

KOMUNIKACIJA REVIZORJEV Z ODGOVORNIMI ZA UPRAVLJANJE

Pravni vidik

Dr. Borut Bratina, Dr. Andreja Primec

ZA USPEŠNO DELOVANJE ORGANOV UPRAVLJANJA IN REVIZORJEV JE KLJUČNO UČINKOVITO INFORMIRARNJE, ZATO JE KONTINUIRAN IN ZANESLJIV PRETOK INFORMACIJ V INTERESU ENIH IN DRUGIH.

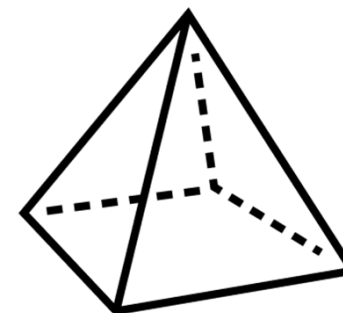
VSEBINA, OBSEG IN UDELEŽENCI KOMUNIKACIJSKIH POTI SO ZAČRTANI Z ZAKONODAJO IN DRUGIMI PREDPISI.

V PREDSTAVITVI BOMO ZATO NAJPREJ PREDSTAVILI STRUKTURO IN PRISTOJNOSTI ORGANOV UPRAVLJANJA PO ZGD-1, SAJ LE-TA DETERMINIRA KOMUNIKACIJSKE POTI, KI JIH JE VSELEJ TREBA UPOŠTEVATI, GRE NAMREČ ZA KOAGENTNA PRAVILA.

V DRUGEM DELU PREDSTAVITVE BOMO PRIKAZALI KOMUNIKACIJO MED REVIZORJEM IN ORGANI UPRAVLJANJA PO MSR 260, KI JE V CELOTI POSVEČEN NALOGI REVIZORJA, DA PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV OBVEŠČA PRISTOJNE ZA UPRAVLJANJE.

I. KORPORACIJSKA STRUKTURA IN PRISTOJNOSTI ORGANOV DELNIŠKE DRUŽBE

**NAJVIŠJI ORGAN DELNIŠKE DRUŽBE JE
SKUPŠČINA**



NJENE PRISTOJNOSTI DOLOČA ZGD-1

**RAZLIKUJEMO MED ENOTIRNIM IN
DVOTIRNIM SISTEMOM UPRAVLJANJA**



ENOTIRNI SISTEM

UPRAVNI ODBOR

SESTAVLJEN IZ DIREKTORJEV

- 285.ČLEN ZGD-1: UO VODI DRUŽBO IN NADZORUJE VODENJE NJENIH POSLOV
- NEIZVRŠNI IN IZVRŠNI DIREKTORJI
- UO PRENESE VODENJE TEKOČIH POSLOV NA IZVR. DIR.

DVOTIRNI SISTEM

NADZORNI SVET

- NS NADZORUJE VODENJE POSLOV DRUŽBE
- SUBJEKT NADZORA JE UPRAVA, OBJEKT NADZORA JE VODENJE POSLOV

UPRAVA

- UPRAVA VODI POSLE DRUŽBE SAMOSTOJNO



UO LAHKO NA IZVRŠNE DIREKTORJE PRENESE VODENJE TEKOČIH POSLOV (4.ODSTAVEK 290.ČLENA ZGD-1); PRI OPRAVLJANJU NALOG MORAJO IZVRŠNI DIREKTORJI UPOŠTEVATI NAVODILA IN OMEJITVE, KI JIH POSTAVLJAJO SKUPŠČINA DRUŽBE, UPRAVNI ODBOR, STATUT IN POSLOVNIK O DELU IZVRŠNIH DIREKTORJEV (5.ODSTAVEK 290.ČLENA ZGD-1).

UPRAVA VODI POSLE DRUŽBE SAMOSTOJNO, V DOBRO DRUŽBE (1.ODSTAVEK 263. ČLENA ZGD-1) IN NA LASTNO ODGOVORNOST (1.ODSTAVEK 266. ČLENA ZGD-1).

