

UNIVERZA V MARIBORU
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA
MARIBOR

DELO DIPLOMSKEGA SEMINARJA

Barbara Landeker

Maribor, avgust 2012

UNIVERZA V MARIBORU
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA
MARIBOR

DELO DIPLOMSKEGA SEMINARJA

POTEK REVIZIJE V DELNIŠKI DRUŽBI

THE PROCESS OF AUDITING IN A JOINT-STOCK COMPANY

Kandidatka: Barbara Landeker

Program: univerzitetni

Študijska smer: Računovodstvo, revizija in davščine

Mentor: prof. dr. Borut Bratina

Študijsko leto: 2011/2012

Maribor, avgust 2012

PREDGOVOR

Najpomembnejša trgovinska družba je delniška družba, katere kapital je razdeljen na delnice. Predstavlja torej skupnost oseb, ki se med sabo povezujejo z vloženimi sredstvi v kapitalu. Delnice jim tako predstavljajo določene pravice, ki jih lahko zahtevajo od družbe. Tu nastopa predvsem naloga skupščine, ki predstavlja organ družbe preko katerega se izraža volja delničarjev. Hierarhično predstavlja najvišji organ, najpomembnejši pa je uprava, ki vodi družbo in nadzira izvajanje njenih poslov. Kot dodaten organ v dvotirnem sistemu upravljanja je nadzorni svet, katerega naloga je nadzor nad poslovanjem. Poleg dveh v enotirnem in treh organov v dvotirnem sistemu predstavlja pomembno vlogo v delniški družbi tudi revizija, ki ima kontrolo nad celotnim njenim delovanjem. Preverja pravilnosti vodenja in izvaja nadzor nad izvajanjem dela zaposlenih. Revizorji sprejemajo veliko odgovornost do javnosti, kjer je zelo pomembna poklicna etika. Da je delo s strani revizorja opravljeno kar se da verodostojno in učinkovito lahko delo opravljajo le strokovno usposobljeni, ki delujejo v skladu z zakoni, poklicno – etičnimi načeli in standardi predpisani s strani inštituta. S poenotenjem gospodarskega trga zaradi vstopa v Evropsko unijo smo tako kot Nemčija in Francija tudi mi sprejeli mednarodne standarde kateri so nas privedli do mednarodnega poslovanja kar se tiče revidiranja. Žal pa ne moremo enako trditi tudi pri poenotenju zakonodaje za delniško družbo, saj se še vedno dogovarjajo glede nekaterih direktiv. Ko bodo te razrešene, bomo lažje povečali evropski trg v svetovnem okolju. Ker so mi podjetniške vode dokaj tuje, predvsem poslovanje delniške družbe, zanima pa me poklic revizorja, sem si s tem namenom izbrala to temo, da raziščem na tem področju.

Predvsem smo se hoteli seznaniti o delovanju delniške družbe in revizije v njej. Zanimal nas je tudi namen revizije in delo, ki ga opravlja revizor. V ta namen smo to tudi preučili in naredili primerjavo med Slovenijo, Nemčijo in Francijo, da smo lahko prišli do širšega spoznanja na tem področju. Za lažjo predstavitev sem preučila potek revizije v delniški družbi tudi na konkretnem primeru in sicer v Granit d.d.

S pomočjo zadanih tez smo prišli do ugotovitev, da je revizija še kako pomembna za delniško družbo in njeno delovanje. Ob sprejetju mednarodnih standardov revidiranje pa predstavlja odlično priložnost tudi poslovanja na tujem trgu. Delniška družba bo morala na tem področju še malo počakati in se čim prej dogovoriti za njen skupni jezik. Kot smo skozi diplomski seminar ugotovili, da predstavlja enotirni sistem veliko prednosti pri upravljanju in tudi pri reviziji lahko kmalu pričakujemo napredek pri razrešitvi sporne direktive.

Dokler bo revizija opravljala svoj poklic lahko mirno verjamemo v finančni položaj družbe in upamo na boljšo prihodnost gospodarstva.

KAZALO

1	UVOD.....	7
1.1	Opredelitev področja in opis problema.....	7
1.2	Namen, cilji in teze diplomskega seminarja	7
1.3	Predpostavke in omejitve.....	8
1.4	Metode raziskovanje	8
2	OPREDELITEV DELNIŠKE DRUŽBE	9
2.1	Slovenija	9
2.1.1	Značilnosti	9
2.1.2	Ustanovitev	10
2.1.2.1	Postopek sočasne – simultane ustanovitve	10
2.1.2.2	Postopek postopne – sukcesivne ustanovitve	11
2.1.3	Upravljanje delniške družbe	12
2.1.3.1	Enotirni sistem upravljanja.....	12
2.1.3.2	Dvotirni sistem upravljanja	12
2.1.4	Organi vodenja	12
2.1.4.1	Uprava	13
2.1.4.2	Nadzorni svet.....	14
2.1.4.3	Skupščina.....	16
2.2	Nemčija	17
2.2.1	Značilnosti	17
2.2.2	Ustanovitev	17
2.2.2.1	Enostavna ustanovitev	17
2.2.2.2	Kvalificirana ustanovitev	18
2.2.3	Upravljanje delniške družbe	18

2.2.4	Organi vodenja	18
2.2.4.1	Uprava	18
2.2.4.2	Nadzorni svet.....	19
2.2.4.3	Skupščina.....	20
2.3	Francija	20
2.3.1	Značilnosti	20
2.3.2	Ustanovitev	20
2.3.3	Upravljanje delniške družbe	21
2.3.3.1	Enotirni sistem upravljanja.....	21
2.3.3.2	Dvotirni sistem upravljanja	21
2.3.4	Organi vodenja	22
2.3.4.1	Upravni odbor	22
2.3.4.2	Generalni direktoriat.....	23
2.3.4.3	Nadzorni svet.....	23
2.3.4.4	Skupščina.....	24
3	PRIMERJAVA DELNIŠKE DRUŽBE MED DRŽAVAMI	25
4	OPREDELITEV REVIZIJE	27
4.1	Slovenija	28
4.2	Nemčija.....	28
4.3	Francija	28
5	PRIMERJAVA REVIZIJE MED DRŽAVAMI	30
6	REVIZIJA V DELNIŠKI DRUŽBI	31
6.1	Ob ustanovitvi.....	31
6.2	Ob povečanju osnovnega kapitala	32
6.3	Uprava in revizija.....	32
6.4	Nadzorni svet in revizija	32

6.5	Skupščina in revizija	34
6.6	Revidiranje letnega poročila	35
7	POTEK REVIDIRANJA	37
7.1	Hierarhija pravil revidiranja.....	38
7.2	Namen in temeljna načela	39
7.3	Načrtovanje revizije	40
7.4	Potek dela.....	41
7.5	Poročilo o opravljeni reviziji	42
8	PRAKTIČEN PRIMER: GRANIT D.D. IN REVIZIJA	44
8.1	Organiziranost.....	44
8.2	Dejavnosti	44
8.3	Sistem vodenja in upravljanja	45
8.4	Lastniška struktura	46
8.5	Revizija v Granitu d.d.	47
9	SKLEP	50
10	POVZETEK V SLOVENSKEM IN ANGLEŠKEM JEZIKU	52
11	SEZNAM VIROV	53
12	SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC	56
13	PRILOGE	57

KAZALO TABEL

Tabela 1: Primerjava ustanovitev med državami	25
Tabela 2: Primerjava upravljanja med državami	26
Tabela 3: Primerjava organov vodenja med državami	26
Tabela 4: Vrednote podjetja granit d.d.	44
Tabela 5: Prikaz lastniške strukture delniške družbe granit	46

1 UVOD

1.1 Opredelitev področja in opis problema

Revidiranje je poznano že iz starega veka, vidne zametke najdemo v Babiloniji 4000 let pr.n.š.. Največji odskok k razvoju pa je bil dosežen prav v srednjem veku, kjer so trgovske hiše v Firencah in Benetkah zaposlovale sodelavce, katerih naloga je bila presojeti pravilnosti in težnja vodij trgovin k popolnosti. Leta 1993 je pooblaščen zveza računovodij, finančnikov in revizorjev v Sloveniji sprejela Zakon o revidiranju (ZRev-2). Po vstopu Slovenije v Evropsko unijo pa je bila maja 2006 sprejeta 8. smernica Evropske unije o obvezni reviziji letnih poročil enovitih in povezanih gospodarskih družb (F. Koletnik 2009).

Po 57. členu ZGD-1 je delniška družba, katere osnovni kapital (osnovna glavica) je razdeljena na delnice, zavezana k letni reviziji. Zakon tako določa, da mora letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih kapitalskih družb z vrednostnimi papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu pregledati revizor. Način in pogoji revidiranja družb so določeni z zakonom, ki ureja revidiranje.

V svojem diplomskem seminarju bom opisala potek revizije v delniški družbi, katera je zaradi trgovanja z vrednostnimi papirji (delnicami) na organiziranem trgu zavezana k reviziji. Revizija v delniški družbi poteka od ustanovitve in v samem procesu delovanja družbe. Opravljena je v korist družbe in je tudi v javnem interesu (196. Člen ZGD-1). Revidiranje delniške družbe mora potekati po standardih, ki jih navaja ZRev-2, katerega pa morajo dobro poznati tudi gospodarske družbe, ki so zavezane k reviziji. V prvem poglavju bomo predstavili delniško družbo v Sloveniji, Nemčiji in Franciji ter med sabo primerjali razlike in podobnosti pri upravljanju z delniško družbo. Sledi poglavje, kjer bomo več izvedeli o reviziji na podlagi teoretične predstavitve v istih državah ter kako deluje revizija v delniški družbi. Z dovoljenjem g. Kosi Petra, direktorja uprave Granit d.d., bomo prikazali praktičen primer poteka revizije v tej delniški družbi, ki bo glede na vsebino napisanega prikazovala kako se dejansko izvršuje poslovanje.

1.2 Namen, cilji in teze diplomskega seminarja

Namen izbrane teme mojega diplomskega seminarja je spoznati revizijo v širšem pogledu, se pravi iz pravnega vidika, saj je delo revizorja tudi nenehno spremljanje in učenje zakonov, ki mu pripomorejo k učinkovitemu in zaupnemu delu. Pomembno je tudi vedeti in se seznaniti kako pa poteka delo le teh v drugih Evropskih državah, saj spadamo v Evropsko unijo, katere cilj je skupno nastopanje na svetovnem trgu. V ta namen bomo preučili tudi kako imajo urejeno revizijo in kako delniško družbo drugod po Evropi, natančneje v Nemčiji in Franciji. V diplomski seminar je vključena tudi raziskava, katere namen je, da prikaže sliko konkretnega delovanja in nas seznanji s pripravo in potekom revizije v delniški družbi.

Cilji:

- Seznaniti nas o delniški družbi ter njenem delovanju.
- Seznaniti nas o reviziji, njen namen, delovanje.
- Raziskovanje poteka revizija v delniški družbi.
- Preučiti in primerjati delovanje revizije in delniške družbe v evropskih državah.
- Proučiti potek revizije v delniški družbi na konkretnem primeru iz okolja.

Teze:

- Čeprav vse države spadajo pod isto okrilje Evropske unije, katera se zavzema za gospodarsko poenotenje držav članic, še vedno obstajajo razlike pri delovanju v delniški družbi in reviziji.
- Revizija je pomemben spremljevalec delovanja delniške družbe.
- Revizorju je »bolj prijazen« enotirni sistem upravljanja.

1.3 Predpostavke in omejitve

Predpostavljamo, da bo največja težava v zadnjem zadanem cilju, proučevanju revizije v delniški družbi na konkretnem primeru. Omejitve, ki bodo del raziskave so v okviru Zakona o varstvu poslovne skrivnosti (40. člen ZGD-1), kjer ne bo mogoče pridobiti ter zapisati vseh ugotovitev. Pri teoretični predstavitvi delniške družbe smo se omejili predvsem na sestavo in delovanje njenih članov vodenja. Pri reviziji smo predstavili le njene značilnosti, namen in temeljna načela ter potek dela od načrtovanja do revizorjevega mnenja.

Soočili smo se tudi z zapleti pri pisanju, saj tuja strokovna literatura vsebuje izraze, ki so manj poznani in jih je bilo potrebno prevesti v slovenščino. Celotna tema diplomskega seminarja temelji na pravnih podlagah, zato smo bolj izhajali iz zakonov, ki jih ureja država.

1.4 Metode raziskovanje

Diplomski seminar je poslovna raziskava, saj bomo v nalogi obravnavali družbo in njeno delovanje, v raziskavi pa bo potekala povezava podjetja z okoljem delovanja in poslovanja. Na podlagi zajemanja podatkov trenutno veljavne zakonodaje je raziskava statična. Pristop k raziskovanju je deskriptivni, katerega metoda raziskovanja je metoda kompilacije, saj diplomski seminar temelji na podlagi opisovanja strukture in delovanja revizije v delniški družbi s pomočjo zakonodaje, katero je bilo potrebno preučiti.

Pri pisanju teoretičnega dela smo izhajali predvsem iz strokovne literature, zakonov, standardov, zbornikov in spletnih strani urada Slovenije, Nemčije in Francije.

2 OPREDELITEV DELNIŠKE DRUŽBE

Delniška družba je po ZDG-1 vrsta kapitalske družbe. Rimsko pravo opredeljuje delniško družbo kot korporacijsko, saj predstavlja skupek oseb, katere je združevalo skupno premoženje. Rimsko pravo prikazuje strogo ločevanje med korporacijo in družbo. Premoženje korporacije je ločeno od premoženja članov, enako velja tudi za terjatve in obveznosti. Člani korporacijske družbe prav tako niso imeli pravice zahtevati svojega dela izplačila pri morebitnem izstopu. Najdemo pa tudi razlike med zapisanimi akti v rimskem pravu in ZGD-1. Ena izmed najočitnejših je lastnost pravne osebe družbe. Korporacijska družba ni bila pravna oseba in je v primeru smrti članov oz. z izstopom morala prenehati s svojim delovanjem. Zaradi odvisnosti od svojih članov tudi ni upravljala s premoženjem družbe ampak premoženjem članov, ki so s svojimi deleži zagotavljali lastništvo. Značilnosti korporacijske družbe v rimskem pravu sedaj podrobno opredeljuje ZGD-1 za delniško družbo (Bratina, in drugi 2008, 68).

Gospodarsko pravo Evrope, glede pravne ureditve delniške družbe, še vedno ni primerljivo med sabo. Na tem področju so s področja prava družb v Evropski skupnosti sprejeli direktive, s ciljem institucionalnih – statusno pravnih okvirjev delovanja skupnega trga. Tako so bile sprejete, prva, četrta, sedma in enajsta direktiva, ki nam dajejo informacije o ustanovitvi, organizaciji, poslovanjem v družbi, potrebne sestave in vsebine zaključnega računa. Druga direktiva je pomembna z vidika zaščite kapitala, ki se v ožjem pomenu nanaša na ustanovitev delniške družbe. Najbolj sporna direktiva v Evropski uniji je peta direktiva. Ta direktiva še do danes ni bila sprejeta in govori o organih delniške družbe in ureja vprašanje glede sodelovanja zaposlenih pri upravljanju ter njihovo vključitev v organe upravljanja delniške družbe. Problem nastane prav zaradi dveh različnih osnovnih modelov upravljanja in sicer enotirnega in dvotirnega sistema. Poskusi poenostavitve prava družb potekajo s pomočjo procesa harmonizacije in dinamičnega spreminjanja prava družb. Predpise in pravne norme skušajo razširiti in urediti, jih prilagajati s pomočjo sodobnih tehnično tehnološkimi dosežki (Trstenjak in Kocbek 2004).

