebne spremembe slovenske zakonodaje v tej zvezi. 9. letna konferenca revizorjev: Revizorjev zbornik referatov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003, str. 99–118.
17. Peklar F. Leonardo: Temelji korporativnega vodenja in upravljanja. Manager, Ljubljana, 2003, 5, str. 116.
18. Pickett K.H. Spencer: Internal Control: A Manager's Journey. New York : John Wiley & Sons, Inc., 2001. 370 str.
19. Planinc Damjan, Svetič Barbara: Ustavimo nevarne igre. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2003, 7, str. 18.
20. Podbevšek Gorazd: Stanje vodenja in upravljanja gospodarskih družb v Sloveniji. Svetilnik, Ljubljana, 2004, 48, str. 20–22.
21. Prijović Irena: Kakšni so evropski nadzorni sveti?. Svetilnik, Ljubljana, 2003, 44, str. 13–14.

22. Rozman Rudi : Razmerje med ravnanjem in upravljanjem. Manager, Ljubljana, 1998, 7, str. 30.
23. Samec Nataša: Sarbanes-Oxley Act – nova pravila Corporate Governance v ZDA. Pravna praksa, Ljubljana, 2003, 37, str. 14.
24. Schermerhorn R. John Jr., Chappell S. David: Introducing Management. Wall Street Journal Series. New York : John Wiley & Sons cop., 2000. 271 str.
25. Sihler Helmu: Konvergenca enotirnega in dvotirnega sistema?. Manager, Ljubljana, 2004, 4, str. 18.
26. Skamlič Janja: Odgovornost zunanjega revizorja pri odkrivanju prevar v računovodskih izkazih. Revizor, Ljubljana, 2004, 4-5, str. 9–27.
27. Steinberg Richard: Audit Committees – Managing Critical Relationships. Board Governance Series, Brentwood TN, 2003, 1, str. 12–13.
28. Štruc Laura Tjaša: Načrt za posodobitev evropskega prava družb. Pravna Praksa, Ljubljana, 2004, 103, str. 45.
29. Taylor H. Donald, Glenzen G. William: Revidiranje Zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
30. Tekavec Vanja: Direktor bo lahko tudi nadzoroval. Delo, Ljubljana, 2004, 3.6.2004, str. 13.
31. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 1082 str.
32. Vozel Mojca: Kako si bodo nadzorniki popravljali plačilo. Časnik Finance, Ljubljana, 2004, 223, str. 5.
33. Vremec Luka: Dobra praksa in delu revizijskega odbora. Revizor, Ljubljana, 2003, 12, str. 24–50.
34. Zajc Katja et al.: Corporate Governance v Sloveniji. Ljubljana : Pravna Fakulteta Univerze v Ljubljani. 2004, 360 str.

VIRI

1. Audit Committees. [URL: <http://www.pwc.com>], 10. 7. 2004.
2. Blue Ribbon Committee. [URL: <http://www.nyse.com/pdfs/blueribb.pdf>], 20. 8. 2004.
3. Current Developments for Audit Committees. [URL: <http://www.pwc.com>], 10. 7. 2004.
4. Delovno gradivo predloga Zakona o gospodarskih družbah-H. [URL: http://www.mg-rs.si/datoteke/Delovno_gradivo_ZGD_H_18_8_koncna.doc], 18. 8. 2004.
5. Kodeksu upravljanja javnih delniških družb (Uradni list RS, št. 44/2004).
6. Predlog osme direktive Sveta EU. [URL: http://europa.eu.int/servlet/portail/renderservlet?search=docnumber&lg=en&nb_docs=25&domain=preparatory&in_force=no&an_doc=2004&nu_doc=177&type_doc=comfinal], 20. 1. 2005.
7. Slovenski inštitut za revizijo. [URL: <http://www.si-revizija.si>], 10. 10. 2004.