ZGD-1 (5.ODSTAVEK 281.ČLENA ZGD-1) IZRECNO IN KOSENTNO DOLOČA, DA SE VODENJE POSLOV NE MORE PRENESTI NA NADZORNI SVET IN DA SKUPŠČINA NE MORE ODLOČATI O VPRAŠANJIH VODENJA POSLOV, RAZEN ČE TEGA NE ZAHTEVA POSLOVODSTVO (6.ODSTAVEK 293.ČLENA ZGD-1).

ORGANI DELNIŠKE DRUŽBE IN RAZLIČNE VRSTE REVIZIJ IN REVIZIJSKIH ORGANOV

SKUPŠČINA DRUŽBE
LETNEGA POROČILA



IMENUJE (ZUNANJEGA) REVIZORJA

NADZORNI SVET
REVIZORJA LETNEGA POROČILA



PREDLAGA IMENOVANJE (ZUNANJEGA)

REVIZIJSKA KOMISIJA NADZORNEGA SVETA IZVEDE IZBIRNI POSTOPEK
ZUNANJEGA REVIZORJA IN NADZORNEMU SVETU PREDLAGA KANDIDATE ZA
REVIZORJA (4.ODSTAVEK 281.ČLENA ZGD-1)

NADZORNI SVET LAHKO (V DOLOČENIH PRIMERIH PA TUDI MORA) IMENUJE
ENO ALI VEČ KOMISIJ (MED NJIMI JE NAJPOMEMBNEJŠA REVIZIJSKA
KOMISIJA), KI PRIPRAVLJAJO PREDLOGE SKLEPOV NADZORNEGA SVETA,
SKRBIJO ZA NJHOVO URESNIČITEV IN OPRAVLJAJO DRUGE STROKOVNE
NALOGE (1.ODSTAVEK 279.ČLENA ZGD-1).

ZGD-1 (3.ODST. 280. ČL. ZGD-1) NATANČNO DOLOČA NALOGE REVIZIJSKE KOMISIJE:

- spremlja postopek računovodskega poročanja ter pripravlja priporočila in predloge za zagotovitev njegove celovitosti,
- spremlja učinkovitost in uspešnost notranje kontrole v družbi, notranje revizije, če obstaja, in sistemov za obvladovanje tveganja,
- spremlja obvezne revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov, zlasti uspešnost obvezne revizije, pri čemer upošteva vse ugotovitve in zaključke pristojnega organa,
- pregleduje in spremlja neodvisnost revizorja letnega poročila družbe, zlasti glede zagotavljanja dodatnih nerevizijskih storitev,
- odgovarja za postopek izbire revizorja in predlaga nadzornemu svetu imenovanje kandidata za revizorja letnega poročila družbe,
- nadzoruje neoporečnost finančnih informacij, ki jih daje družba,
- ocenjuje sestavo letnega poročila, vključno z oblikovanjem predloga za nadzorni svet,



- sodeluje pri določitvi pomembnejših področij revidiranja,
- sodeluje pri pripravi pogodbe med revizorjem in družbo, pri čemer so prepovedana vsa pogodbeno določila, ki skupščini omejujejo izbiro imenovanja revizorja. Vse take določbe so nične,
- poroča nadzornemu svetu o rezultatu obvezne revizije, vključno s pojasnilom, kako je obvezna revizija prispevala k celovitosti računovodskega poročanja in kakšno vlogo je imela revizijska komisija v tem postopku,
- opravlja druge naloge, določene s statutom ali sklepom nadzornega sveta,
- sodeluje z revizorjem pri opravljanju revizije letnega poročila družbe, zlasti z medsebojnim obveščanjem o glavnih zadevah v zvezi z revizijo, in
- sodeluje z notranjim revizorjem, zlasti z medsebojnim obveščanjem o glavnih zadevah v zvezi z notranjo revizijo.