Gospodarska ureditev delniške družbe v Sloveniji je primerljiva s srednjeevropskim korporacijskim pravom. Zgleduje se predvsem po nemškem dvotirnem modelu upravljanja. Izbira lahko med enotirnim sistemom, ki je značilen za Anglijo in ZDA, vendar se bolj nagiba k izbiri dvotirnega sistema. Možnost izbire med sistemoma ima poleg Slovenije še Francija (Ragelj 2007, 74-75).

2.1 Slovenija

2.1.1 Značilnosti

Delniško družbo s skrajšano oznako d.d., kot je zapisano v ZGD-1 prištevamo med kapitalske družbe. Za delovanje družbe je potrebno vložiti začetni kapital, ta pa je v delniški družbi razdeljen na delnice. Pri svojem delovanju odgovarja z vsem razpolagalnim premoženjem, ki ga družba vsebuje ter tako spada med pravne osebe. Osebno premoženje delničarja in premoženje družbe je strogo ločeno. (Bratina, in drugi 2008, 84).

Osnovni kapital v delniški družbi predstavlja pogoj za nadaljnjo delovanje in upravljanje družbe. Predstavlja osnovo za povezovanje med vlagatelji, katerih skupni cilj je ustvarjati dobiček. Pravni lastniki družbe niso delničarji ampak delniška družba, saj kot že zgoraj navedeno obstaja ločnica med delniško družbo in delničarji. Ti pripomorejo le k zagotovitvi osnovnega kapitala, ki pa se jim kasneje obrestuje z določenimi premoženjskimi in članskimi pravicami (Bratina, in drugi 2008, 86).

2.1.2 Ustanovitev

Osnovni kapital, ki ga je potrebno vložiti v samem začetku ustanovitve je sestavljen iz delnic. Ker vložena denarna sredstva v obliki delnic pripadajo vlagateljem z določenimi pravicami, imamo do njih tudi obveznosti (Šinkovec 1994, 5).

Delniško družbo lahko ustanovi ena ali več fizičnih ali pravnih oseb, ki sprejmejo statut (169. člen ZGD-1). Določitev najnižjega zneska v ZGD-1 pripomore k zagotovitvi varnosti delovanja družbe in poravnavanje obveznosti, ki jih ima družba do upnikov vplačanih delnic. Ta znesek ne sme biti manjši od 25.000 evrov (171. člen ZGD-1).

Odločiti se je potrebno s katerimi delnicami bo družba vložila svoj začetni kapital, nominalnimi ali kosovnimi, saj oboje hkrati ni dovoljeno. Glede na odločitev je določen najnižji znesek delnice. Pri nominalnih delnicah je meja 1 evro in mora seštevke vseh delnic znašati več ali enako 25.000 evrov, kot je predpisano v ZGD-1. Če se odločimo za vlaganje s kosovnimi delnicami pa imamo opravka z enakimi deleži delnic, katerih vrednost je za vse enaka in se določi na podlagi števila delnic, ki jih želimo izdati. Najnižja vrednost kosovne delnice je enaka kot pri nominalnih, 1 evro. V primeru, da je cena delnice pod določeno ceno, velja za nično in se ne vključi v osnovni kapital delniške družbe (172. člen ZGD-1).

2.1.2.1 Postopek sočasne – simultane ustanovitve

Ustanovitev delniške družbe po sočasnem oziroma simultanem postopku poteka na način, da sami ustanovitelji te delnice prevzamejo in podpišejo statut. Po 190. členu, ki govori o ustanovitvi družbe, je tako družba ustanovljena, saj so ustanovitelji prevzeli vse delnice. Sledi vplačilo delnic, ki je lahko vplačano z denarnimi ali stvarnimi vložki. V primeru plačila s stvarnimi vložki, mora biti tretjina plačana z denarjem. Družbi mora biti od vpisa delniške družbe v register pa do njenega prenehanja omogočeno, da prosto razpolaga z vplačanimi stvarnimi vložki ter denarjem (Šinkovec 1994, 7). Družba ustanovljena z enim ustanoviteljem mora pred vpisom v register vplačati vse delnice ali družbi zagotoviti primerno varščino (Bratina, in drugi 2008, 141-142).

Ko je delniška družba ustanovljena po ZGD-1, sledi imenovanje organov družbe. Sestavi se nadzorni svet ali upravni odbor družbe ter določi revizorja za poslovno leto, vendar le do prve skupščine. Naloga nadzornega sveta je, da imenuje člane uprave, izvršnega direktorja pa določi upravni odbor. O poteku ustanovitve delniške družbe je potrebno s strani ustanoviteljev napisati pisno poročilo katero mora vsebovati vse pomembne postavke od katerih je bilo odvisno plačilo za stvarne vložke ali stvarni prevzem. Pomembno je tudi, da je v ustanovitvenem poročilu zapisan obseg prevzetih delnic za račun člana organa vodenja ali nadzora ter njegova pridobitev ugodnosti ali plačila za

pripravo ustanovitve (Bratina, in drugi 2008, 142). Zapis ustanovitvenega poročila je obvezna priloga prijave za vpis v register po 199/2/4 členu ZGD-1.

V skladu s 194. členom ZGD-1, sodišče imenuje ustanoviteljske revizorje, saj je potrebna preveritev poteka ustanovitve družbe kot zahteva zakonodaja.

Zadnji korak sočasne oziroma simultane ustanovitve je vpis družbe v register s strani članov organov vodenja ali nadzora. Šele z vpisom družbe v register pridobi lastnosti pravne osebe (198. člen ZGD-1).

2.1.2.2 Postopek postopne – sukcesivne ustanovitve

Drugi način ustanovitve delniške družbe je postopna oziroma sukcesivna ustanovitev. V tem primeru poteka ustanovitev, na način, da se delnice kupijo na podlagi oglasa, ki poziva k javnemu vpisu delnic. Vpis delnic poteka v skladu z zakonodajo trga vrednostnih papirjev. Del delnic prevzamejo ustanovitelji, po sprejetju statuta, preostali del pa vplačajo vlagatelji na podlagi javnega vpisa (Bratina, in drugi 2008, 143-144).

Pri postopni oziroma sukcesivni ustanovitvi je predpisan rok za vpisovanje in vplačilo delnic. Ta je določen od dneva začetnega vplačila delnic do tretjega meseca. V kolikor niso bile ponujene delnice pravilno vplačane, imajo ustanovitelji možnost, da sami prevzamejo preostanek neplačanih delnic. Lahko pa se zgodi, da ponujene delnice niso vplačane s strani vlagateljev in niti s strani ustanoviteljev. Takrat ustanovitev ni bila izvedena in je potrebno obvestiti vlagatelje, ki so vpisali delnice v družbo naj dvignejo svoj vložek. Kadar poteka vpisovanje in plačevanje delnic po predpisih in pravočasno je potrebno v petnajstih dneh te delnice razdeliti med vlagatelje (Bratina, in drugi 2008, 144).

Zadnja faza postopka ustanovitve je sklic ustanovne skupščine. Ta mora biti sklicana najkasneje v roku dveh mesecev po poteku roka, ki je določen za vpis in plačilo delnic. Skupščino skličejo ustanovitelji z oglasom, ki mora trajati najmanj petnajst dni. Med tem časom imajo delničarji družbe na razpolago pregled statuta, poročilo ustanoviteljev, revizorjev, seznam vpisnic, poročilo o stroških ustanovitve družbe, pregled vlagateljev ter razdelitev njihovih delnic itd. Do težav pride, če se ustanovna skupščina ne ustanovi pravočasno. Takrat morajo ustanovitelji v petnajstih dneh z oglasom obvestiti vlagatelje delnic v novo družbo, naj dvignejo svoj vložek (Šinkovec 1994, 14).

Sklepčnost in vnovičen sklic za ustanovno skupščino poteka na sedežu družbe, razen če je določeno drugače. Zastopana mora biti večina delnic, tudi delnice različnih razredov. Ustanovitelji nato povabijo notarja, da ta odpre ustanovno skupščino. Njegova naloga je, da zapiše navzoče vplačnike delnic ter preveri pravilnosti ustanovitve. Skupščina je odprta. Naslednji korak je izvolitev predsednika in dva preštevalca glasov. Na ustanovni skupščini se prebere ustanoviteljsko in revizorjsko poročilo, ki je pomemben del ustanovitve delniške družbe. Preden se družba ustanovi morajo ustanovitelji in prav tako revizorji izdelati poročilo, ki služi kot dokazilo. Zapisnik poteka ustanovitve skupščine vodi notar, podpisati ga morajo tudi izvoljen predsednik skupščine, preštevalca glasov in ustanovitelji družbe. Nadalje je ustanovitev delniške družbe po postopnem oziroma sukcesivne postopku prepuščena ustanovni skupščini. Ta predvsem ugotavlja o vplačanih delnicah, če so vse prevzete. Preverja znesek vplačanih delnic, če ta zakonsko ustreza minimalno

določenemu. Pozornost namenja tudi pri stvarnih vložkih, da lahko po vpisu v register z njimi tudi prosto razpolaga. Če so zgoraj navedene pristojnosti v skladu s pravili, je družba ustanovljena. Sledi vpis v register, kjer družba dobi lastnost prave osebe (Bratina, in drugi 2008, 145).

2.1.3 Upravljanje delniške družbe

183. člen ZGD-1 navaja, da morajo ustanovitelji delniške družbe v statut zapisati, kateri sistem upravljanja bodo izbrali. Družba lahko izbira med dvema sistemoma upravljanja in sicer med enotirnim sistemom in dvotirnim. Enotirni sistem izvršuje svojo voljo preko skupščine in upravnim odborom, dvotirni sistem pa oblikuje še tretji nadzorni organ to je nadzorni svet.

2.1.3.1 Enotirni sistem upravljanja

Enotirni sistem najbolj uporabljajo anglosaške države ter romanske, zasledimo ga tudi v nekaterih evropskih državah (Gostiša 1997).

Kot že omenjeno, sta organa enotirnega sistema skupščina delničarjev in upravni odbor. Vloga upravnega odbora je vodenje družbe in nadzor nad izvajanjem njenih poslov (285/1 člen ZGD-1). Prednosti enotirnega sistema vodenja so v vodenju družbe, kjer imajo delničarji večji vpliv in neposredno aktivno sodelovanje pri odločitvah. Tako lahko s statutom določijo o dokončnem sprejemu letnega poročila. Nadzor nad delovanjem družbe je neposreden, tudi odločitev temelji na delavcih družbe in delničarjih (Žagar 2008).

2.1.3.2 Dvotirni sistem upravljanja

Dvotirni sistem upravljanja se je uveljavil predvsem na področju z nemškim korporacijskim pravom. Značilen je tudi pri pravni ureditvi nekaterih skandinavskih držav (Gostiša 1997).

Delniško družbo v dvotirnem sistemu upravlja poleg skupščine še uprava in nadzorni svet. Na najvišjem položaju je uprava delniške družbe, tako kot pri enotirnem sistemu upravljanja, ki ima funkcijo vodenja in zastopanja. Uresničevati mora različne interese delničarjev, vlagateljev in zaposlenih. Nadzor nad njenim delom opravlja nadzorni svet, ki ima vlogo svetovalca. Ločnica med upravo in nadzornim svetom je jasna, vsak organ opravlja zakonsko določene naloge (Owen 1995).

2.1.4 Organi vodenja

Vsak organ v delniški družbi predstavlja pomembno vlogo pri poslovanju družbe. Organi delniške družbe so:

- uprava
- skupščina
- nadzorni svet

Vodenje poslov korporacije, sprejemanje odločitve in zastopanje družbe je zaupano upravi družbe. Skupščina predstavlja organ delničarjev, katere vloga je, da imenuje nadzorni svet pri dvotirnem sistemu upravljanja in finančnega revizorja. Odloča tudi o delitvi dobička in spremembah v statutu. Hierarhično ji pripada najvišje mesto v družbi, vendar ni najpomembnejši organ. Nadzorni svet je organ le v družbi z dvotirnim sistemom upravljanja. Ima funkcijo nadzora nad poslovanjem, še posebej nad upravo (Bratina, in drugi 2008).

2.1.4.1 Uprava

Poslovanje v primerjalnem pravu vedno, že na podlagi zakona, v delniški družbi pripada posebnemu organu vodenja, ki je več ali manj neodvisen od delničarjev in od drugih organov v delniški družbi (Bratina, in drugi 2008, 300).

Uprava vodi posle družbe samostojno in na lastno odgovornost (265/1 člen ZGD-1). V enotirnem sistemu ima poleg vodenja poslov tudi funkcijo nadzora in tako združuje naloge uprave in nadzornega sveta kot sta to posebej ločeni v dvotirnem sistemu upravljanja. Sestavljajo jo en ali več članov, tako imenovanih direktorjev. Njena naloga je, da zastopa in predstavlja interese družbe. Izvajati mora vse podjetniške funkcije in skrbeti za poslovno politiko družbe. Vodenje družbe vključuje planiranje in razvoj, organiziranje in kontrolo poslovanja, kadrovske in finančne pristojnosti ter vodenje poslovnih knjig. Odločitve podane s strani uprave sprejme skupščina, s tem da dovoljenje da lahko te ukrepi izvrši. Pomembna zakonska naloga organa vodenja je pravilno vodenje poslovnih knjig in priprava letnega poročila z vsemi pripadajočimi prilogami. Uprava je dolžna oddati poročila nadzornemu svetu (v dvotirnem sistemu upravljanja) o politiki podjetja, finančnem stanju, rentabilnosti in drugih pomembnih zadevah. Poročilo mora temeljiti na podlagi vestnosti in verodostojnosti (Bratina, in drugi 2008, 306). V prilogi 1 je prikazan primer takšnega poročila navezujoč na moj praktičen primer, ki je predstavljen v poglavju 8.

V pristojnost uprave spada tudi finančno poslovanje delniške družbe, kar predstavlja zagotavljanje finančnih sredstev ter upravljanje z njimi in njihovimi viri ter razporejanje virov finančnih sredstev, da so zagotovljeni pogoji opravljanja gospodarske dejavnosti posamezne družbe. Po 256. členu ZGD-1 mora uprava o finančnem stanju in poslih družbe poročati nadzornemu svetu, saj imajo le ta velik vpliv na donosnost in plačilno sposobnost delniške družbe (B. Bratina 2000)

Pri upravljanju svojega dela ima uprava široka pooblastila v namen poslovanja družbe. Delovati mora v dobro družbe in ne v svojo korist. Enaka ureditev uprave predstavlja tudi v dvotirnem sistemu, kjer zastopa družbo brez omejitve. Član uprave ne sme brez soglasja nadzornega sveta opravljati pridobitne dejavnosti, na področju dejavnosti družbe pa tudi ne sklepati poslov za svoj ali tuj račun (271. člen, ZGD-1).

V ZGD-1 je tudi zapisano, da ima uprava določene pristojnosti in odgovornosti do skupščine in dolžnost, da poroča nadzornemu svetu, ki nadzira njeno delovanje.