8. Working Guide for an Investment Company's Audit Committee. [URL: <http://www.pwc.com>], 15. 7. 2004.
9. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-H) (Uradni list RS, št. 139/2004).
10. Zakon Sarbanes-Oxley 2002. [URL: http://www.pcaobus.org/rules/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf], 19. 8. 2004.
11. Združenje članov nadzornih svetov: Anketa o izboru članov oziroma članic v nadzorne svete in vlogi nadzornega sveta 2004. [URL: <http://www.zdruzenje-ns.si/>], 16. 1. 2005.
12. Združenje članov nadzornih svetov: Anketna raziskava o upravljanju slovenskih gospodarskih družb 2003. [URL: <http://www.zdruzenje-ns.si/>], 20. 8. 2004.
13. Združenje članov nadzornih svetov: Kriteriji za članstvo, delo in plačilo nadzornih svetov. [URL: <http://www.zdruzenje-ns.si/>], 16. 1. 2005.
14. Zveza evropskih računovodskih strokovnjakov. [URL: <http://www.fee.com>], 20. 1. 2005.

PRILOGE

PRILOGA 1

Tabela številka 1: Sistemi upravljanja v nekaterih evropskih državah.

Država	Sistem upravljanja
Avstrija	dvotirni
Belgija	enotirni *
Danska	dvotirni
Finska	enotirni *
Francija	enotirni *
Grčija	enotirni *
Irska	enotirni
Italija	enotirni **
Luksemburg	enotirni
Nemčija	dvotirni
Nizozemska	dvotirni
Portugalska	enotirni **
Španija	enotirni
Švedska	enotirni
Velika Britanija	enotirni
Slovenija	dvotirni

Opombe :

* - možna tudi drugačna ureditev

** - določen posebni revizijski odbor

Vir: Peklar, 2003, str. 116.

PRILOGA 2

Tabela številka 2: Zgodovinski pregled pojava revizijskih odborov v razdobju med 1939 in 1993.

LETO	ZGODOVINSKI PREGLED POJAVA REVIZIJSKIH ODBOROV V RAZDOBJU MED 1939 IN 1993
1939	NYSE predlaga družbam ustanovitev revizijskih odborov kot posledica računovodske prevare McKesson & Robbins
1940	SEC predlaga ustanovitev revizijskega odbora v družbah.
Pozna leta 1960 in zgodnja 1970	Revizijski odbori, sestavljeni večinoma iz neizvršilnih ravnateljev, so postali obvezni s Kanadskim zveznim zakonom (<i>angleško: Canadian Federal law</i>).
1975	Na podlagi raziskave časopisa Fortune je imelo 89 odstotkov izmed 500 najboljših družb ustanovljene revizijske odbore.
1976	Ameriška družba, ki je kotirala na Newyorški borzi, je morala imeti v družbi ustanovljen revizijski odbor, sestavljen iz izključno neizvršilnih ravnateljev.
1992	V Veliki Britaniji ima dve tretjini najuspešnejših družb revizijske odbore.
1993	Londonska borza (<i>angleško: London Stock Exchange</i>) poda zahteve, da morajo angleške družbe v svojih letnih poročilih razkriti, ali imajo ustanovljen revizijski odbor. V primeru, da ga nimajo, morajo to obrazložiti. Obrazložiti morajo tudi, ali odbor sestavljajo manj kot trije neizvršilni ravnatelji.

Vir: Chambers, 2002, str. 580–581.

PRILOGA 3

Ustanovna listina naj bi po mnenju Vremca (2003, str. 32) vsebovala naslednje elemente:

- splošen namen obstoja in cilje revizijskega odbora,
- pooblastila,
- organizacijo (članstvo, kvalifikacije, število članov),
- predvideno udeležbo, pogostost ter trajanje sej,
- vloge in odgovornosti glede notranjega nadzora in nadzora finančnega poročanja (vključno s kvalifikacijami in mandati),
- odnose z notranjimi in zunanjimi revizorji,
- skladnost z zakonodajo,
- skladnost s kodeksom upravljanja in
- odgovornost glede poročanja.

ZGLED USTANOVNE LISTINE REVIZIJSKEGA ODBORA

Na podlagi prebrane literature Audit Committees (2004) bom podala zgled, kaj naj bi ustanovna listina revizijskega odbora vsebovala.