RAZMERJE MED NOTRANJO REVIZIJO IN NADZORNIM SVETOM

Z NOVELO ZGD-1 JE 281.a ČLEN PRVIČ V KORPORACIJSKI ZAKONODAJI OPREDELIL IN UREDIL RAZMERJE MED NOTRANJO REVIZIJO IN NADZORNIM SVETOM. PRVI ODSSTAVEK TEGA ČLENA DOLOČA, DA SE LETNO POROČILO O DELU NOTRANJE REVIZIJE NAJPOZNEJE V TREH MESECIH PO ZAKLJUČKUNPOSLOVNEGA LETA PREDLOŽI UPRAVI, NADZORNEMU SVETU IN REVIZORJU RAČUNOVODSKIH IZKAZOV.

DRUGI ODSSTAVEK PA DOLOČA, DA DAJE NADZORNI SVET SOGLASJE K IMENOVANJU, RAZREŠITVI IN PREJEMKOM VODJE NOTRANJE REVIZIJE TER K AKTU, S KATERIM SE UREJAJO NAMEN, POMEN IN NALOGE NOTRANJE REVIZIJE, TER K LETNEMU IN VEČLETNEMU NAČRTU DELA NOTRANJE REVIZIJE.

ČETRTE ODSSTAVEK TEGA ČLENA PA DAJE NADZORNEMU SVETU PRAVICO, DA LAHKO OD NOTRANJEGA REVIZORJA ZAHTEVA DODATNE INFORMACIJE POLEG INFORMACIJ IZ PRVEGA ODSSTAVKA TEGA ČLENA. ČE IMA DRUŽBA REVIZIJSKO KOMISIJO, IZVRŠUJE TO PRAVICO REVIZIJSKA KOMISIJA.

SKLEP

VSE NAVEDENO PO ZGD-1 JASNO RAZMEJUJE PRISTOJNOSTI, OBVEZNOSTI IN PRAVICE ORGANOV DELNIŠKE DRUŽBE TER NJIHOVO RAZMERJE DO (ZUNANJEGA) REVIZORJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV, REVIZIJSKE KOMISIJE NADZORNEGA SVETA IN NENAZADNJE DO NOTRANJE REVIZIJE.

VSE NAVEDENO JE POTREBNO UPOŠTEVATI PRI IZVAJANJU KOMUNIKACIJE MED TEMI ORGANI DELNIŠKE DRUŽBE IN (ZUNANJIM) REVIZORJEM TER TUDI NOTRANJIMI REVIZORJI.

ZGD-1 NE DAJE IN NE DOLOČA NE PRISTOJNOSTI IN NE PRAVIC NOTRANJE REVIZIJE V RAZMERJU DO SKUPŠČINE IN DO NADZORNEGA SVETA.

II. KOMUNICIRANJE MED REVIZORJEM IN ORGANI UPRAVLJANJA PO MSR 260

**MSR 260 JE V CELOTI POSVEČEN NALOGI REVIZORJA, DA OBVEŠČA
PRISTOJNE ZA UPRAVLJANJE PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV
(ODSTAVEK 1).**

**MSR 260 SE OSREDOTOČA PREDVSEM NA REVIZORJEVO OBVEŠČANJE
PRISTOJNIH ZA UPRAVLJANJE, HKRATI PA POUDARJA POMEN
DVOSTRANSKEGA MEDSEBOJNEGA OBVEŠČANJA.**



**ČEPRAV JE REVIZOR ODGOVOREN ZA OBVEŠČANJE O ZADEVAH, KI JIH
ZAHTEVA TA MSR, JE TUDI POSLOVODSTVO DOLŽNO SPOROČATI
PRISTOJNIM ZA UPRAVLJANJE ZADEVE UPRAVLJALNEGA POMENA.
REVIZORJEVO OBVEŠČANJE NE OPROSTI POSLOVODSTVA TE DOLŽNOSTI
IN OBRATNO ↔ POSLOVODSKO OBVEŠČANJE PRISTOJNIH ZA
UPRAVLJANJE O ZADEVAH, KI JIH MORA SPOROČATI REVIZOR,
REVIZORJA NE OPROSTI ODGOVORNOSTI, DA JIH OBVEŠČA (ODSTAVEK
4).**