Pristojnosti in odgovornosti uprave do skupščine po 267. členu ZGD-1 so:

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

Odgovornost uprave do skupščine je tudi pri izdelavi bilance stanja. Obvestiti mora o morebitnih razkritij, saj drugače sama odgovarja za nadaljnje posledice. Na eni strani je uprava dolžna pripravljati odločitve iz pristojnosti skupščine npr. ukrepe, tudi različne akte, pogodbe, na drugi strani pa je uprava izvrševalec sklepov, ki jih sprejme skupščina (Bratina, in drugi 2008, 308).

Po 268/1 členu ZGD-1 člane uprave in predsednika imenuje nadzorni svet in ne smejo biti ponovno imenovani prej kot eno leto pred potekom mandatne dobe uprave. Če se družba odloči za enotirni sistem vodenja potem imajo to nalogo delničarji na skupščini. Nadzorni svet oz. skupščina v enotirnem sistemu upravljanja lahko odpokliče člana uprave v primeru hujše kršitve, nesposobnosti vodenja ali drugih razlogov. Razlogi za odpoklic morajo biti utemeljeni in upravičeni. Ker ima nadzorni svet nadzor nad upravo, ta ne more biti imenovan kot njen član.

Določitev dolžine mandata se določi v zakonodaji in kasneje v statutu družbe. Statut dopušča, da se lahko člani po izteku mandata ponovno izvoljeni. V Sloveniji traja mandat članov uprave in predsednika uprave do šest let. Uprava, kot pomemben organ družbe ima pravico do udeležbe pri dobičku, če tako določa statut. Višino udeležbe nadzorni svet določi na podlagi letnega dobička družbe, ki mora biti v sorazmerju z opravljenimi delom članov uprave (Kocbek, in drugi 2006).

Člani organov morajo pri opravljanju dodeljenega dela ravnati v dobro družbe. Ravnati morajo skrbno in pošteno ter varovati njene poslovne skrivnosti. Če pride do kršitev pri delu, morajo odgovarjati družbi za nastale posledice. Oškodovanci v družbi so lahko družba sama, delničarji ter upniki, ki so v nekaterih primerih tudi zaposleni v družbi. Ti imajo pravico do povrnitve nastale škode, ki jo mora poplačati kršitelj (Bratina, in drugi 2008).

2.1.4.2 Nadzorni svet

Nadzorni svet izvoli skupščina, ta pa med svojimi člani izvoli predsednika in enega namestnika v primeru, da je predsedniku onemogočeno poslovanje. Sestavljati ga morajo najmanj trije člani. Nadzorni svet opravlja funkcijo nadzora v delniški družbi, kar je vidno že v poimenovanju. Nadzorni svet je sestavni del le dvotirnega sistema upravljanja, ki pa je strogo ločen od uprave in skupščine. V enotirnem sistemu imajo podobno vlogo posebej ustanovljene kontrolne komisije, ki sodelujejo z neodvisnimi revizorji. Za nadzor in kontrolo nad direktorji poskrbi skupščina, katera imenuje odbor direktorjev (Kocbek, Bohinc, in drugi 2006, 44).

Poleg nadzora ima nadzorni svet druge pomembne funkcije, kot je pravica do imenovanja in odpoklica članov uprave. Zaradi te pravice, ki mu je zakonsko dopustna, predstavlja vodilni organ v delniški družbi, saj skrbi za vodstvo. Ostale funkcije, ki jih še opravlja so (181.-183. člen ZGD-1):

- pregleduje in preverja dokumentacijo, blagajno, vrednostne papirje in druge stvari,
- lahko zahteva kakršnekoli informacije potrebne za nadzor,
- lahko skliče skupščino,
- poda soglasje, brez katerega se ne smejo opravljati posamezni posli,
- sodeluje pri imenovanju revizorja,
- predsednik imenovan v nadzornem svetu zastopa družbo proti članom uprave.

Nadzorni svet ima tudi pristojnost pregleda nad letnim poročilom. O svojih ugotovitvah mora sestaviti pisno poročilo in ga posredovati skupščini. Pisno poročilo mora vsebovati opis del, ki so se izvajala med poslovnim letom. Podati mora predloge o uporabi bilančnega dobička, ki je bil izkazan ob zaključku poslovnega leta. Vsako poročilo mora na koncu vsebovati potrditev preveritve nadzornega sveta k letnemu poročilu oziroma ali so nad pregledom kakšne pripombe. Poročilo se izroči upravi po preteku enega meseca (182. člen ZDG-1). V prilogi 2 je prikazan primer takšnega poročila navezujoč na moj praktičen primer, ki je predstavljen v poglavju 8.

Vsi člani v nadzornem svetu imajo enako glasovalno pravico (odločilen glas v primeru nesoglasja poda predsednik), pravico do informiranosti in do sodelovanja pri delu. Dogovarjanja o vodenju ter nadzoru nad družbo poteka na sejah, ki jo po navadno skliče predsednik nadzornega sveta. V pomoč pri svojem delu lahko imenuje revizijsko komisijo, komisijo za imenovanje in komisijo za prejemke. Te ne opravljajo naloge nadzornega sveta, ampak sodelujejo pri sklepih in pri izvršitvi ter opravljajo strokovne naloge. Na seje nadzornega sveta imajo dovoljenje le izbrani člani komisije in poročajo o delu, ki jim je dodeljeno (279. člen ZGD-1).

Po 279. členu ZGD-1 morajo vsi člani v nadzornem svetu (prav tako komisije) ravnati vestno in pošteno. Velja enak standard kot za člane uprave. Kršitev, zakonsko in statutarno predpisanih dolžnosti povzroči pri obeh organih enake odgovornosti. Kršitve izhajajo iz delovnega okolja in se kaznujejo s sankcijami, kot je predpisano v zakonu. Po ZGD-1 je prepovedano prenašanje poslov med upravo in nadzornim svetom, saj člane ravno tako omejuje prisega varovanja poslovne skrivnosti (Kocbek, in drugi 2006).

Skupščina lahko tako kot izvoli, tudi odpokliče člane nadzornega sveta pred potekom mandatne dobe v primeru kršitve zakonov. Za sklep je potrebna najmanj tričetrtinska večina oddanih glasov (275. člen ZGD-1).

Kot že zgoraj omenjeno je nadzorni svet strogo ločen od ostalih organov vodenja. Njegovo mnenje in stališča morajo biti neodvisna pri opravljanju dela in uresničuje svoje pristojnosti samostojno in neodvisno. Za opravljeno delo v nadzornem svetu se članom zagotovi plačilo kot določa statut ali skupščina. Ta mora biti v ustreznem razmerju z nalogami, ki jih opravlja posameznik. Dovoljena je tudi udeležba pri dobičku, glede na finančni položaj družbe (284. člen ZGD-1).

2.1.4.3 Skupščina

Skupščina družbe je pomemben in najvišji organ delniške družbe, ki se oblikuje s strani delničarjev. Sestavljajo jo:

- seja delničarjev
- družbeniki (gospodarski lastniki družbe)

Je eden izmed organov družbe in predstavlja komunikacijsko sredstvo med delničarji, ki ohranja povezanost in informiranost med njimi. O skupščini govorimo kot o najvišjem organu vodenja, saj imenuje nadzorni svet, ta pa upravo družbe. V nasprotnem primeru pa ima pravico do odpoklica nadzornega sveta in izreko nezaupnice članom uprave. V primeru nesoglasja med upravo in nadzornim svetom ima prav tako skupščina vodilno besedo (Bratina, in drugi 2008).

»Pristojnosti skupščine so v primerjalnem pravu praviloma kognetno urejene v zakonodaji, s tem da se lahko v statutu posamezne delniške družbe določijo še druge pristojnosti. Pristojnosti skupščine delniške družbe lahko na splošno razmejimo v naslednje skupine (Bratina, in drugi 2008, 365-366):

1. Kadrovske odločitve

- imenuje in odpokliče člane nadzornega sveta in upravnega odbora
- odloča o podelitvi razrešnice članom organov vodenja ali nadzora
- imenuje revizorja

2. Poslovne odločitve

- sprejem letnega poročila, če to ne opravi nadzorni svet ali upravni odbor
- glede uporabe bilančnega dobička

3. Temeljne odločitve v družbi

- sprejem in spremembe statuta
- odločanje o zvišanju ali zmanjšanju osnovnega kapitala
- sklenitev podjetniških pogodb
- statusne spremembe
- odločitev o prenehanju družbe.«

Po 294. členu ZGD-1 skupščina odloča tudi o razrešnici organom vodenja. S tem potrdi nadaljnjo opravljanje dela v poslovnem letu. Hkrati se odloča tudi o uporabi bilančnega dobička. Skupščina mora tako s strani posloводства prejeti letno poročilo in poročilo nadzornega sveta ali upravnega odbora, ki mora biti dostopno na sedežu družbe vsem delničarjem.

Skupščina se skliče na podlagi zakona, ki to določa ter kadar je sklic v korist družbe. Za sklic skupščine odloča poslovodstvo in se javno objavi. Skupščina poteka na sedežu družbe, če zakon ne določa drugače (295. člen ZGD-1). 296. člen ZGD-1 govori o sklicu skupščine na zahtevo manjšine, če delničarji s skupnim deležem dvajsetine osnovnega kapitala navedejo namen in razloge zanj. Ob sklicu se objavi dnevni red.

2.2 Nemčija

2.2.1 Značilnosti

Delniška družba v Sloveniji ima podobno ureditev kot Nemčija. Zakon, ki jo ureja se imenuje Zakon o delnicah (nem. Aktiengesetz, AktG). Družba odgovarja samo s premoženjem s katerim razpolaga, kjer je osnovni kapital razdeljen na delnice (nem. Aktien), ki predstavljajo deleže v njej (Grunewald 2005). Delničarji imajo tako nekatere premoženjske pravice in pravico pri upravljanju družbe, se pravi pravico do udeležbe na skupščini, pravico do informacij na skupščini, glasovalno pravico ter pravico do izpodbijanja protipravnih sklepov skupščine. Delničar vloži del imetja v družbo z namenom, da ima kasneje koristi oziroma, se mu vložek povrne. V tem primeru ima pravico do udeležbe pri bilančnem dobičku in izplačilu dividend (Ragelj 2007, 74).

2.2.2 Ustanovitev

Delniško družbo v Nemčiji (nem. Aktiengesellschaft, AG) lahko ustanovi ena sama ali več pravnih ali fizičnih oseb. Osnovni kapital družbe je razdeljen na delnice, ta mora znašati minimalno 50.000 evrov (7. člen AktG). Tako kot v Sloveniji imamo lahko tudi v Nemčiji delnice z nominalnim zneskom ali kosovne delnice. Najmanjši znesek nominalnih delnic mora znašati 1 evro. Če se odločimo za vlaganje s kosovnimi delnicami so deleži delnic enaki. Njihova vrednost se določi na podlagi števila izdanih delnic. Njihova najnižja vrednost prav tako znaša 1 evro (8. člen AktG).

V Nemčiji lahko delniško družbo ustanovimo na dva načina in sicer po postopku tako imenovane enostavne ustanovitve (nem. einfache Gründung) ali kvalificirane ustanovitve (nem. qualifizierter Gründung) (Ragelj 2007, 76-77).

2.2.2.1 Enostavna ustanovitev

Enostavna ustanovitev delniške družbe v Nemčiji poteka v treh fazah (Ragelj 2007):

- predustanovitvena faza,
- ustanovitvena faza in
- nastanek delniške družbe.

Z overjanjem statuta se prične postopek ustanovitve družbe. Statut je pravni akt, v katerem so zapisana določila osnovne ureditve delniške družbe. V njem najdemo podatke o firmi, sedežu in dejavnosti družbe, podatke o osnovnem kapitalu, številu in znesku delnic, številu članov uprave in obliko objavljanja podatkov družbe. Sledi ustanovitvena faza, kjer je potrebno s prevzemom delnic zagotoviti minimalni osnovni kapital, ki znaša 50.000 evrov. Značilnost enostavne ustanovitve je, da v tem koraku delnice prevzamejo ustanovitelji in družba je ustanovljena. Naloga ustanoviteljev v tej fazi je imenovanje organov družbe (Ragelj 2007). Skupščina imenuje člane nadzornega sveta in revizorja za poslovno leto (30/1 člen AktG), nadzorni svet pa imenujejo upravo (30/4 člen AktG). Sledi vplačilo vložkov. Pogoji za vpis v trgovski register je vplačilo vsaj četrtine najnižje emisijske vrednosti delnic ter presežek kapitala, če je ta nad nominalno vrednostjo. Stvarni vložki morajo biti v celoti izročeni družbi. S strani ustanoviteljev se sestavi poročilo o

ustanovitvi, ki ga je potrebno predložiti članom uprave, drugi izvod pa dobi registrsko sodišče. Pred nastankom delniške družbe se družba prijavi za vpis v sodni register, kjer sodišče preveri pravilnosti (Ragelj 2007). Če sodišče presodi o pravilnosti ustanovitvenega postopka, se delniška družba lahko vpiše v trgovski register in s tem pridobi lastnost pravne osebe (38. člen AktG).

2.2.2.2 *Kvalificirana ustanovitev*

Kvalificirana ustanovitev je glede na enostavno bolj tvegana in ima predpisane dodatne zakonske norme. Ustanovitev družbe z denarnimi vložki, predstavlja enostavno obliko ustanovitve družbe, saj so minimalni zneski določeni v statutu in z zakoni. Nevarnost obstaja pri ustanovitvi družbe s stvarnimi vložki. Premoženje, katerega tvorijo stvarni vložki, je lahko precenjeno. Njegova vrednost lahko predstavlja manjšo vrednost od minimalno določenega osnovnega kapitala, ki je potrebna za ustanovitev družbe. V takšnih primerih zakon določa dodatna pravila, ki naj bi zagotovila oblikovanje celotnega osnovnega kapitala. Že pred vpisom v register so delničarji zavezani, da so stvarni vložki v celoti na razpolago družbi. Pomembno je, da morajo biti takšni postopki notarsko overjeni. Ustanovitelji morajo v teh okoliščinah pripraviti posebno poročilo o stvarnih vložkih, ki morajo kazati njihovo primernost. Člani uprave in nadzornega sveta preučijo potek ustanovitve. Pregled poteka tudi s strani revizorjev (Ragelj 2007, 79).

2.2.3 *Upravljanje delniške družbe*

Nemčija ima samo en sistem upravljanja in sicer dvotirnega. Ta sistem je poleg enotirnega prevzela tudi Slovenija. Upravljanje dvotirnega sistema je podrobneje že opisano v poglavju 2.1.3.2.

2.2.4 *Organi vodenja*

Delniško družbo v nemškem dvotirnem sistemu upravlja (Ragelj 2007):

- skupščina (nem. Hauptversammlung),
- uprava (nem. Vorstand),
- nadzorni svet (nem. Aufsichtsrat).