1. NAMEN IN CILJI

Nadzorni svet (upravni odbor) imenuje revizijski odbor z namenom, da prisostvuje pri opravljanju dolžnosti nadziranja poslovanja in poročanja družbe. Revizijski odbor nadzira proces poročanja in s tem zagotavlja popolnost, transparentnost in verodostojnost objavljenih računovodskih in ostalih informacij. Revizijski odbor bo pregledal tudi učinkovitost sistema notranjih kontrol družbe in sistema upravljanja s tveganji, učinkovitost službe notranje revizije, neodvisnost revizijskega procesa (imenovanje in ocenjevanje dela zakonskih revizorjev), usklajenost procesov družbe z zakonskimi predpisi, ki vplivajo na poročanje in po potrebi kodeks poslovnega vedenja družbe.

Pri opravljanju dolžnosti bo revizijski odbor vzdrževal uspešen delovni odnos med upravo in nadzornim svetom (upravnim odborom) družbe, zakonskimi revizorji in službo notranje revizije. Da bi revizijski odbor svojo vlogo uspešno izvedel, mora vsak član razviti svoje sposobnosti in znanja, vključujoče razumevanje odgovornost revizijskega odbora in samega poslovanja družbe, njene strategije in tveganja.

2. POOBLASTILA

Nadzorni svet (upravni odbor) oziroma poda revizijskemu odboru naslednja pooblastila:

- 2.1. Deluje v okviru določil ustanovne listine.
- 2.2. Zadolži neodvisne svetovalce in ostale izvedence, kadar je mnenja, da je to nujno za izvršitev njihove obveznosti.
- 2.3. Po potrebi zagotavlja prisotnost posameznih zaposlenih družbe na sejah odbora.
- 2.4. Neomejeno dostopa do organov upravljanja in ravnateljavanja družbe in ostalih zaposlenih ter do informacij in podatkov družbe.
- 2.5. Vzpostavi procese za obravnavanje mnenj informatorjev in poskrbi za zaščito informatorjev.
- 2.6. Vzpostavi procese za sprejemanje, hranjenje in obravnavo pritožb prejetih s strani zaposlenih v družbi glede računovodstva, sistema notranjih kontrol in revizijskih zadev.
- 2.7. Neposredno odgovoren za imenovanje, odpoklic in nadziranje dela zakonskega revizorja.
- 2.8. Odgovoren za odobritev vseh plačil in pogojev revizijskih ter nerevizijskih storitev opravljenih s strani zakonskega revizorja oziroma revizijske družbe.

3. ORGANIZACIJA

Člani

- 3.1. Upravni odbor oziroma nadzorni svet imenujeta člane revizijskega odbora in predsednika odbora.
- 3.2. Revizijski odbor vključuje najmanj [število] članov in [večina] / [vsi] člani so neodvisni neizvršilni ravnatelji družbe (v primeru enotirnega sistema upravljanja družbe).
- 3.3. Kvorum katere koli seje revizijskega odbora je [število] članov / [delež] vseh članov.
- 3.4. Vsak član mora imeti strokovno znanje in primerne delovne izkušnje.
- 3.5. Vsak član mora imeti ustrezna znanja s področja financ in računovodstva. Vsaj en član mora imeti delovne izkušnje na področju računovodstva in financ.
- 3.6. Mandat člana revizijskega odbora je [število] let.
- 3.7. Poslovn-i/a sekretar-ka revizijskega odbora je poslovn-i/a sekretar-ka družbe.

Seje

- 3.8. Na sejah so prisotni le člani revizijskega odbora. Revizijski odbor pa lahko po potrebi povabi tudi posameznike, kot so glavni izvršilni ravnatelj (*angleško: chief executive officer - CEO*) in glavni finančni ravnatelj (*angleško: chief finance officer*), glavni notranji revizor in zakonski revizor.