REVIZOR DOLOČI **OSEBE**, S KATERIMI BO KOMUNICIRAL. KADAR JE VEČ OSEB PRISTOJNIH ZA UPRAVLJANJE OZIROMA PRI UPRAVLJANJU SODELUJE VEČ ORGANOV, REVIZOR PRAVILOMA KOMUNICIRA S PODSKUPINO (**REVIZIJSKO KOMISIJO**), PRI ČEMER SE ODLOČI ALI BO POLEG TEGA KOMUNICIRAL ŠE S PRISTOJNIM ORGANOM ZA UPRAVLJANJE.



KOMUNICIRANJE Z REVIZIJSKO KOMISIJO, KJER TA OBSTAJA, JE POSTALO KLJUČNA SESTAVINA REVIZORJEVEGA KOMUNICIRANJA S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE. PRIPOROČLJIVO JE, DA SE REVIZOR REDNO UDELEŽUJE SESTANKOV REVIZIJSKE KOMISIJE, OZIROMA DA SE VSAJ ENKRAT LETNO SESTANE Z REVIZIJSKO KOMISIJO BREZ PRISOTNOSTI POSLOVODSTVA TER DA PREDSEDNIK IN PO POTREBI DRUGI ČLANI REVIZIJSKE KOMISIJE OBČASNO SODELUJEJO Z REVIZORJEM (ODSTAVEK 12 IN A5 -A7).



PRAV TAKO REVIZOR LAHKO KOMUNICIRA S POSLOVODSTVOM O VSEH ZADEVAH, O KATERIH MORA POROČATI PRISTOJNIM ZA UPRAVLJANJE V SKLADU S TEM STANDARDOM, SAJ RAZPRAVA O NJIH IZPRIČUJE IZVRŠILNO ODGOVORNOST POSLOVODSTVA ZA VODENJE POSLOVANJA ORGANIZACIJE IN ZLASTI NJEGOVO ODGOVORNOST ZA PRIPRAVO RAČUNOVODSKIH IZKAZOV. S POSLOVODSTVOM LAHKO RAZPRAVLJA ŠE PREDENJ OBVESTI NADZORNI ORGAN, RAZEN ČE JE TO NEPRIMERNO. PRAV TAKO LAHKO KOMUNICIRA Z NOTRANJIM REVIZORJEM (ŠE PREDENJ KOMUNICIRA Z NADZORNIM SVETOM ALI REVIZIJSKO KOMISIJO), ČE GA DRUŽBA IMA (ODSTAVEK 18, A41 IN A42).



REVIZOR S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE KOMUNICIRA:

- O SVOJIH NALOGAH V ZVEZI Z REVIZIJO RAČUNOVODSKIH IZKAZOV,
- O OBSEGU IN ČASU REVIZIJE,
- O BISTVENIH UGOTOVITVAH REVIZIJE IN
- O REVIZORJEVI NEODVISNOSTI.





NALOGE, KI JIH MORA OPRAVITI REVIZOR V ZVEZI Z REVIZIJO RAČUNOVODSKIH IZKAZOV SE PRAVILOMA DOGOVORIJO V »LISTINI O POSLU« OZIROMA POGODBI, KI VKLJUČUJE POGOJE POSLA.

KOMUNICIRANJE O **OBSEGU IN ČASU REVIZIJE**, JE POMEMBNO, SAJ REVIZORJU OMOGOČA, DA BOLJE SPOZNA ORGANIZACIJO, PRISTOJNIM ZA UPRAVLJANJE OMOGOČA LAŽJE RAZUMEVANJE POSLEDIC REVIZORJEVEGA DELA IN SODELOVANJE V RAZPRAVI O VPRAŠANJIH TVEGANJA.