2.2.4.1 *Uprava*

Nadzorni svet imenuje upravo ter nadzoruje njeno delovanje. Pogoji, da so člani uprave hkrati delničarji za delniško družbo ne velja. Imenovani so za dobo največ pet let in so lahko po preteku te dobe vnovič imenovani (84/1 člen AktG). Uprava je odgovorna za celotno poslovanje družbe in jo vodi na lastno odgovornost ter sprejema odločitve brez vpliva drugih (76/1 člen AktG). Naloge uprave se po navadi razdelijo med različnimi sektorji članov uprave, kjer je uprava kot celota odgovorna za delovanje teh sektorjev. Uprava mora poročati nadzornemu svetu o poslih, ki jih izvaja, rentabilnosti poslovanja in poslovni politiki. Po imenovanju članov uprave nadzorni svet sklene tudi pogodbo o namestitvi, v kateri se določijo prejemki na podlagi dodeljenih nalog in položajem družbe (člen 87/1, AktG). Delovati mora v interesu podjetja in sicer v interesu družabnikov, zaposlenih in okolja (Ragelj 2007). Upravni odbor zastopa družbo sodno in zunaj sodišča

(člen 78/1, AktG). Družbo mora voditi s skrbnostjo poštenega in vestnega gospodarstvenika (93/1 člen AktG). Po zakonu lahko uprava prenese odločitve o določenem poslu tudi na skupščino in v tem primeru ni odškodninsko odgovorna (93/4/1 člen AktG). Nadzorni svet lahko odpokliče člane uprave, vendar le na podlagi utemeljenega razloga (84/3/1 člen AktG).

2.2.4.2 Nadzorni svet

Nadzorni svet v Nemčiji je sestavljen iz predstavnikov delničarjev in delavcev (izvolijo jih delavci in imajo enake pravice kot delničarji). Sestavljajo ga najmanj trije člani za dobo največ štirih let (102. člen AktG). »Zakon določa tudi najvišje število članov nadzornega sveta: družbe z osnovnim kapitalom do 1,5 milijona evrov imajo lahko največ devet članov, družbe z osnovnim kapitalom več kot 1,5 milijona evrov največ petnajst članov in družbe z več kot 10 milijonov evrov največ enainvajset članov (95. člen AktG), vendar je treba pri uporabi te določbe upoštevati predpise s področja delavskega soodločanja.« (Ragelj 2007, 94).

Naloge nadzornega sveta:

- nadzor nad vodenjem poslov družbe - zakonitost in gospodarnost poslovanja (111/1, 111/2 člen AktG),
- podati mnenje v primeru soglasja (111/4 člen AktG),
- imenovanje in odpoklic uprave (84. člen AktG),
- sklic skupščine (111/3 člen AktG),
- nalog za izdelavo revizijskega poročila (111/2/3 člen AktG),
- pregled letnega in poslovnega poročila in odločanje o uporabi bilančnega dobička (člen 171, AktG),
- sodelovanje pri sprejemu letnega poročila (172 člen AktG),
- zastopanje družbe pri vložitvi izpodbojne in ničnostne tožbe (246/2 in 249/1/1 člen AktG).

Za učinkovito opravljanje nalog, za katere je ogovoren nadzorni svet mora biti seznanjen o vseh zadevah družbe. Delovati morajo na podlagi poštenega in vestnega gospodarstvenika (93/1 člen AktG). Od uprave lahko kadarkoli zahteva poročilo o poslovni politiki. Predloženo mu mora biti tudi letno poročilo ob koncu poslovnega leta, vključno s poslovnim in revizijskim poročilom (170/1, člen AktG). Pravica nadzornega sveta je tudi vpogled v dokumentacijo družbe in pregled finančnega stanja. Odločitve nadzornega sveta se morajo sprejemati v interesu podjetja, v nasprotnem primeru odškodninske zahtevke v imenu družbe uveljavlja uprava (Ragelj 2007, 98). Zaradi odgovornosti, ki jo ima nadzorni svet v delniški družbi je zelo pomemben Zakon o varovanju poslovne skrivnosti družbe (93/1/2 in 116. člen AktG).

Nadzorni svet sklicuje predsednik, katerega izberejo člani ter se mora sestati najmanj enkrat v polletju. Člane nadzornega sveta izvoli skupščina na pogladi volitev ali z delegiranjem (nem. Enstendung). Lahko jih pa tudi odpokliče pred iztekom mandata in sicer z najmanj tričetrtinsko večino glasov oziroma kot določa statut (103/1 člen AktG).

2.2.4.3 Skupščina

Tako kot v Sloveniji je tudi v Nemčiji skupščina najvišji organ upravljanja v delniški družbi, čeprav imata uprava in nadzorni svet vlogo vodstva poslovanja podjetja. Kot vloga najvišjega organa se kaže v imenovanju članov nadzornega sveta in posredno tudi vpliva pri sestavi uprave.

Vloga skupščine je:

- podelitev razrešnice upravi in nadzornemu svetu (119/1/3 člen AktG),
- uveljavljanje zahtevkov proti upravi in nadzornemu svetu (147 člen AktG),
- imenovanja revizorjev (119/1/4 člen AktG),
- odločanje o bilančnem dobičku (119/1/2 člen AktG),
- odločanje o spremembi statuta (119/1/5 člen AktG),
- ukrepanje pri povečanju in zmanjšanju osnovnega kapitala (119/16/6 člen AktG),
- odločanje in ukrepanje v primeru prenehanja družbe (119/1/8 člen AktG).

Skupščina se mora sklicati najmanj enkrat letno. Zakonsko uprava skliče skupščino, če pride do izgube družbinega osnovnega kapitala (ko izguba doseže polovico osnovnega kapitala), kadar je sklic skupščine v korist družbe ter v primeru posega v pravice in interese delničarjev (pomembnega dela družbenega premoženja), kjer mora uprava zaprositi skupščino za soglasje. Sklic in dnevni red skupščine se objavi v glasilu, kjer je na razpolago finančnim institucijam in združenjem delničarjev. Tako se lahko na skupščini udeleži vsak delničar prav tako tudi člani uprave in nadzornega sveta. Glasovalno pravico ima vsak delničar, ki ima v celoti vplačan vložek. Kadar se na skupščini odloča o izredni reviziji, člani uprave in nadzorni svet nimajo pravice do glasovanja, saj bi lahko imeli vpliv na pravni položaj le teh. Pri glasovanju velja načelo dobre vere in poštenja, kjer se sprejme sklep na podlagi večine oddanih glasov (Ragelj 2007).

2.3 Francija

2.3.1 Značilnosti

Zakon, ki ureja delniško družbo v Franciji se imenuje Zakon o trgovinskih družbah (fra. Loi sur les sociétés commerciales) in tudi Zakon o novi ekonomski ureditvi (fra. Nouvelles Régulations Economique, NRE), ki predstavlja zadnjo veliko novelo delniškega prava. Prikazuje pravila korporacijskega upravljanja, pravice delavcev in razmerje med njimi, poslovodstvom in delničarji (Ragelj 2007, 151).

2.3.2 Ustanovitev

Pogoj za ustanovitev delniške družbe je minimalno število članov. Ustanoviti jo mora vsaj sedem delničarjev. Družba se ustanovi na podlagi vpisanih delnic, ki predstavljajo osnovni kapital družbe. Za razliko od Slovenije in Nemčije, v Franciji ni določena najnižja vrednost delnice. Francija lahko izbira med dvema načinoma upravljanja, tako kot v Sloveniji, med enotirnim in dvotirnim sistemom. Razlika v postopku ustanovitvi se kaže ali gre za javno ponudbo delnic ali za prevzem delnic s strani ustanoviteljev. Najmanjši znesek osnovnega

kapitala pri javni ustanovitvi delniške družbe je 225.000 evrov in 37.000 evrov pri prevzemu vseh delnic. Postopek ustanovitve se razlikuje, odvisno ali gre za javno ponudbo ali ne (Ragelj 2007). Koraki ustanovitve so podobni kot v Sloveniji, opisano v poglavju 2.1.2.

Posebnost pri Francoski ureditvi delniških družb je omejitev časa trajanja družbe. Za razliko od Slovenije in Nemčije, kjer čas ni določen, v Franciji družbo ni mogoče ustanoviti za nedoločen čas. Omejitev poslovanja družbe je 99 let, ki pa se lahko na voljo delničarjev podaljša (Bohinc 1993, 148).

2.3.3 Upravljanje delniške družbe

Francoskim delniškim družbam so na izbiro dva sistema upravljanja in sicer enotirni sistem in dvotirni sistem. Družba ima svobodno odločitev glede izbire sistema, ta pa se zapiše v statut. Enotirni sistem v Franciji ima dve različici, klasični enotirni sistem ter modificirani sistem. Razlika med njima je, da klasični enotirni sistem sestavljata upravni odbor in njihov predsednik, ki je generalni direktor. Novejši modificiran enotirni sistem, ki je bil sprejet leta 2001 pa ločuje predsednika upravnega odbora in generalnega direktorja. V Franciji se bolj nagibajo k izbiri enotirnega sistema upravljanja in nimajo nadzornih svetov. Nalogo nadziranja v teh primerih prepisujejo revizijskim organom (Ragelj 2007, 155).

2.3.3.1 *Enotirni sistem upravljanja*

Kot že prej omenjeno sestavljajo klasični enotirni sistem upravljanja skupščina, upravni odbor ter generalni direktorat. Naloga upravnega odbora je, da določa strategijo poslovanja, vendar za razliko od angleškega enotirnega sistema upravljanja člani francoskega pravnega odbora niso zakonski zastopniki družbe. Predsednik upravnega odbora je hkrati tudi generalni direktor in so v tem primeru vsa upravljavska pooblastila združena v eno osebo (Ragelj 2007, 155-156).

Modificiran enotirni sistem upravljanja je bil uveden leta 2001 z Zakonom o novi ekonomski ureditvi. Statut strogo ločuje funkcijo upravljanja in nadzora. Naloga predsednika upravnega odbora in generalnega direktorja je različna oziroma ločena med sabo. Družbo vodi generalni direktor, predsednik upravnega odbora pa odloča o dnevnem redu in sklicuje seje upravnega odbora, pogosto pa ima tudi nalogo predsednika pomembnih komisij (Ragelj 2007, 156).

2.3.3.2 *Dvotirni sistem upravljanja*

Drugi način korporacijskega upravljanja v Franciji je dvotirni. Zgleduje se po nemškem pravu gospodarskih družb tako kot Slovenija. Upravljanje dvotirnega sistema je podrobneje že opisano v poglavju 2.1.3.2.

2.3.4 Organi vodenja

Francosko delniško družbo upravljajo (Pivka in Puharič 1999):

- upravni odbor (fra. le conseil d`administration),
- nadzorni svet (fra. conseil de surveillance) ter direktoriat¹ (fra. directoire),
- skupščina (fra. assemble).

2.3.4.1 Upravni odbor

V enotirnem sistemu, kot ga upravlja Francija, mora upravni odbor šteti od najmanj tri do največ osemnajst članov (oziroma kot določa statut), ki so lahko fizične ali pravne osebe. Fizično osebo določi član upravnega odbora, ki mora biti pravna oseba in jo imenuje kot stalnega predstavnika, za katerega pa veljajo enaki pogoji in obveznosti kot pri pravni osebi. Upravni odbor mora med svojimi člani izvoliti predsednika, pogoj je fizična oseba. Statut določa najvišjo starost predsednika in sicer petinšestdeset let (L. 225-48 člen C. Com.). Njegova naloga je, da nadzira in organizira delo v upravnem odboru ter obvešča skupščino (Ragelj 2007).

Statut določa tudi starostno omejitev članov v upravnem odboru, če takšnih določb ni zakonodaja navaja, da število članov, ki so starejši od sedemdeset let ne sme presegati tretjine vseh članov. Če člani starostno presegajo mejo, se mora najstarejši član umakniti iz položaja (L. 225-19 člen C. Com.). Pogoj za članstvo v upravnem odboru so tudi delnice, katerih morajo biti imetniki določenega zneska kot je navedeno v statutu. Navedeno pa ne velja za predstavnike delavskih delničarjev (L. 225-25 člen C. Com.).

Na redni skupščini delničarji imenujejo člane, ki zasedajo funkcijo upravnega odbora. Njihov mandat je določen v statutu, ki pa ne sme presegati dobo šestih let. Enak mandat velja tudi za predsednika upravnega odbora. Po preteku te dobe se jih lahko ponovno izvoli, razen če statut ne določa drugače (L. 225-18/1 člen C. Com). Skupščina lahko tudi odpokliče člane upravnega odbora, za razliko od Slovenije in Nemčije, brez predhodnega obvestila, razlogov in brez povračila odškodnine (L. 225-18/2 člen C. Com.).

V Franciji zakonodaja določa zaprti seznam dopustnih prejemkov, kar pomeni, da člani upravnega odbora dobijo le nagrado za svoje delo in ne morejo z družbo skleniti pogodbe o zaposlitvi. Skupščina tako dodeli upravnemu odboru fiksni znesek, ta se pa razdeli med člane (L. 225-45 člen C. Com). V primeru, da je oseba že zaposlena in kasneje postane član upravnega odbora pa ne izgubi ugodnosti, ki so sklenjena na podlagi pogodbe o zaposlitvi. Pogoj je, da je pogodba o zaposlitvi učinkovita (resna in resnična) ter, da je zaposleni z družbo v subordiniranem (podrejenem) razmerju. Člen L. 225-22 C. Com navaja tudi, da je pogoj za članstvo v upravnem odboru vsaj dve leti delovne dobe zaposlenega v tej družbi. S tem želijo preprečiti dvojno plačilo in zagotoviti neodvisnost članov pri opravljanju funkcije.

¹ Samo v primeru, če se družba odloči zanj.

Funkcije upravnega odbora (Ragelj 2007, 159-160):

- Kadrovsko – organizacijska funkcija;. Odloča o imenovanju/odpoklicu predsednika upravnega odbora ter generalnega direktorja.
- Določitev nagrade generalnemu direktorju;
- Skrbi za nemoteno delovanje skupščine;
- Ima pooblastilo za sklic skupščine;
- Odobritev ali zavrnitev pravnih poslov med družbo in konfliktnimi osebami;
- Določa strategijo poslovanja in skrbi za udejanjanje;
- Vodi posle in sprejema odločitve;
- Ima vlogo nadzorovanja družbe in s tem pravico so celotne dokumentacije in informacij;
- Izbere eno od oblik upravljanja (klasični ali modificirani enotirni sistem) in o odločitvi obvestiti skupščino.

O zasedanju upravnega odbora določa statut. Zasedanje lahko skliče tudi predsednik v primeru, da se odbor ni sestel več kot dva meseca in je za to dala pobudo vsaj tretjina članov upravnega odbora. Po členu L. 225-36-1, C Com. lahko zahteva sklic tudi generalni direktor.

2.3.4.2 *Generalni direktoriat*

Naziv generalnega direktorja za vodenje poslov dobi predsednik upravnega odbora ali druga fizična oseba. Imenuje jo upravni odbor in ne sme biti generalni direktor v več kot eni delniški družbi. Generalnemu direktorju so dodeljena najširša pooblastila pri zastopanju družbe. Glede starostne omejitve statut enako določa kot pri predsedniku upravnega odbora (Ragelj 2007, 161).

2.3.4.3 *Nadzorni svet*

Po statutu sme šteti nadzorni svet najmanj tri člane ter največ osemnajst (L. 225-69 člen C.Com.). Določa tudi o starostni omejitvi, kot pri upravnem odboru. Za članstvo v nadzornem svetu je potreben delež delnic, koliko jih določa statut. Navedeno pa ne velja za člane, ki predstavljajo delavce (L. 225-73 člen C. Com.). Položaj, ki ga član zaseda v nadzornem svetu ni združljiv, se pravi ne more biti hkrati član uprave v družbi (L. 225-74 člen C. Com.). V Franciji je lahko član nadzornega sveta še v največ petih delniških družbah s statutarnim sedežem v Franciji (Ragelj 2007, 164).