- 3.9. Zakonski revizor in notranji revizor po potrebi za sejo revizijskega odbora pripravita predstavitev posamezne ključne zadeve.
- 3.10 Minimalno število sej na leto je [število] in so usklajene s ciklom letnega poročanja družbe.
- 3.11 Glede na potrebe se lahko skličejo izredne seje. Poslovn-i/a sekretar-ka skliče sejo glede na prejeto zahtevo notranjih ali zakonskih revizorjev.
- 3.12 Poslovn-i/a sekretar-ka pošlje dnevni red in pomožno dokumentacijo članom revizijskega odbora pravočasno pred vsako sejo.
- 3.13 Poslovn-i/a sekretar-ka revizijskega odbora pošlje zapisnike sej članom odbora, članom uprave in nadzornemu svetu (upravnem odboru) in po potrebi glavnemu notranjemu revizorju in zakonskemu revizorju.
- 3.14 Predsednik revizijskega odbora [ali drug član revizijskega odbora] se mora udeležiti seje upravnega odbora (nadzornega sveta), na kateri se potrdijo računovodski izkazi družbe in letno poročilo.
- 3.15 Člani revizijskega odbora se mora udeležiti vseh sej odbora.
- 3.16 Revizijski odbor se mora sestati z notranjim pravnim svetovalcem glede tekočih zadev. Po potrebi pa se lahko dogovori tudi z zunanjim pravnim svetovalcem.
- 3.17 Revizijski odbor se mora sestati z zakonskim revizorjem oziroma revizijsko družbo [vsaj enkrat letno] brez prisotnosti drugih organov upravljanja in ravnanja družbe.

4. VLOGA IN ODGOVORNOSTI

Revizijski odbor v okviru sistema notranjih kontrol

- 4.1 Oceni, ali je uprava oziroma upravni odbor vzpostavila primerno »kontrolno okolje« s komuniciranjem pomembnosti sistema notranjih kontrol in upravljanja tveganj.
- 4.2 Razume sistem notranjih kontrol, vpeljan s strani uprave oziroma upravnega odbora zaradi potrebne potrditve delovanja, poročanja ter obdelave računovodskih podatkov.
- 4.3 Razume sistem notranjih kontrol, vpeljan s strani uprave oziroma upravnega odbora zaradi zagotovitve, da je proces izdelave računovodskih izkazov podprt z dobrim informacijskim sistemom in da so računovodski izkazi usklajeni z veljavnimi računovodskimi standardi in zahtevami ter so bili pregledani s strani uprave in upravnega odbora.
- 4.4. Oceni celotno uspešnost sistema notranjih kontrol in sistema upravljanja s tveganji ter preveri, ali so bili predlogi o notranjih kontrolah s strani službe za notranjo revizijo in zakonskih revizorjev vpeljani v sistem notranjih kontrol s strani uprave oziroma upravnega odbora.
- 4.5 Preučijo, kakšen odnos ima uprava oziroma upravni odbor do varnosti računalniških sistemov in aplikacij, kakšne so možnosti za obdelovanje računovodskih podatkov v primeru odpovedi računalniškega sistema ter kakšna je varnost pri pojavu prevar in zlorab računalniškega sistema.

Revizijski odbor v okviru računovodskega poročanja:

- 4.6 Razume trenutna tveganja na področju računovodstva in financ in upravljanja teh tveganj.
- 4.7 Pregleda pomembnejše probleme in pomanjkljivosti v računovodstvu in pri poročanju, vključujoč novo sprejete spremembe v zakonodaji.
- 4.8 Nadzoruje periodično poročanje in pregleduje medletne računovodske izkaze, letne računovodske izkaze in letna poročila.
- 4.9 Preveri proces, s katerim si ravnateljstvo in uprava zagotovi, da so informacije v kratkih analitičnih pregledih in javnih objavah usklajene z objavljenimi računovodskimi poročili in informacijami.
- 4.10. Sestati se mora z upravo oziroma upravnim odborom in zakonskim revizorjem, da pregleda računovodske izkaze in usklajenost izkazov z računovodskimi standardi ter da pregleda rezultate zakonskega revizorja o opravljeni reviziji.
- 4.11. Zagotoviti mora, da se vsi pomembnejši popravki, neusklajene razlike in nesporazumi z upravo oziroma upravnim odborom glede dvomljivih in kritičnih računovodskih standardov razpravljajo z zakonskim revizorjem.
- 4.12. Pregleda letno poročilo, preden je izdano in objavljeno ter pretehta transparentnost, razumljivost in jasnost informacije.