REVIZOR SPOROČA **BISTVENE UGOTOVITVE** REVIZIJE Z NAMENOM PRIDOBIVANJA NADALJNIH INFORMACIJ OD PRISTOJNIH ZA UPRAVLJANJE ZARADI DOPOLNITVE PRIDOBMLJENIH REVIZIJSKIH DOKAZOV. OBVEŠČANJE O BISTVENIH TVEGANJIH (V SKLADU Z MSR 720), JE POMEMBNO ZA REVIZORJEVO DOLOČITEV KLJUČNIH REVIZIJSKIH ZADEV.



POMEMBEN PREDMET KOMUNIKACIJE V JAVNIH DELNIŠKIH DRUŽBAH JE TUDI **REVIZORJEVA NEODVISNOST**. REVIZOR JE DOLŽAN IZPOLNITI USTREZNE ETIČNE ZAHTEVE V ZVEZI Z NJEGOVO NEODVISNOSTJO. V TA NAMEN S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE KOMUNICIRA O POVEZAVAH, DRUGIH ZADEVAH TER VAROVALIH ZA ZAŠČITO NEODVISNOSTI (KOMUNICIRA O IZPOLNJEVANJU ETIČNIH ZAHTEV GLEDE NEODVISNOSTI DELOVNE SKUPINE IN DRUGIH IZ REVIZIJSKEGA PODJETJA OZIROMA PODJETJA V MREŽI, O RAZKRITJU VSEH POVEZAV IN DRUGIH ZADEV MED PODJETJEM, PODJETJI V MREŽI TER ORGANIZACIJO, KI BI LAHKO OGROŽALE NEODVISNOST (VSOTA HONORARJEV, IZPLAČANA VKLJUČENIM V POSTOPEK REVIDIRANJA ZA REVIZIJSKE IN NEREVIZIJSKE STORITVE, ITD.) (ODSTAVEK 17 IN A29- 32).



OBLIKA, ČAS IN OKVIRNA VSEBINA KOMUNICIRANJA

REVIZOR SE S PRISTOJNIMI ZA UPRAVLJANJE VNAPREJ DOGOVORI ZA OBLIKO, ČAS IN OKVIRNO VSEBINO KOMUNICIRANJA.



OBLIKA KOMUNICIRANJA JE NAČELOMA PREPUŠČENA REVIZORJU, PISNO OBLIKO UPORABI, ČE SE MU USTNA OBLIKA NE ZDI PRIMERNA. O NEODVISNOSTI IN SPOŠTOVANJU KODEKSA POKLICNE ETIKE MORA VEDNO PISNO KOMUNICIRATI.



GLEDE **ČASA** KOMUNICIRANJA STANDARD ZAHTEVA, DA REVIZOR KOMUNICIRA PRAVOČASNO. PRIMEREN ČAS JE ODVIŠEN OD OKOLIŠČIN REVIZIJSKEGA POSLA. KOMUNICIRANJE O NAČRTOVANJU POSLA SE ZGODI NA ZAČETKU REVIZIJE IN SE VKLJUČI V LISTINO O POGOJIH POSLA. NASPROTNO SE O UGOTOVITVAH IZ REVIZIJE, VKLJUČNO Z REVIZORJEVIMI STALIŠČI O KAKOVOSTNIH VIDIKIH RAČUNOVODSKIH POSTOPKOV V ORGANIZACIJI, POROČA V ZAKLJUČNI FAZI REVIZIJE.



KADAR REVIZOR OCENI, DA NAČIN KOMUNICIRANJA NI BIL USTREZEN, DA SO NAPAČNE NAVEDBE VPLIVALE NA NJEGOVO OCENO TVEGANJ IN PRIDOBIVANJE REVIZIJSKIH DOKAZOV, USTREZNO UKREPA. ČE SE STANJA NE DA POPRAVITI, PRILAGODI MNENJE NA OSNOVI OMEJITVE PODROČJA, PRIDOBI PRAVNI NASVET O POSLEDICAH RAZLIČNEGA RAVNANJA, KOMUNICIRA S TRETJIMI OSEBAMI (REGULATORJEM, ALI Z VIŠJO RAVNIJO V UPRAVLJAVSKI SESTAVI, KI JE ZUNAJ ORGANIZACIJE; NA PRIMER Z LASTNIKI DRUŽBE (NA PRIMER Z DELNIČARJI NA SKUPŠČINI) ALI V JAVNEM SEKTORJU S PRISTOJNIM MINISTROM ALI PARLAMENTOM, IZSTOPI IZ POSLA, ČE JE TO MOGOČE V SKLADU Z USTREZNIM ZAKONOM ALI DRUGIM PREDPISOM (ODSTAVEK 22 IN A51 - A53).