Skupščina imenuje člane nadzornega sveta, dobo pa določi statut, ki je lahko največ šest let. Po preteku dobe so lahko člani ponovno imenovani za predstavnike nadzornega sveta, razen če statut določa drugače. Znotraj nadzornega sveta se izvoli predsednika in podpredsednika, ki morata biti fizični osebi. Njuna naloga je sklicevanje sej nadzornega sveta in določanje dnevnega reda sej (L. 225-81 člen C. Com.). Nadzorni svet sme odpoklicati skupščina, brez utemeljenih razlogov (L. 225-75 člen C. Com.).

Naloge nadzornega sveta (Ragelj 2007, 165):

- Izvaja stalni nadzor nad vodenjem poslov, ki jih upravlja uprava;
- Daje soglasje v primeru prodaje nepremičnin, celotne ali delne prodaje lastniškega deleža v drugem podjetju, nakup podjetij, poročstva, avali in garancije od družbe, ki niso banke in druge finančne institucije.²
- Izvaja preglede in preveritve, pri tem pa ima dostop do potrebnih dokumentov za opravljanje te naloge.
- Prejem letnega poročila od uprave, podati ugotovitve ter poročati skupščini.
- Odobritev pogodbe med družbo in članom uprave oziroma njenega predsednika.
- O vseh odobrenih poslih mora poročati reviziji ter pripraviti poročilo za skupščino v odobritev.

Nadzornemu svetu za opravljanje svoje funkcije skupščina dodeli celotni letni fiksni znesek, ki se razdeli med njihove člane (L. 225-83 člen C. Com). Dovoljeno je, da se mu dodeli tudi izjemna nagrada (L. 225-84 člen C. Com.).

2.3.4.4 Skupščina

Skupščina, katero predstavljajo delničarji družbe, predstavlja najvišji organ delniške družbe v Franciji. Z najvišjim položajem, ki ga ima, imenuje in odpokliče upravni odbor, oziroma upravo, nadzorni svet in revizorje. Skupščino skliče uprava oziroma upravni odbor v enotirnem sistemu upravljanja najmanj enkrat letno, ter najpozneje šest mesecev po preteku poslovnega leta. Na zasedanju skupščine se predvsem odloča o letnem poročilu družbe ter imenovanju ali odpoklicu ostalih organov vodenja (Ragelj 2007, 167).

Pravico do sklica skupščine nima samo uprava ampak tudi (Ragelj 2007, 168):

- revizorji,
- zastopnik,
- likvidacijski upravitelj,
- večinski lastniki,
- nadzorni svet³.

Glasovanje na skupščini poteka po načelu ena delnica, en glas. Obstajajo pa tudi nekatere izjeme, ki veljajo le za Francijo. Delnice, ki so v celoti plačane in so v lasti delničarja več kot dve leti, lahko pridobijo do dvakrat višjo glasovalno pravico, če je tako določeno v statutu. Enako velja za delnice ob nominalnem povečanju osnovnega kapitala iz rezerv, dobička ali presežka poslovanja družbe. Pravica do večje glasovalne vrednosti se prekine takoj, če pride do spremembe imenskih delnic v prenosniške ali v primeru zamenjave lastnika (Ragelj 2007, 168-169).

² Navedeno mora biti posebej določeno v statutu.

³ V dvotirnem sistemu upravljanja (L. 225-103 člen C. Com).

3 PRIMERJAVA DELNIŠKE DRUŽBE MED DRŽAVAMI

Skupno vsem državam je, da stremijo k istemu cilju, kateri je dobro poslovanje družbe in zagotavljanje čim več dobička. Za uresničitev tega pa vsaka ubere drugačno pot. Da družba posluje po nekem sistemu, ki jo vodi na pravičen, moralen in etičen način, mora pri tem upoštevati zakonodajo in statut družbe. Ureditev delniške družbe med njimi je podobna, nastajajo pa vseeno majhne razlike v zakonodaji, katere bom predstavila v tem poglavju.

Tabela 1: Primerjava ustanovitev med državami

	SLOVENIJA	NEMČIJA	FRANCIJA
Ustanovitev	Ena ali več fizičnih ali pravnih oseb.	Ena ali več fizičnih ali pravnih oseb.	Minimalno 7 delničarjev.
Najnižji znesek osnovnega kapitala	25.000 €.	50.000 €.	Pri javni ustanovitvi družbe 225.000 € in 37.000 € pri prevzemu vseh delnic.
Najnižja vrednost delnice	1 €	1 €	Ni določene najnižje vrednosti delnice.
Postopek ustanovitve	Sočasna (simultana) in postopna (sukcesivna).	Enostavna in kvalificirana.	Podobno kot v Sloveniji, odvisno ali gre za javno ponudbo ali ne.
Nakup delnic pri ustanovitvi	Ustanovitev družbe poteka na podlagi javnega vpisa ali pa ustanovitelji sami prevzamejo delnice.	Za ustanovitev družbe ni javnega vpisa ali poziva k vpisovanju delnic.	Ustanovitev družbe poteka na podlagi javnega vpisa ali pa ustanovitelji sami prevzamejo delnice.
Časovna omejitev poslovanja družbe	Ni določena.	Ni določena.	Časovna omejitev poslovanja družbe 99 let.

Kot je razvidno iz tabele se ustanovitev delniške družbe med državama razlikuje. Povsem razumljive so razlike med zneski začetnega osnovnega kapitala, saj so države različno velike in gospodarsko uspešne. Slovenija si nikakor ne bi mogla privoščiti tako velikega začetnega vlaganja za ustanovitev kot denimo Nemčija in Francija saj gospodarsko ni tako močna in velika, da bi lahko kasneje tudi vzdrževala ta nivo vlaganja.

Tabela 2: Primerjava upravljanja med državami

	SLOVENIJA	NEMČIJA	FRANCIJA
Sistem upravljanja	Izbira med enotirnim in dvotirnim.	Dvotirni.	Izbira med enotirnim in dvotirnim.

Tako Slovenija, kot Francija sta dvotirni sistem prevzele od Nemčije, ki ga je uvedla in med njimi ni pomembnih razlik pri upravljanju s tem sistemom. Pri enotirnem sistemu ne moremo trditi tega, saj ima Francija za razliko od Slovenije dve različici enotirnega sistema, klasični in modificiran enotirni sistem upravljanja. Razlika med njima se kaže pri sestavi organov vodenja. Klasični enotirni sistem sestavljata upravni odbor in generalni direktoriat pod enim okriljem in skupščina delničarjev. Modificiran enotirni sistem pa strogo ločuje funkcije upravnega odbora in generalnega direktoriata.

Tabela 3: Primerjava organov vodenja med državami

	SLOVENIJA	NEMČIJA	FRANCIJA
Starostna omejitev	Ni omejitve.		Do 65 let v upravi in do 70 let pri nadzornem svetu.
Odpoklic članov	Razlogi morajo biti utemeljeni in upravičeni.		Brez predhodnega obvestila, razlogov ali povračila odškodnine.
Plačilo	Delo sklenjeno na podlagi pogodbe o zaposlitvi. Imajo tudi pravico do udeležbe pri dobičku.		Prejeme se le nagrada in ne morejo skleniti pogodbe o delu.
Člani družbe	Delničarji in zaposleni v podjetju. Pogoj ni nakup delnic.		Kdor nima delnic pri družbi ne more biti njen član.
Glasovalna pravica	Ena delnica, en glas.		Dvakrat višja glasovalna pravica, če je lastnik delnic 2 leti.

Sestava družbe v Sloveniji in Nemčiji je podobna, kar pa ne morem trditi za Francijo. Razlike so vidne na področju organov vodenja. V literaturi sem zasledila tudi podatek, da je v Franciji član nadzornega sveta lahko član še v petih delniških družbah s sedežem v Franciji. To v Sloveniji in Nemčiji zakonsko ni omogočeno, kar se tudi strinjam, saj lahko hitreje pride do nesoglasij. Posli se lahko začnejo prepletati med sabo in kar hitro pride do kršitve Zakona o varovanja tajnih podatkov in poslovne skrivnosti. Zakonsko dobro urejeno ima Francija pri obveznem nakupu delnic za članstvo v njihovi družbi. Vodstvo se tako bolj zavzema za dobro poslovanje saj razpolaga tudi z njihovimi vloženi sredstvi. Zavzemajo se za skupno dobro družbe in koristi, ki jih lahko imajo pri tem.

4 OPREDELITEV REVIZIJE

Revidiranje je bilo poznano tisočletja nazaj, saj sledove najdemo v že v biblijskih časih, antičnih imperijah Egipta, Grčije in Rima. Že takrat se je čutila potreba po nadziranju in preverjanju pravilnosti. Vloga revizorja se od takrat do danes ni spremenila. Naloga revizorja je še vedno ocenjevanje pravilnosti, ki se kažejo v zaključnem poročilu (Fresher, Samson in Previts 2003, 375).

Iznajdba dvojnega knjigovodstva v 15. stoletju je pospešila kontrolno in revizijsko dejavnost. Kasneje v 19. stoletju so začele nastajati velike gospodarske družbe, razcvetela se je industrijska proizvodnja in kapitalske družbe so se množično ustanovljale. Posledično je revizijo dobila vedno večjo vlogo in tako se uveljavila v gospodarstvu (F. Koletnik 2009, 12).

»Revidiranje je neodvisno preiskovanje računovodskih informacij družbe, ne glede na to, ali je usmerjen v doseganje dobička, ali ne, in ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, kadar je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o računovodskih informacijah.« (Odar 2006, 2).

Revidiranje je proces pridobivanja in ocenjevanja dokazov, ki morajo biti objektivno obravnavana. Pri tem je potrebno upoštevati postavke o gospodarskih dejanjih in dogodkih na podlagi katerih se preverjajo skladnosti s pomočjo kriterijev. Preučevani rezultati se poročajo zainteresiranim uporabnikom in jim omogočijo zaupanje o resničnih navedbah (Boyton in Johnson 2006, 6-7).

Revizijo mora revizor izvajati v skladu z vso skrbnostjo, zvestobo, neodvisnostjo in nepristranskostjo, objektivno, zaupno in z osebno odgovornostjo. Upoštevati se morajo zakoni in standardi, prav tako pa tudi etične zahteve brez katerih revizor ne sme delovati (Haberl 2000).

Revizor opravlja svoje delo na podlagi preverjanja računovodskih izkazov in podatkov. Revizija mora tako zagotoviti da so računovodski izkazi predstavljeni pošteno in predstavljajo resnično sliko posloводства. Pri tem lahko veliko pomaga samo posloводство z učinkovitim notranjim kontroliranjem, kjer so nepravilnosti in prevare lažje odpravljene. Revizor se pri svojem delu srečuje s tveganji, ki jih z vnaprejšnjim ocenjevanjem skuša zmanjšati. V pomoč pri revidiranju so mu računovodska načela in revizijski standardi brez katerih ne bi bilo možno podati sodbe o poštenosti računovodskih izkazov. Strokovnost in primerno vedenje revizorja je ena izmed temeljev uspešnega revidiranja (Glezen in Taylor 1996).

4.1 Slovenija

V letu 1993 je bil ustanovljen Slovenski inštitut za revizijo in leta 1994 je pričel s svojim delovanjem na podlagi Zakona o Revidiranju (ZRev-2). Zakon je bil leta 2001 noveliran in prinesel številne spremembe. Revizija se je razvijala z rastjo gospodarstva. Po vstopu v Slovenije v Evropsko unijo, je bila maja 2006 sprejeta Osma smernica Evropske unije, ki navaja obvezno revidiranje letnih poročil enovitih in povezanih družb (F. Koletnik 2009, 20-21).

4.2 Nemčija

Podobno kot v ostalih državah, se je revizija začela razvijati skupaj s podjetništvom in s tem tudi računovodstvo. Tako je začelo naraščati število izvedencev, ki so jih takrat imenovala sodišča. Leta 1870 je bil spremenjen nemški Zakon o delniških družbah (nem. Aktiengesetz), kjer je bilo prvič uvedeno obvezno revidiranje delniških družb. Nato je bil leta 1884 še sklenjen sklep o uvedbi obvezne revizije pri ustanovitvi delniške družbe. Velika svetovna kriza v Nemčiji leta 1931 je prisilila, da se uvede še dodatni poklic gospodarskega revizorja, ki je na podlagi zakona o gospodarskih družbah bil edini pristojen za revidiranje letnih poročil delniških in drugih kapitalskih družb. V Nemčiji imajo tako dva gospodarska zaupnika za revidiranje, poleg gospodarskega revizorja (nem. Wirtschaftsprüfer), še zapriseženega knjigovodskega revizorja (nem. beeidigt Bücherprüfer). Zaprisežen knjigovodski revizor nima enake vloge in položaja kot gospodarski in imajo omejeno področje revizijskega delovanja (ne smejo revidirati delniških družb). Oboji so združeni pod vodstvom Nemške zbornice gospodarskih revizorjev (nem. Wirtschaftsprüferkammer) (F. Koletnik 2009, 16).

Po uvedbi računovodskih direktiv v Evropski skupnosti so nemški predpisi o računovodstvu, reviziji v bistvu enaki kot v drugih družbah v Evropski skupnosti. Revizor mora v pisni obliki poročati o rezultatih svoje preiskave in v kolikor ni ugovorov mora biti pregled potrjen z ustrezno izjavo o tem, da so računovodske evidence in finančni izkazi v skladu z zakonskimi predpisi. Načeloma je potrebno računovodske izkaze skupaj s potrdilom revizorja predložiti v sodni register, kjer so na voljo za vpogled javnosti. Revizorji so dolžni izvesti vestno in neodvisno revizijo ter ohraniti zaupnost. V primeru kršitve teh dajatev je revizor odgovoren za plačilo odškodnine (Maitland-Walker 1997, 228).

4.3 Francija

S Trgovskim zakonikom (fra. Code de Commerce) so leta 1867 določili revidiranje poslovnih knjig delniških družb, šele z zakonom o delniških družbah leta 1965 pa je bila predpisana obvezna revizija letnih poročil delniških družb, ki pa velja še danes. Tudi v

Franciji opravljata revizijo dve revizijski stroki in sicer gospodarski (fra. Expert comtable Diplôme) in knjigovodski revizor (fra. Comptable Agrée) (F. Koletnik 2009, 20).

V Franciji lahko vsak član, ki ima najmanj desetino kapitala družbe odloča o imenovanju zakonitega revizorja v delniški družbi. V večini primerov so revizorji imenovani za obdobje najmanj šestih let vključno s člani, ki imajo tri četrtine ali več kapitala. Revizor je dolžan samostojno pregledovati poslovne knjige računov in obvestiti na skupščini delničarjev, kjer imajo pravico do udeležbe, o ugotovitvah. Revizorju mora biti omogočen dostop do knjig in poročanja vodilnim o stanju v družbi. Po zakonskih predpisih ima revizor dolžnost varovanja zaupnih podatkov (Maitland-Walker 1997, 203).

5 PRIMERJAVA REVIZIJE MED DRŽAVAMI

Primerjava delovanja revizije med Slovenijo, Nemčijo in Francijo je enaka. Zaradi različnih oblik in vsebin navodil za revidiranje po svetu, se je mednarodni odbor za pravila revidiranja zavedal razlik med njimi in se odločil objaviti mednarodne revizijske standarde (MRevS). Ti standardi so sprejeti in uveljavljeni na mednarodni ravni (MRevS 1994).