Revizijski odbor v okviru usklajenosti poročanja in izkazov z zakonodajo in ostalo regulativo:

- 4.13. Pregleda učinkovitost sistema v družbi, ki zagotavlja spremljanje zakonodaje in ima pregled nad upoštevanjem le-teh pri poslovanju družbe, v računovodskih izkazih in pri poročanju družbe.
- 4.14. Pridobi redna poročila s strani ravnateljstva in uprave ter pravnega svetovalca družbe glede predpisanih določil, ki bi lahko imele vpliv na računovodske izkaze družbe.
- 4.15. Se prepriča, da so bila vsa predpisana zakonodajna določila upoštevana pri izdelavi računovodskih izkazov družbe.
- 4.16. Pregleda ugotovitve državnih agencij in davčnih uradov.

Revizijski odbor v okviru sodelovanja z zakonskimi revizorji:

- 4.17. Preveri kvalifikacijske sposobnosti in zgodovino zakonskega revizorja.
- 4.18. Preveri neodvisnost zakonskega revizorja in potencialne možnosti na obstoj konflikta interesov.
- 4.19. Pregleda delovanje zakonskega revizorja v poslovnem letu in pripravi priporočila za upravni odbor (nadzorni svet) o ponovnem imenovanju ali odpoklicu zakonskega revizorja.
- 4.20. Pregleda plan dela zakonskega revizorja in način revidiranja družbe v poslovnem letu.

- 4.21. Razpravlja z zakonskim revizorjem glede problemov tekom opravljene revizije, vključno s problemi pri dostopu informacij.
- 4.22. Zagotovi, da so priporočila in ugotovitve zakonskega revizorja posredovana upravi oziroma upravnemu odboru, da jih le-ta preuči in se nanje odzove.
- 4.23. Razpravlja z zakonskim revizorjem glede vsebovanost računovodskih standardov pri izdelavi računovodskih izkazov.
- 4.24. Sestaja tudi ločeno z zakonskim revizorjem brez uprave oziroma upravnega odbora. Zagotovi, da je zakonski revizor dostopa neovirano do predsednika revizijskega odbora.

Revizijski odbor v okviru sodelovanja z službo z notranjo revizijo:

- 4.25. Pregleda aktivnosti, vire in organizacijsko strukturo službe za notranjo revizijo.
- 4.26. Sodeluje pri imenovanju, napredovanju in odpoklicu predsednika službe za notranjo revizijo. Razpravlja z zakonskim revizorjem glede načina in standarda dela službe za notranjo revizijo.
- 4.27. Pregleda učinkovitost funkcije službe za notranjo revizijo.
- 4.28. Sestane tudi ločeno z predsednikom službe za notranjo revizijo.
- 4.29. Zagotovi, da so priporočila in ugotovitve službe za notranjo revizijo posredovana upravi oziroma upravnemu odboru, da jih le-ta preuči in se nanje odzove.
- 4.30. Pregleda predlog plana službe za notranjo revizijo za prihajajoče poslovno leto in zagotovi, da so pri pregledu pokrita ključna tveganja ter da je ustrezna koordinacija pri delu z zakonskim revizorjem.

Odgovornosti revizijskega odbora pri poročanju upravnemu odboru ali nadzornemu svetu:

- 4.31. Redno poroča upravnemu odboru ali nadzornemu svetu glede aktivnosti revizijskega odbora in predlaga priporočila.
- 4.32. Zagotavlja, da sta upravni odbor oziroma nadzorni svet osveščena o potencialnih večjih dogodkih, ki bi lahko vplivale na finančni položaj ali poslovanje družbe.
- 4.33. Pripravlja poročila glede na zakonodajna določila ali pravila upravnega odbora (poročilo o delu revizijskega odbora in odgovornostih, ki je lahko vključeno v letno poročilo družbe).

Ocenjevanje delovanje revizijskega odbora:

- 4.34. Redno ocenjevanje delovanje revizijskega odbora (individualno ali skupno).
- 4.35. Oцени dosežke glede nalog revizijskega odbora in jih obrazloži.

Pregled ustanovne listine revizijskega odbora:

- 4.36. Letno pregleda ustanovno listino revizijskega odbora in predlaga možne spremembe upravnemu odboru ali nadzornemu svetu.
- 4.37. Zagotovi, da je ustanovna listina potrjena s strani organov upravljanja in ravnateljstva družbe.