EVROPSKA ZAKONODAJA (UREDBA O REVIZIJI SJI) NEPOSREDNO DOLOČA, KDAJ IN KAJ MORA ZUNANJI REVIZOR POROČATI REGULATORJEM (NPR. CENTRALNIM BANKAM). PRAV TAKO TUDI NACIONALNA ZAKONODAJA, KOT NPR. ZAKON O ZAVAROVALNIŠTVU (ZZAVAR-1).



PRIMER SODELOVANJA REVIZORJA Z REGULATORJEM PO ZZAVAR-1

ZZAVAR-1 določa, da mora revizor, ki revidira letno poročilo zavarovalnice, Agencijo za zavarovalni nadzor nemudoma obvestiti o vseh dejstvih, za katere izve pri izvajanju nalog revidiranja zavarovalnice in ki lahko pomenijo enega od teh položajev:

- da predstavljajo pomembno kršitev predpisov iz prvega odstavka 277. člena ZZavar-1,
- da predstavljajo poslabšanje nemotenega delovanja zavarovalnice oziroma da je ogrožena varnost poslovanja oziroma zavarovalcev, zavarovancev ali drugih upravičencev,
- da lahko privede do revizorjevega mnenja s pridržkom, odklonilnega mnenja ali zavrnitve izdelave mnenja,
- da pomenijo neskladnost z zahtevanim solventnostnim kapitalom ali neskladnost z zahtevanim minimalnim kapitalom.

Agencija za zavarovalni nadzor pa lahko tudi sama od revizijske družbe zahteva posredovanje podatkov, ki jih potrebuje pri opravljanju nadzora nad zavarovalnico v skladu z ZZavar-1. Posredovanje podatkov Agenciji za nadzor pa v nobenem od opisanih primerov ne pomeni kršitve revizorjeve obveznosti varovanja zaupnih podatkov po zakonu, ki ureja revidiranje, ali na podlagi pogodbe (259. člen ZZavar-1).



NATANČNO POSREDOVANJE INFORMACIJ O ZADEVAH, KI SO PREDMET REVIDIRANJA, JE NELOČLJIVI DEL VSAKE REVIZIJE, Vendar pa revizor ni dolžan sprožati postopkov, da bi prepoznaval kakšne druge zadeve in o njih obveščal pristojne za upravljanje.



REVIZORJEVA DOLŽNOST OBVEŠČANJA JE LAHKO Z ZAKONOM ALI DRUGIM PREDPISOM TUDI IZRECNO PREPOVEDANA ALI OMEJENA (KOT NA PRIMER OBVEŠČANJE ALI DRUG UKREP, KI BI LAHKO VPLIVAL NA PREISKAVO USTREZNEGA POOBLAŠČENEGA ORGANA O DEJANSKEM ALI DOZDEVNEM NEZAKONITEM DEJANJU), (MSR 260, ODSTAVEK 6 IN 7).



**USPEŠNA DVOSMERNNA KOMUNIKACIJA JE V INTERESU
PRISTOJNIH ZA UPRAVLJANJE IN REVIZORJEV. VENDAR PA
VZAJEMNO SODELOVANJE PRI MEDSEBOJNEM
OBVEŠČANJU, NE ENIH NE DRUGIH, NE RAZBREMENI
LASTNE ODGOVORNOSTI DO DRUŽBE, DRUŽBENIKOV IN NE
NAZADNJE JAVNOSTI.**