»Revidiranje mora potekati na način, določen z zakonom o revidiranju, mednarodnimi revizijskimi standardi in drugimi pravili Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Inštitut, ter drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi.« (4/1 člen ZRev-2).

Navedeni standardi so glavno vodilo revidiranja vsem državam. Pri preiskovanju revizije v teh državah v različnih literaturah so si te bile med sabo podobne, vse so na isti način opisovale revizorjevo vlogo in delo, tako v Sloveniji, Nemčiji in Franciji. Tudi na podlagi opredelitev raznih avtorjev, katerih je opredelitev revizije enotna, lahko sklepam, da je ta poenotena po svetu. Mednarodni standardi revidiranja so bili ustanovljeni prav v ta namen, da se pravila poenotijo. Revizorjem omogočajo strokovno brežhibno delo po svetu.

Tako Slovenija, kot Nemčija in Francija morajo pri revidiranju upoštevati naslednje zahteve (MSR 200):

- Etične zahteve v zvezi z revizijo računovodskih izkazov.
- Poklicno nezaupljivost zaradi okoliščin, kjer so lahko računovodski izkazi pomembno napačni.
- Strokovno presojo.
- Zadostne in ustrezne revizijske dokaze s katerimi se zmanjša revizijsko tveganje in na podlagi ugotovitev se oblikuje revizorjevo mnenje.
- Revizija se mora izvajati v skladu z MRevS.

Z istim namenom, poenotenje revidiranja, je leta 1983 Evropska unija sprejela Osmo smernico in z njo uskladila poklic revizorja in revidiranje letnih poročil v kapitalskih družbah. V letu 2006 so jo nekoliko prenovili in dodali pogoj obveznega revidiranja letnih in konsolidiranih računovodskih izkazih (F. Koletnik 2009, 46-47).

6 REVIZIJA V DELNIŠKI DRUŽBI

Delniška družba je družba, ki ima osnovni kapital (osnovno glavnico) razdeljen na delnice (169. člen ZGD) in je zavezana k reviziji, po določbi prvega odstavka 57. člena ZGD-1, ki določa, da letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih kapitalskih družb z vrednostnimi papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu, pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje.

6.1 Ob ustanovitvi

Ustanovitelji delniške družbe, to so vpisniki delnic, delničarji, tako imenujejo prve organe družbe, nadzorni svet ali upravni odbor in revizorja oziroma revizijsko družbo po določbi ZRev-2 za poslovno leto. Nadzorni svet kasneje imenuje člane uprave, izvršne direktorje pa lahko imenuje upravni odbor (192. člen ZGD-1).

Pomembno opravilo pri ustanovitvi družbe je pregled poteka ustanovitve, da ne pride do nepravilnega izvajanja in kršenja zakonodaje. To preverijo člani organov vodenja ali nadzora ter en ali več ustanovitvenih revizorjev. Pregled je potreben (194. Člen ZGD-1):

- če je član organa vodenja in nadziranja sam prevzel delnice ali jih je kdo za njegov račun,
- če si je član organa vodenja ali nadziranja pridobil posebno ugodnost ali plačilo za pripravo ustanovitve
- če delničarji ustanovijo družbo s stvarnimi vložki ali stvarnim prevzemom

Cilj revizorjevega dela je preveriti in oceniti ustanovitveno poročilo in potek ustanovitve ter preprečiti zlorabe na tem področju zlasti pri plačilu delnic s stvarnimi vložki in stvarnim prevzemom. Pomembno je da je vrednost vplačanih delnic enaka ali večja od zakonsko določene minimalne meje. Velika pozornost je namenjena nad prevzemanjem delnic in pridobivanju posebnih ugodnosti organov družbe. S strani revizorja je potrebno pregledati ustanovitveno poročilo poteka ustanovitve družbe s pomočjo pojasnili in z dokazili. Nadzor poteka tudi pri prevzetih premoženjskih predmetih, če ta vrednost ustreza gospodarski vrednosti. Revizor nato sestavi pisno poročilo, v katerem so zapisani rezultati revizije. Vsebovati mora predmet stvarnega vložka ter ocenjevalne metode z dokazili. Ustanovitveni revizorji lahko zahtevajo od ustanoviteljev vsa potrebna pojasnila in dokazila (196. člen ZGD-1). En izvod revizorjevega poročila prejme registrski organ, drugi izvod pa uprava pri dvotirnem sistemu upravljanja oziroma upravni odbor v enotirnem sistemu upravljanja. Revidiranje mora biti skladno z ZGD-1, kar opredeljuje tudi posebno stališče Slovenskega inštituta za revizijo o revizorjevem postopku in poročanju (F. Koletnik 2009, 186-187).

6.2 Ob povečanju osnovnega kapitala

Revizija v delniški družbi je prisotna prav tako pri povečanju njenega osnovnega kapitala (za vrednost stvarnega vložka ali stvarnega prevzema). Revizorja imenuje skupščina, ne sodišče, saj gre za izdajo novih delnic. Imenovanje s strani sodišča je potrebno le pri ustanovitvi družbe. Revizijo lahko opravi, revizor, ki je bil izvoljen za revizorja družbe in je opravil revizijo zadnjih letnih računovodskih izkazov. Naloga revizorja je, da presodi o vrednosti stvarnega vložka ter njegovi realni vrednosti za določitev lastniških razmerij med delničarji. Revizor v ta namen preuči bilanco stanja, preizkusi in oceni povečanje osnovnega kapitala ali so stvarni vložki oziroma stvarni prevzem pravilni v skladu z zakonodajo. Preizkusi in oceni plačilo delnic s pomočjo dokazil pridobljenih s strani posloводства. Na koncu v revizijskem poročilu poda mnenje brez pridržkov in tako omogoči povečanje osnovnega kapitala v delniški družbi (F. Koletnik 2009, 190-192).

6.3 Uprava in revizija

Za razliko od dvotirnega sistema upravljanja, enotirni nima nadzornega sveta, ki bi skrbel za revizijo v družbi. To funkcijo ima v enotirnem sistemu upravljanja upravni odbor. Naloga uprave je podobna kot pri nadzornem svetu:

- prejema temeljne listine o dejavnosti notranje revizije,
- imenuje in razrešuje notranjega revizorja,
- določa o sredstvih za delo revizorja,
- potrjuje večletni ali letni načrt opravljen s strani revizije.

O svojem delu in ugotovitvah mora revizor (notranji in zunanji) poročati upravi (Podgorelec 2011).

6.4 Nadzorni svet in revizija

Revizor naj bi bil članom nadzornega sveta v pomoč skozi vse leto ne le v času revizije. Nanj naj bi gledali, kot na »kolega«, ki s strokovnim nasvetom in odgovorom na podlagi znanja, ki ga ima, lahko veliko doprinese k izboljšanju poslovanja podjetja. Njegova prisotnost bi zelo koristila v primeru sprejemanja najpomembnejših poslovnih odločitev, pri odločanju o spornih zadevah kar se tiče računovodstva in pri odločanju o uporabi različnih računovodskih usmeritvah (M. Odar 2012).

Najpogosteje nadzorni svet prosi za sodelovanje revizijsko komisijo. » Iz zakonskih nalog revizijske komisije izhaja, da mora ta komunicirati in neposredno sodelovati predvsem z nadzornim svetom oziroma upravnim odborom, ki jo je imenoval, z zunanjim revizorjem, ki revidira letno poročilo kot najpomembnejši finančni in računovodski izkaz družbe, nato s poslovodstvom – managementom (upravo oziroma izvršnimi direktorji) družbe in navsezadnje z notranjim revizorjem (oziroma službo notranje revizije)« (Kocbek, Ivanjko, in drugi 2010, 219).

V Evropski uniji so leta 2006 sprejeli Direktivo 2006/43/ES in s tem posodobili osmo direktivo – direktiva o reviziji. Sprejeto direktivo so morale vse članice Evropske unije vključiti v svoj pravni red (Trstenjak in Kocbek 2004).

Kot že omenjeno je ena izmed njihovih pomembnih nalog pregled letnega poročila. Revizijska komisija s svojimi izkušnjami in znanjem natančnejše pregleda navedena poročila in seznaniti o vsebini nadzorni svet. Imajo možnost tudi sprotne spremljanja računovodskega, finančnega in investicijskega dogajanja, ki jim omogoča lažjo presojo pri kasnejšem pregledu letnega poročila. Opravljajo lahko tudi druge naloge, ki so pripisane nadzornemu svetu, kot so preveritev dokumentacije, blagajne vrednostnih papirjev in druge stvari. Koristi sodelovanja z revizijsko komisijo ima družba pri izbiri neodvisnega zunanjega revizorja, saj lahko sodeluje pri odločitvi. Ima nadzor nad delom zunanjih revizorjev, ki mora biti neodvisno, nepristransko in učinkovito. Priporočilo kodeksa CG (nem. Corporate Governance) je, da naj se revizijska komisija večkrat sestane z zunanjim revizorjem, predvsem pred revidiranjem družbe in se seznaniti z načrtom revizije. Dobro je da se seznaniti tudi med revizijskim postopkom in ko je letno poročilo pripravljeno, da lahko oblikuje predlog za nadzorni svet (Kocbek, Ivanjko, in drugi 2010, 220).

»Družba v sodelovanju z revizijsko komisijo zagotovi vsebinski, periodičen in nepristranski strokovni nadzor nad delovanjem sistema notranjega nadzora, prilagojen dejavnosti in obsegu poslovanja družbe« (Kocbek, Ivanjko, in drugi 2010, 220).

Zaradi varovanja koristi delničarjev in premoženja družbe kodeks CG določa, da si naj družba prizadeva za vzpostavitev primerne sistema notranjih kontrol. Družba lahko v ta namen s pomočjo revizijske komisije vzpostavi notranjo revizijo in s tem omeji tveganja, ki bi imela vpliv na doseganje ciljev poslovanja. Njihova naloga je preverjanje postopkov dela ter ugotavljanje tveganj na področju računovodstva in financ in s tem pravočasno opozori na nevarnosti. Na pravočasno odreagirane s strani notranje revizije lahko podjetje prepreči škodo in poveča gospodarnost in dobro poslovanje družbe. Naloga revizijske komisije je, da pregleda listine notranjerevizijske družbe in preveri pravilnosti na področju sistema upravljanja s tveganji, kontrole in procesi obvladovanja tveganj. Pregleda poročila in predloge notranje revizije. Poročanje revizijske komisije nadzornemu svetu temelji na skupnem sodelovanju z notranjo revizijo (Kocbek, Ivanjko, in drugi 2010, 221).

Za nadzorni svet je pomemben vir informacij v zvezi z letnim poročilom zaključna revizija in revizijsko poročilo. Revizor praviloma sme na povabilo nadzornega sveta in s soglasjem skupščine sodelovati tudi na seji, kjer se razpravlja in odloča o letnem poročilu. V primeru, da niso udeleženi na seji, kljub soglasju, so upravičeni do prejemanja vseh relevantnih sporočil in obvestil v sedmih dneh od zasedanja seje (Morse, in drugi 1995, 582).

Opozoriti je potrebno, da si nadzorni svet ali revizijska komisija ne sme podrediti notranje revizijske službe. Obstaja sicer izjema, vendar le v primeru, če je zaznan sum kršitve dolžnosti uprave ali če pride do podjetniške krize, kjer je ogrožen obstoj družbe. Vedno več se zadnje čase pojavlja prav neposredno sodelovanje z internim revizorjem, kjer pa mora obstajati okvirni dogovor z upravo (Podgorelec 2011).

Naloga nadzornega sveta v skladu s kodeksom notranje – revizijskih načel so:

- Potrjevanje večletnih in letnih načrtov opravljenih s strani notranjega revizorja (točka 5.2).
- Potrjevanje temeljne listine o dejavnostih notranje revizije (točka 2.4).
- Odobritev imenovanja, nagrajevanja in razrešitev predstojnika notranje revizije (točka 3.3).

»Za učinkovito delo revizijske komisije je zelo pomembno, da ima možnost neposrednega sodelovanja z notranjim revizorjem, mimo uprave.« (Podgorelec 2011, 59).

6.5 Skupščina in revizija

Skupščina lahko po ZGD-1 imenuje:

- posebno revizijo zaradi preveritve ustanovitvenih postopkov in vodenja posameznih poslov družbe (vključno s posli povečanja ali zmanjšanja osnovnega kapitala),
- izredno revizijo zaradi podcenitve postavk v letnem poročilu.

Posebna revizorja izvoli skupščina na podlagi večine glasov. V primeru, da skupščina zavrne predlog za imenovanje posebnega revizorja, ga imenuje sodišče na soglasje delničarjev. Manjšinska pravica delničarjev se šteje, če skupni znesek deleža znaša najmanj desetino osnovnega kapitala oziroma nominalni znesek znaša najmanj 400.000 evrov. Za upravičeno podajo predloga o posebni reviziji mora obstajati vzrok za domnevo, da se je poslovalo nepošteno ali, da je prišlo do hujših kršitev zakona ali statuta. Pri posebni reviziji je pomembno, da se čim prej pospeši kontrola na področjih, kjer se domneva da je prišlo do kršitev oziroma nepravilnosti. Poslovodstvo mora posebnemu revizorju po 319. členu ZGD-1 omogočiti, da pregleda poslovne knjige in dokumentacijo družbe, tudi premoženjske predmete (blagajno družbe, zaloge, vrednostne papirje, blago, itd.). Kadar gre za neupravičeno zahtevo po posebni reviziji odškodninsko odgovarjajo manjšinski družbeniki, tudi za povrnitev sodnih in ostalih stroškov. (Kocbek, Bohinc, in drugi 2006).

Izrednega revizorja zahtevajo manjšinski delničarji od sodišča, kadar obstaja domneva, da so v računovodskih izkazih določene postavke podcenjene ter če so priloge k izkazom neustrezne pomanjkljive. Sodišče bo preverilo izpolnitev zakonskih pogojev preden bo imenovalo izrednega revizorja na zahtevo manjšinskih delničarjev. Pravica izrednega revizorja je, da lahko zahteva vsa pojasnila in potrebna dokazila za pregled. Po končanem revidiranju mora izdelati revizijsko poročilo, v katerem mora prikazati kolikšen je resničen

dobiček oziroma izguba, ki jo prikazuje letno poročilo. Naleti lahko tudi na druge ugotovitve v postopku revidiranja, nepravilnosti z zakonskimi in računovodskimi predpisi ali nepravilen prikaz rezultatov – precenjeni ali podcenjeni. Ob zaključku revidiranja mora podati pisno poročilo o ugotovitvah revidiranja in ga posredovati poslovodstvu in sodišču za razrešitev sodnega spora. (Kocbek, Bohinc, in drugi 2006).

Za izrednega revizorja je po zakonu prepovedano imenovati revizorja, ki je prvotno revidiral poročilo, saj bi tako posredno kontroliral samega sebe. Prav tako izredni revizor ne sme revidirati družbe v zadnjih treh letih, pri posebnem revizorju pa velja zadnjih pet let (Koletnik 2009).

6.6 Revidiranje letnega poročila

Po 57. členu ZGD-1 so k reviziji letnih poročil zavezane vse velike in srednje kapitalske družbe, dvojne družbe in tiste družbe, katerih vrednostni papirji trgujejo na organiziranem trgu. Revizor mora v skladu z zakonom, ki ureja revidiranje pregledati poslovno poročilo in preveriti ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila, prav tako velja za konsolidirana letna poročila.