PRILOGA 4

POTREBNE INFORMACIJE ZA NOVE ČLANE REVIZIJSKEGA ODBORA

Novi člani odbora morajo za seznanitev z družbo preučiti informacije s področij, kot so (Audit Committees, 2004):

Poslovanje družbe:

- produkti in storitve,
- domača in tuja prodaja,
- izpostavljenost tveganjem in njihovo upravljanje s tveganji,
- finančni in operativni nadzor v družbi in planirane izpopolnitve,
- veljavne računovodske usmeritve in razlogi za njihovo uporabo,
- poslovanje enot na tujem,
- zakonske zahteve po poročanju,
- tekoči pravni postopki,
- letni in mesečni poslovni rezultati,
- načrtovane spremembe informacijskih sistemov in
- kodeks upravljanja družbe in poslovnega obnašanja.

Ravnateljstvo družbe:

- kvalifikacije in izkušnje vodstvenih in zaposlenih na področju računovodstva in financ,
- organigram z linijami poročanja in odgovornosti in
- osnova za nagrajevanje vodstvenega kadra.

Revizijski odbor:

- ustanovna listina revizijskega odbora,
- vrsta in časovni raspored prejema poročil uprave revizijskemu odboru in
- pomoč revizijskemu odboru s strani zaposlenih družbe in s strani zunanjih svetovalcev.

Notranja revizija:

- odgovornosti notranje revizijske službe,
- število notranjih revizorjev in njihove kvalifikacije ter izkušnje,
- odnos revizijskega odbora z službo notranje revizije,
- način poročanja revizijskemu odboru in
- letni načrt dela notranje revizije.

Zunanja revizija:

- predviden obseg dela zunanje revizije,
- odnos med revizijskim odborom in zunanjimi revizorji,
- vrsta in časovni raspored prejema poročil, ki jih izda zunanja revizijska družba in
- vrste informacij, ki jih revizorski odbor prejme od zunanje revizijske družbe.

PRILOGA 5

REVIZIJSKI ODBORI V SVETU

Na podlagi literature Audit Committees (2004) sem pridobila podatke o zahtevah in priporočilih svetovnih borz, državnih institucij ter regulativ glede ustanovitve revizijskih odborov v državah po svetu (izključujoč ZDA in države EU).

ARGENTINA

Ustanovitev revizijskih odborov je od dne 28.5.2004 obvezna za nekatere družbe glede na predpisane zakonodajne zahteve (Uredba 677/01). Člani revizijskega odbora morajo biti v večini neodvisni neizvršilni ravnatelji.

AVSTRALIJA

Revizijski odbori so obvezni od 1.1.2003 za vse družbe, ki spadajo med največjih 500 družb, ki kotirajo na Avstralski borzi (*angleško: Australian Stock Exchange - ASX*). Struktura, naloge in delovanje revizijskega odbora so opredeljene v kodeksu upravljanja družb ASX. Kodeks priporoča tudi za ostale družbe, ki ne kotirajo na borzi, da ustanovijo revizijski odbor. Vse družbe, ki kotirajo na borzi, morajo v letnem poročilu razkriti in obrazložiti določila kodeksov, ki jih niso upoštevale. Priporočeno je, da naj ima revizijski odbor najmanj tri člane, ki so vsi neodvisni neizvršilni ravnatelji. Predsednik revizijskega odbora ne sme biti predsednik upravnega odbora.

BRAZILIJA

Revizijski odbori niso obvezni, vendar pa brazilska zakonodaja določa, da vse družbe, ki kotirajo na borzah, ustanovijo »a Conselho Fiscal«. Ta odbor je ustanovljen z namenom, da zaščiti delničarje. Njegove naloge so ocena delovanja upravnega odbora, pregled računovodskih izkazov družbe in letno poročilo ter predlaganje ukrepov v primeru pojava prevare ali nepravilnosti v poslovanju.

Septembra 2002 je Brazilski inštitut upravljanja družb (*angleško: Brazilian Institute of Corporate Governance - IBGC*) izdal Kodeks upravljanja družb – najboljša poslovna praksa, ki priporoča ustanovitev revizijskih odborov za vse družbe. Upoštevanje kodeksa je priporočilnega značaja. Kodeks tudi ne vključuje podrobnih navodil glede nalog, sestave in poročanja revizijskega odbora.

KANADA

Glede na zakonodajne zahteve morajo vse družbe, ki kotirajo na borzi, ustanoviti revizijske odbore. Revizijski odbor mora biti sestavljen iz najmanj treh članov, med katerimi jih mora biti večina neodvisnih. Borzi Toronto in Montreal sta izdali pravila, da morajo družbe, ki kotirajo na borzah, podati izjavo glede upravljanja družbe v njihovih letnih poročilih. Izjava naj bi vključevala podatke o odborih nadzornega sveta oziroma upravnega odbora (vključujoč revizijski odbor) glede mandatov in njihovih aktivnosti. Borza v Ontariu je v letu 2003 izdala pravila delovanja in sestave revizijskih odborov. Zapisana pravila so podobna pravilom v zakonu Sarbanes-Oxley 2002.

ČILE

Revizijski odbor so glede na zahteve čilenskega bančnega zakona obvezni za banke. Za ostale družbe, ki kotirajo na borzi, niso obvezni. Vendar pa zakon določa, da morajo velike družbe, ki kotirajo na borzi, ustanoviti posebni odbor direktorjev (*angleško: Directors' Committee*), katerega naloga je, da pregleduje računovodske izkaze, preden so objavljeni, poročila zakonskega revizorja, nadzoruje transakcije med povezanimi družbami in da preverja politiko nagrajevanja in plač ravnateljstva.

KITAJSKA

Kitajske družbe imajo dvotirni sistem upravljanja družb. Kitajska komisija za vrednostnice in borze zahteva, da mora uprava sestavljati tudi iz neodvisnih ravnateljev. Družbe lahko po želji ustanovijo revizijski odbor.

V primeru, da je ustanovljen revizijski odbor, mora biti večina članov odbora neodvisnih ravnateljev. Eden izmed članov odbora, mora biti izkušen neodvisni računovodja. Ključne odgovornosti revizijskega odbora so predlaganje, imenovanje in odstavitev zakonskega revizorja, nadzor nad službo notranje revizije in pregled finančnih in računovodskih informacij ter razkritij.

INDIJA

Februarja 2000 je Indijska borza (*angleško: Security and Exchange Board of India - SEBI*) dodala novo določilo, ki določa, da morajo imeti vse družbe, ki kotirajo na borzi, revizijski odbor sestavljen iz treh ali več neizvršilnih neodvisnih ravnateljev. Vsaj eden izmed članov mora imeti strokovna znanja iz področja financ ali računovodstva. SEBI pravila tudi določajo usmeritve glede sestave, nalog, odgovornosti in pogostosti sestajanja revizijskega odbora.

INDONEZIJA

Revizijski odbori so obvezen organ za družbe, ki kotirajo na Jakarta borzi (*angleško: Jakarta Stock Exchange*), in za večje družbe, ki so strateškega in pomembnega značaja za državo. Indonezijski kodeks upravljanja družb priporoča, da vse družbe ustanovijo revizijski odbor. Indonezija ima dvotirni sistem upravljanja družb, v katerem sta dva organa, in sicer uprava in pooblaščen odbor (*angleško: Board of Commissioners*). Slednji je pooblaščen za oblikovanje revizijskega odbora. Za družbe, ki kotirajo na borzi, velja, da morajo biti revizijski odbori sestavljeni iz enega neodvisnega člana pooblaščenega odbora in najmanj dveh zunanjih članov. Revizijski odbor poroča neposredno pooblaščenemu odboru. Poročilo o opravljenem delu revizijskega odbora mora biti vključeno v letno poročilo družbe.

RUSIJA

Kodeks poslovnega vedenja je priporočilne narave in priporoča upravnemu odboru, da ustanovi revizijski odbor. Namen revizijskega odbora je, da vpelje in vzdržuje sisteme kontrol pri poslovnih in računovodskih aktivnostih družbe. Kodeks priporoča, da so vsi člani revizijskega odbora neodvisni ravnatelji. Člani revizijskega odbora naj bi imeli znanje o osnovah računovodstva in financ.