Namen revidiranja je zagotoviti objektivno oceno o tem ali družba prikazuje računovodsko poročilo resnično in pošteno svoj finančni položaj in poslovni izid družbe. S tem podjetje omogoča uresničitev načela objektivne primerljivosti podatkov o finančnem položaju in poslovnemu izidu gospodarskih družb. Družba mora zagotoviti revizorju vse pogoje za nemoteno opravljanje dela. Omogočiti mu mora pregled poslovne dokumentacije, ki spadajo med poslovanje družbe (Kocbek, Bohinc, in drugi 2006).

Letno poročilo je sestavljeno iz dveh delov:

- Računovodsko poročilo:

Računovodsko poročilo sestavljajo računovodski izkazi, to so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala. Sem spadajo tudi priloge s pojasnili k izkazom.

- Poslovno poročilo:

Poslovno poročilo zajema revidiranje računovodskega poročila. V 1. členu ZRev-2 je opisano revidiranje računovodskih izkazov. Obsega preskušanje in ocenjevanje, podatki in metode uporabljene pri sestavljanju računovodskih izkazov. Na podlagi tega daje revizor neodvisno strokovno mnenje ali dajejo računovodski izkazi resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovnega izida podjetja. Revidiranje mora potekati v skladu z računovodskimi standardi, revizijskimi načeli in drugimi pravili, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo, mednarodnimi standardi in mednarodnimi stališči revidiranja (2. člen ZRev-1). Revizor ob koncu revidiranja poda svoje mnenje v poročilu. Revizor pregleda tudi poslovno poročilo v potrebnem obsegu, če je skladno z drugimi sestavinami letnega poročila.

Pomembno je, da so prikazi poslovanja družbe in njenega položaja realni in upoštevajo dejanski premoženjski položaj družbe in njen poslovni izid. V svojem poročilu revizor ob koncu revidiranja poda mnenje o usklajenosti ali neusklajenosti poslovnega poročila z računovodskim poročilom istega poslovnega leta (57/2/5 člen ZGD-1). Revizorjevo poročilo se objavi hkrati z objavo letnega poročila družbe. V prilogi 3 je prikazan primer takšnega poročila, ki se navezuje na moj praktičen primer, ki je predstavljen v poglavju 8.

V osmih mesecih po koncu poslovnega leta je potrebno letna poročila in konsolidirana letna poročila skupaj z revizorjevim poročilom oddati na Agencijo Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve – AJPES (58/1 člen ZGD-1). Pri tem pa je potrebno upoštevati roke za sklic zasedanja skupščine, ki odločajo o sprejemu letnega poročila, kar pomeni, da je potrebno poročila pripraviti vsaj mesec⁴ dni pred rokom. Pred tem je potrebno upoštevati zaporedje dejanj pred sprejemom letnega poročila. V treh mesecih pred koncem mora poslovodstvo sestaviti letno poročilo in ga predložiti nadzornemu svetu. Letno poročilo sprejme tudi revizor, ki ga revidira v roku šestih mesecev. Poslovodstvo predloži letno poročilo skupaj z revizorjevim skupščini, ki odloča o sprejemu le tega. Pri dvotirnem sistemu vodenja družbe mora uprava v osmih dneh po prejemu revizijskega poročila le tega skupaj z letnim poročilom predložiti nadzornemu svetu. Nadzorni svet mora v enem mesecu po prejemu letnega poročila z revizorjevim izreči pritrditev (Kocbek, Bohinc, in drugi 2006).

⁴ 297. člen ZGD-1: Skupščina se skliče vsaj mesec dni pred dnem zasedanja skupščine.

7 POTEK REVIDIRANJA

Preden se revizor loti dela, mora biti seznanjen z vsemi pravili, ki mu služijo pri revidiranju. Dobro mora poznati temeljne zahteve, ki jih narekuje revidiranje in namen. Revizijo mora skrbno načrtovati, da poteka delo brez motenj, učinkovito in v skladu z zadanim časom. Seznaniti se mora ali je v kakršnikoli povezavi z revidirano družbo. Po 46. členu ZRev-2, revizijska družba ali samostojni revizor ne sme revidirati, če:

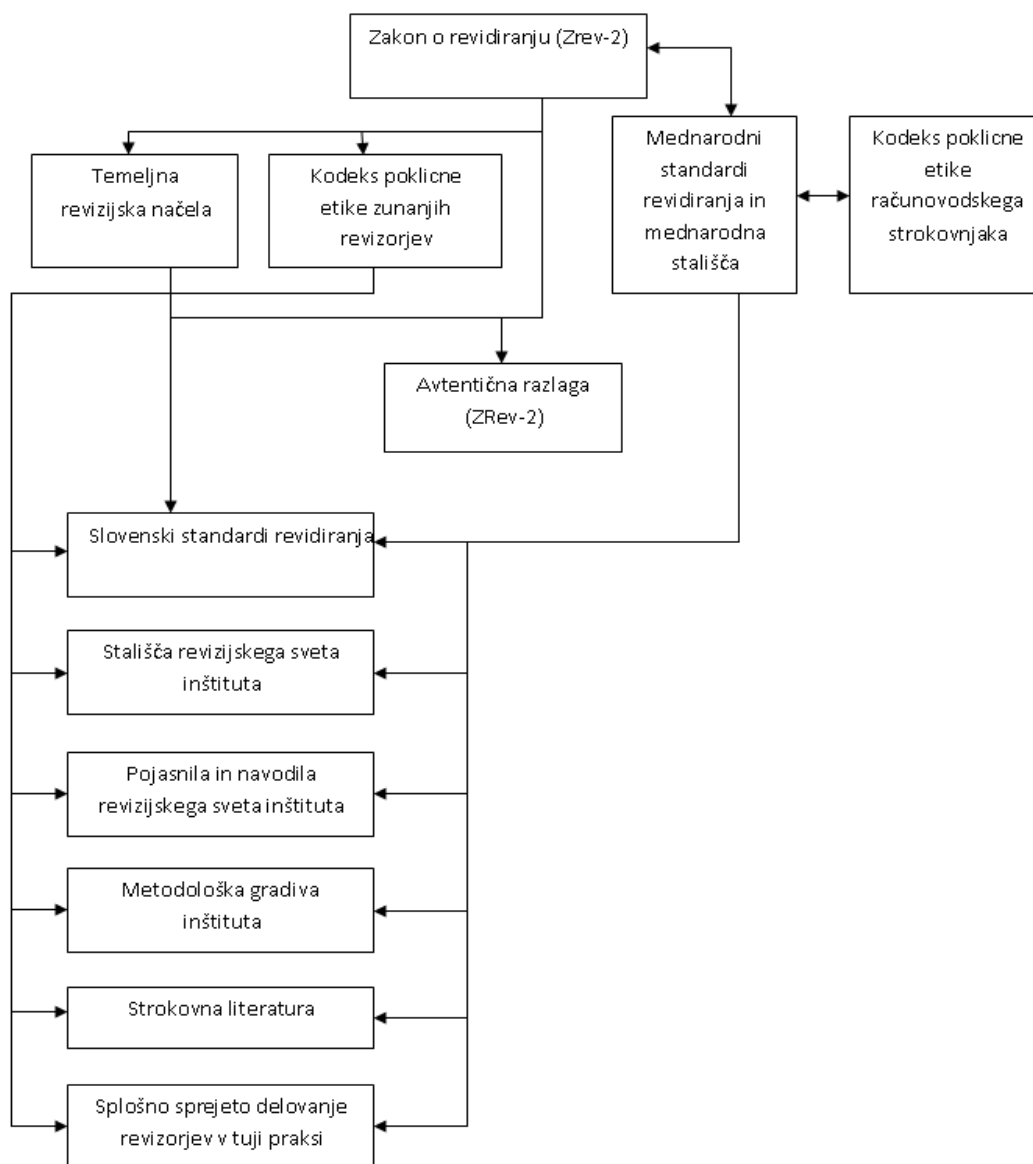
- ima naložbe v revidirani družbi (ali obratno),
- ima v tej družbi ožje družinske člane,
- je opravljal v zadnjih dveh letih pred sklenitvijo pogodbe kakršnekoli druge povezane storitve,
- je na kakršen koli drug način v povezavi z družbo in bi s tem lahko obstajal dvom o neodvisnosti in nepristranskosti revidiranja.

Njegova naloga je, da preveri resničnost in poštenost računovodskih izkazov in na podlagi revidiranega poda svoje mnenje v poročilu o opravljeni reviziji.

7.1 Hierarhija pravil revidiranja

Pogoje in način izvajanja revidiranja določajo pravila, ki jih mora upoštevati pooblaščen revizor pri izvajanju revizije.

Slika 1: Hierarhija pravil revidiranja



Vir: (M. Odar 2012, 31)

Slika prikazuje hierarhičen prikaz pravil, po katerih se morajo ravnati revizorji pri opravljanju svojih dolžnosti. Bolj analitično je naše področje revidiranja, bolj se hierarhično spuščamo in iščemo rešitve v širšem pogledu.

7.2 Namen in temeljna načela

»Namen revizije računovodskih izkazov je omogočiti revizorju, da izrazi mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni skladno z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja.« (Koletnik 2009, 43).

Temeljna načela pri revidiranju so:

- Revidirati sme oseba, ki ima ustrezno izobrazbo za ta poklic in obvlada njene veščine (F. Koletnik 2009, 48).
- Svoj poklic do revidirane družbe mora obravnavati neodvisno, če je namen revidiranja podati sodbo o računovodskih izkazih ali z njimi povezanimi računovodskimi informacijami (M. Odar 2012, 32). Revizijo mora načrtovati z nezaupljivostjo ter se zavedati, da je mogoče odkriti okoliščine ali pojave, pri katerih se lahko pojavi dvom o upoštevanju zakonov in drugih predpisov v družbi (MRevS 1994).
- Po 39. členu ZGD-1 mora varovati poslovno skrivnost. Poslovna skrivnost so vsi podatki⁵ določeni s strani družbe na podlagi pisnega sklepa in se morajo varovati tudi zunaj družbe (Kocbek, Bohinc, in drugi 2006, 210-214).
- Previdnost v poslovanju in zavedanje odgovornosti in morebitne škode, ki jo lahko povzročijo. Pri načrtovanju in izvajanju revizije ter poročanju o izidih ima revizor velik vpliv na družbo. Zato tudi odkritje morebitnih kršitev revizorja lahko za podjetje predstavlja posledice. Revizor lahko ta tveganja obvladuje kadar pozna ključna tveganja in sistem notranjih kontrol. Revizorjevo izobraževanje, delovne izkušnje ter spoznanje o delovanju podjetja mu lahko omogočijo, da postane pozoren na občutljiva področja (F. Koletnik 2011).
- Potrditi mora sprejemljivost računovodskih informacij na podlagi pravil in njegovo uporabo. Na podlagi preiskav in sklepov podkovanih z revizijskimi dokazi mora podati mnenje o računovodskih informacijah (M. Odar 2012).
- Preveriti mora usklajenost računovodskih informacij z zakoni in drugimi predpisi, ki to urejajo (M. Odar 2012).
- Revizorjevo spoznanje o poslovanju družbe se mora v celoti ujemati s predstavljenimi računovodskimi informacijami (M. Odar 2012).
- Oblikovati mora sklep o ustreznosti razkritja vseh pomembnih zadev, ki so potrebne za ustrezno predstavljanje računovodskih informacij (M. Odar 2012).
- Odnos in obnašanje revizorjev pri opravljanju revizije vplivajo na blaginjo družbe. Zato so standardi etike pri revidiranju močno določeni z javnim interesom in zajemajo šest temeljnih načel, ki jih je določil Mednarodna zveza računovodij (IFAC) v Kodeksu poklicne etike računovodskega strokovnjaka⁶: celovitost, objektivnost, strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost, zaupnost, strokovno obnašanje in tehnični standardi (Hayes, in drugi 1999).

⁵ Materialni (Skice, sheme, izračuni, formule, navodila, sezname, obračuni, zapisniki, pogodbene listine itd.), nematerialni (razni dogovori).

⁶ Kodeks je namenjen tudi revizorjem.

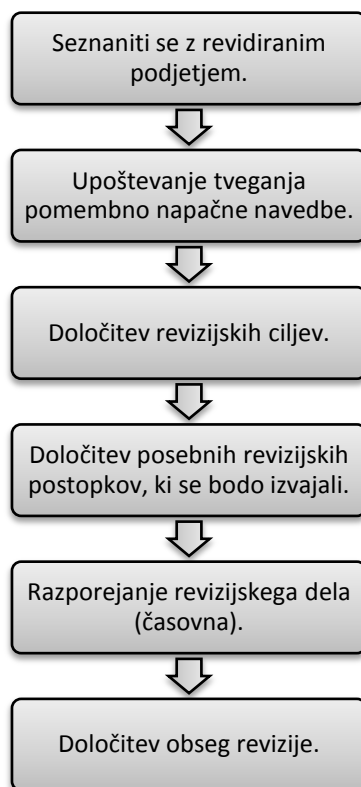
- Revizor si mora prizadevati za varčnost pri poslovanju, tako da ustvari čim manjše potroške in stroške v družbi. Na ta način uresničuje tudi uspešnost pri poslovanju, saj s poslovno prizadevnostjo ustvarja presežek vrednosti porabljenih prvin poslovanja (F. Koletnik 2011).

Revizorji se močno zavedajo, da se lahko ob neupoštevanju načel revidiranja kar hitro tudi dotakne naročnika in privede do tožb. Iz izkušenj iz preteklosti ali drugih revizijskih družb oziroma samostojnih revizorjev so spodbudile revizorje k podrobnejšemu branju standardov in razlag primerne skrbnosti (Glezen in Taylor 1996, 196).

7.3 Načrtovanje revizije

Revizor lahko oblikuje mnenje o računovodskih izkazih na podlagi skrbno načrtovanega postopka revidiranja, kar prikazuje slika 2.

Slika 2: Načrtovanje revizije



Vir: (Guy, Alderman in Winters 1996, 124-125)

Prvi korak, še preden revizor sprejme posel je, da si ustvari sliko o dejavnosti družbe, njenem lastništvu, poslih, ki ga ta družba izvaja ter o poslovdstvu, ki ga sestavlja. Na podlagi te slike lahko revizor presodi ali je sposoben pridobiti ustrezno raven znanja o poslovanju, da lahko izvede revizijo v tej družbi.

Revizor spozna družbo na podlagi:

- izkušenj iz preteklost,
- pogovora z zaposlenimi, notranjim revizorjem, z drugimi revizorji, pravnimi in drugimi svetovalci in z poznavalci zunaj podjetja⁷,
- publikacije,
- zakonov in drugih predpisov,
- opazovanja poslovnih in proizvodjalnih prostorov,
- dokumentacije.

Vse pridobljene informacije, ki si jih pridobi revizor služijo pri načrtovanju revizije in ocenjevanju tveganj za ustrezno ovrednotenje revizijskih dokazov. Tem bolj natančno revizor spozna podjetje toliko bolj uspešno in učinkovito je načrtovanje revizije in nudenje storitev naročniku (MRevS 1994).