INTERNA RAZISKAVA – REVIZIJSKI ODBORI V ČLANICAH EU

V nadaljevanju pa bom predstavila interno raziskavo Zveze evropskih računovodskih strokovnjakov (*francosko: Federation Des Experts Comptables Europeens - FEE*) o revizijskih odborih v nekaterih državah EU (Zveza evropskih računovodskih strokovnjakov, 2005).

AVSTRIJA

Vse družbe, ki kotirajo na borzi, morajo imeti skladno z zakonom ustanovljene revizijske odbore (razen v primeru, ko nadzorni svet sestavlja manj kot šest članov).

BELGIJA

Revizijski odbori niso obvezni za družbe, ki kotirajo na borzi. Združenje belgijskih družb (*angleško: Federation of Belgian Companies - VBO*) je napravilo raziskavo o praksi upravljanja belgijskih družb, ki kotirajo na borzi. Anketo je reševalo 81 družb in raziskava je pokazala, da ima 69 odstotkov vseh anketiranih družb ustanovljen revizijski odbor.

DANSKA

Revizijski odbori niso obvezni organ družb. Načeloma je v pristojnosti nadzornega sveta, da opravi naloge, ki se nanašajo na revizijski odbor. Danski kodeks dobrega upravljanja družb je januarja 2004 priporočal družbam ustanovitev revizijskega odbora, še posebno družbam, ki imajo zapleteno poslovanje in računovodske pomanjkljivosti.

FINSKA

Na Finskem ni zakonodaje, ki bi določala, da morajo imeti družbe, ki kotirajo na borzi, ustanovljene revizijske odbore. Kodeks upravljanja družb pa v svojem 27. členu priporoča ustanovitev revizijskega odbora v družbah, ki potrebujejo več pozornosti in nadzora pri poročanju. Priporočilo je bilo objavljeno 1.7.2004. Vse družbe, ki kotirajo na Helsinški borzi, morajo priporočila upoštevati. 46 družb, ki kotirajo na borzi (32 odstotkov), je obvestilo Finski inštitut, da imajo ustanovljen revizijski odbor.

NEMČIJA

Nemškimi družbam zakon ne določa ustanovitev revizijskega odbora. Nemški zakon o borzi (*angleško: German Stock Corporation Act*) določa, da lahko nadzorni svet imenuje izmed svojih članov enega ali več odborov, z namenom priprave na posvetovanja in priprave rešitev ali za nadzor nad izločitvami rešitev. Odbor je le podaljšana roka nadzornega sveta, ki pripravlja predloge, medtem ko nadzorni svet sprejema odločitve.

Skladno z Nemškim kodeksom upravljanja družb (*angleško: German Corporate Governance Code - GCGC*) lahko nadzorni svet ustanovi revizijski odbor, ki se ukvarja z vprašanji računovodenja in upravljanja s tveganji ter zagotavlja neodvisnost zakonskih revizorjev.

Raziskava profesorja Dr. Axel Werder, ki je vključevala 241 družb, je pokazala, da bo do konca leta 2004 63,2 odstotkov družb imelo ustanovljen revizijski odbor. Vse družbe, ki predstavljajo DAX (Nemški borzni indeks – modri čipi), so konec leta 2004 imele ustanovljen revizijski odbor.

NIZOZEMSKA

Revizijski odbori niso določeni z zakonom. Kodeks upravljanja družb na podlagi načela »uporabi in razloži« priporoča ustanovitev revizijskega odbora v okviru nadzornega sveta. 64 odstotkov družb od 100 največjih družb, ki kotirajo na borzi, ima ustanovljen revizijski odbor.

NORVEŠKA

Norveška nima zakonodaje, ki bi predpisovala obveznost ustanovitve revizijskega odbora za družbe, ki kotirajo na borzi. Kodeks upravljanja družb ne priporoča ustanovitve revizijskega odbora. Bolj obširen kodeks upravljanja družb naj bi izšel v decembru 2004.

VELIKA BRITANIJA

Revizijski odbori v VB niso predpisani z zakonom. Angleški kodeks upravljanja družb (*angleško: Combined Code*) priporoča ustanovitev revizijskega odbora. Kodeks določa priporočila, ki so narave »uporabi ali razloži«. Skoraj vse družbe, ki kotirajo na borzi, imajo ustanovljen revizijski odbor.