Načrte, ki si jih oblikuje revizor v pomoč pri revidiranju je potrebno po potrebi dopolnjevati in popravljati tekom revizije. Kot dokazilo k načrtovanju revizije je potrebno predložiti tudi dokumentacijo, ki mu služi kot dokazno gradivo pri podajanju mnenja v revizorjevemu poročilu (MRevS 1994).

Pri načrtovanju revizije so najbolj pomembne izkušnje, ki si jih je revizor pridobil skozi delovno dobo. Le tako lahko revizor opravi predhodno oceno na podlagi načrta pred začetkom revidiranja, in jo kasneje poda v revizorjevo poročilo (Guy, Alderman in Winters 1996, 128).

7.4 Potek dela

V času revizije revizor (MRevS 1994):

- ocenjuje tveganja, in sicer tveganje pri delovanju in kontroliranju,
- oceni delovanje poslovodskih kontrol,
- razvija celoviti revizijski načrt in program,
- presoja revizijske dokaze in primerja njihovo veljavnost v računovodskih izkazih,
- vrednoti poslovodske predstavitve in računovodske ocene,
- odkriva področja za katere je potrebna posebna obravnava in posebne veščine,
- odkriva posle, katere je težje proučiti (povezane stranke),
- odkriva nasprotujoče si informacije (napačne navedbe),
- odkriva nenavadne okoliščine, kot so prevare ali druga nezakonita dejanja,
- pripravlja informacijske vprašalnike in analizira smiselnost odgovorov glede na revidirano,

⁷ Panožni ekonomisti, usmerjevalci panoge, odjemalci, dobavitelji, konkurenti itd.

- proučuje ali so računovodske usmeritve in razkritja v računovodskih izkazih v skladu z pravili, ki jih določa revidiranje.

Revizor mora pri revidiranju zbirati vso potrebno dokumentacijo, ki jo ima kot dokazilo, da je revizija opravljena v skladu s temeljnimi načeli mednarodnih revizijskih standardov (MRevS 1994).

Kadar na podlagi pridobljenih dokazov revizor ugotovi neskladnost z zakoni in drugimi predpisi je njegova dolžnost, da o tem obvesti nadzorni odbor, upravni odbor ali višje poslovodstvo. Če revizor odkrije sum, da so v neskladnost poslovanja vpleteni člani poslovodstva ali člani upravnega odbora, mora poročati o tem nadzornemu odboru (MRevS 1994).

Družba mora menjati revizorja na sedem let in lahko ponovno sodeluje s to družbo po preteku najmanj dveh let (45. člen ZRev-2).

Delo opravljeno s strani revizorja je vrednostno določeno po tarifi na podlagi zakona, ki ureja revizijo in je sprejeta tudi pri Slovenskem inštitutu za revizijo. Plačilo vključuje poleg stroškov dela, še druge stroške povezane z opravljanjem dela (197. člen ZGD-1).

7.5 Poročilo o opravljeni reviziji

V zaključnem delu mora revizor preiskati in presoditi sklepe, podprte z revizijskimi dokazi in na podlagi tega podati mnenje o računovodskih informacijah v poročilu. Revizor oblikuje mnenje na podlagi skladnosti računovodskih izkazov s primernim okvirom računovodskega poročanja (MRS 700).

Poročilo, ki ga izda revizor, mora vsebovati razumljivo izraženo mnenje o računovodskih informacijah v pisni obliki, da je revizor zadovoljen v vseh pomembnih pogledih, da (Hayes, in drugi 1999, 500):

- so računovodske informacije pripravljene z uporabo sprejemljivih računovodskih usmeritvah, ki se dosledno uporabljajo,
- so finančne informacije v skladu z ustreznimi predpisi in zakonskimi zahtevami,
- je pregled finančnih informacij kot celote v skladu s pregledom zunanjega revizorja pri poslovanju družbe,
- so ustrezna razkritja o vseh pomembnih zadevah, pomembnih za pravilno predstavitev finančnih informacij.

57. člen ZGD-1 določa posebno sestavo revizorjevega poročila, ki mora vključevati:

1. **Uvod.** Tu je navedeno revidirano računovodsko poročilo z računovodskih okvirom, kateri je bil izpeljan pri sestavljanju.
2. **Opis namena in obseg revidiranja.**
3. **Revizijsko mnenje** (Hayes, in drugi 1999, 499-500):
 - a) Mnenje brez pridržka revizor izrazi ko ugotovi, da so računovodski izkazi resnični in pošteno prikazani (ali pošteno predstavljeni v vseh pomembnih pogledih) v skladu z okviri računovodskega poročanja.
 - b) Mnenje s pridržkom mora revizor izraziti v primeru, če obstajajo omejitve področja pri izvajanju revizije ali nesoglasje s poslovodstvom.
 - c) Zavrnitev mnenja izrazi revizor, kadar so omejitveni učinki zelo pomembni za preveritev računovodskih izkazov in revidiranje ni mogoče izpeljati.
 - d) Odklonilno mnenje poda revizor pri okoliščinah nesoglasja, kjer ta močno vplivajo na revidiranje računovodskih izkazov.
4. **Pojasnjevalni odstavek.** V tem odstavku revizor pojasni svoje mnenje, če je drugačno od mnenja brez pridržka.
5. **Mnenje o (ne)usklajenosti.** (Ne)usklajenost poslovnega poročila z računovodskim v istem poslovnem letu.
6. **Datum in revizorjev podpis.**

Pri zaključnem delu revidiranja (poročilo o opravljeni reviziji) mora revizor uporabiti strokovno presojo in se zavedati tveganja, da lahko pri napačni presoji povzroči izgubo revidirani družbi ter posledično tudi sebi.

8 PRAKTIČEN PRIMER: GRANIT D.D. IN REVIZIJA⁸

Tabela 4: Vrednote podjetja granit d.d.

G	GARANCIJA	Jamčimo za svoje delo.
R	RACIONALNOST	Izbiramo razumske rešitve.
A	AMBICIOZNOST	Trudimo se biti najboljši.
N	NAČELNOST	Izpolnjujemo svoje obljube.
I	INOVATIVNOST	Razvijamo nova znanja.
T	TRADICIJA	Uspešno delujemo že 65 let

Vir: Interno gradivo Granit d.d.

8.1 Organiziranost

Skupina Granit je sestavljena iz štirih družb:

1. Matična družba Granit d.d.
2. Podrejene družbe (vse v stoddostni lasti družbe Granit, d.d.):
 - Granit Nizke gradnje, d.o.o.
 - Granit Gradbeništvo, d.o.o.
 - Granit Storitve, d.o.o.

8.2 Dejavnosti

Gradnja in rekonstrukcija:

- stanovanjskih objektov,
- gospodarskih, industrijskih in poslovnih objektov,
- turističnih objektov,
- športnih ter vojaških objektov,
- objektov javnega sektorja itd.

Proizvodnja:

- kamnitih agregatov,
- peska in gramoza,
- betonov,
- betonske galanterije itd.

⁸ Vir: (Interno gradivo Granit d.d. 2011)

Izdelava in montaža:

- kovinskih konstrukcij za gradbene objekte in druge namene,
- stavbnega kleparstva.

Opravljanje:

- zemeljskih del s težko gradbeno mehanizacijo,
- železokrivskih, ključavničarskih in keramičnih storitev,
- trgovine na drobno in debelo,
- transporta in vzdrževanja,
- druga zaključna gradbena dela.

8.3 Sistem vodenja in upravljanja

Družba Granit d.d. ima dvotirni sistem upravljanja kjer so organi vodenja:

1. Skupščina

Skupščina predstavlja najvišji organ vodenja in se skliče praviloma enkrat letno. Seje se udeležijo tisti delničarji, ki so na datum sklica vpisani v delniško knjigo. Zadnja skupščina je bila sklicana 12. julija 2011.

2. Nadzorni svet

Nadzorni svet, kateri ima funkcijo nadziranja uprave, je sestavljen iz treh članov:

- Vladimir Slana (predsednik nadzornega sveta)
- Leopold Turnšek (zunanji član)
- Bojan Goričan (predstavnik zaposlenih)

3. Uprava

Sestava uprave je enočlanska. Zastopa jo direktor Peter Kosi.

8.4 Lastniška struktura

Tabela 5: Prikaz lastniške strukture delniške družbe granit

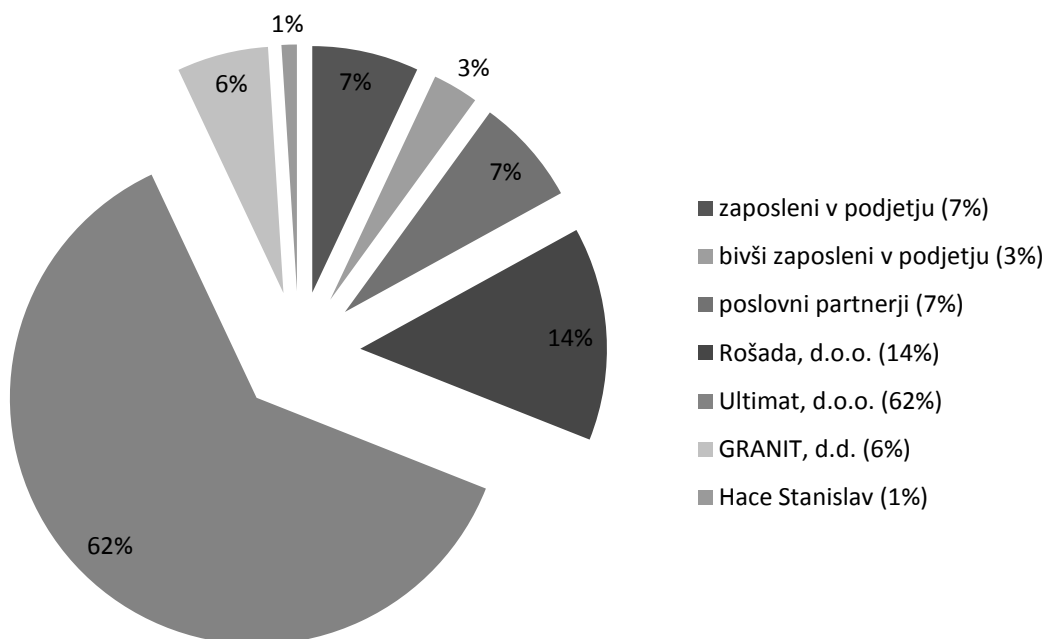
STATUS DELNIČARJA		ŠTEVILO DELNIČARJEV				ŠTEVILO DELNIC			
		2008	2009	2010	2011	2008	2009	2010	2011
A	zaposleni v podjetju	30	30	25	25	17.966	14.419	14.325	14.325
B	bivši zaposleni v podjetju	13	10	17	17	6.356	4.360	7.454	7.454
C	poslovni partnerji	10	9	9	9	16.561	15.597	15.597	15.597
D	ABC Posvet	1	0	0	0	811	0	0	0
E	Rošada, d.o.o.	1	1	1	1	29.185	31.296	31.296	31.296
F	Klas, d.o.o.	1	1	1	1	185	185	185	185
G	Ultimat, d.o.o.	1	1	1	1	138.189	138.189	138.189	138.189
H	GRANIT, d.d.	1	1	1	1	12.414	12.414	12.414	12.414
I	Hace Stanislav	0	1	1	1	0	2.207	2.207	2.207
	SKUPAJ					221.667	221.667	221.667	221.667

Vir: (Interno gradivo Granit d.d. 2011)

V tabeli so prikazani podatki lastniške strukture družbe Granit. Iz leta 2011 na leto 2012 se ni popolnoma nič spremenila, število delničarjev ostaja enako, prav tako tudi število delnic.

Lastnih delnic je 5,6 odstotka, 16,9 odstotka vseh delnic pa so last zaposlenih, bivših zaposlenih, upokojencev ter poslovnih partnerjev. Večinski lastnik družbe Granit, sodeč po Grafu 1 (prikazan na naslednji strani) je Ultimat, d.o.o.. Družba Ultimat d.o.o. je bila ustanovljena leta 2002 za koncentracije in upravljanja naložb ter trajne stabilizacije lastniške strukture družbe Granit z vložkom delnic družbe Granit Nizke gradnje⁹ ter vodilnih in vodstvenih delavcev družbe Granit.

⁹ Takrat imenovane Foris strojno prometne storitve, d.o.o.

Graf 1: Prikaz lastniške strukture

Vir: (Interno gradivo Granit d.d. 2011)

8.5 Revizija v Granitu d.d.¹⁰

1. Kakšno vlogo pripisujete revizorju v vaši družbi?

»Revizor preverja pravilnost našega delovanja v skladu z zakonodajo, predvsem v skladu z slovenskimi računovodskimi standardi. Naša družba deluje samo v Sloveniji, zato se upoštevajo samo slovenski računovodski standardi, razen na tistih področjih kjer je potrebno upoštevati mednarodne standarde, jih tudi upoštevamo. Revizija preverja predvsem to, da imamo mi v naša interna pravila vgrajene zahteve iz veljavne zakonodaje in če to upoštevamo v svojem poslovanju.«

¹⁰ Intervju z g. Jelko Sinič, direktorico finančno računovodskega sektorja

2. Imate zaposlenega tudi notranjega revizorja?

»Ne, to pa nimamo. Imamo pa kontroling službo, ki nekako tudi v tem smislu bdi nad poslovanjem.

a) Je po vašem mnenju koristno za delniške družbe, da imajo v pomoč pri poslovanju notranjega revizorja?

»Večje družbe na vsak način. Predvsem tiste družbe, ki so razvejane, ki delajo konsolidacije svojega poslovanja, ki so vezane tudi na poslovanje v tujini. Tako, da na vsak način večje družbe morajo imeti notranjega revizorja. Mi smo nekje na meji, ampak ker gledamo tudi skozi stroškovni vidik, da čim manj zaposlujemo, da imamo čim nižje stroške zaposlenih se nismo odločili za notranjega revizorja. Doslej ni bilo izpostavljene neke potrebe za zaposlitev notranjega revizorja, mogoče pa kdaj v bodočnosti. Mislim, da lahko notranji revizor sam že kar veliko naredi v družbi.«

3. Revizor naj bi bil članom nadzornega sveta v pomoč tudi skozi leto, saj lahko s svojim znanjem veliko doprinese pri vodenju politike podjetja. Se strinjate z mojo trditvijo?

»Se strinjam.«

b) Ali tudi vi poiščete pomoč revizorja pri poslovanju družbe? V katerem primeru?

»Da, vedno. Ko pridemo do nekih dilem, ki jih je potrebno razčistiti, se vedno posvetujemo z revizorjem, da potem ne pride do različnih mnenj konec leta. Revizor pride v revizijo, ko imamo mi nekatere stvari že zaključene in je potem težko usklajevati kritične zadeve. Tako, da se mi vedno posvetujemo z revizorjem, to je stalna praksa.«

4. Ima v vaši družbi revizor dovoljenje sodelovati na seji, posebej kadar se razpravlja o letnem poročilu?

»Da.«

c) Menite, da je to koristno?

»Je koristno. Pri nas celo nadzorni svet želi, da pride revizor na sejo, takrat ko se razpravlja o letnem poročilu in on potem iz prve roke pove kaj je ugotovil in kakšno je njegovo objektivno videnje.«

5. Revizor ima lahko na družbo velik vpliv pri podajanju mnenja kar se tiče finančnega stanja in poslovanja. Zaupate v njegovo presojo, ali kdaj predlagate tudi preveritev s strani posebnega ali izrednega revizorja?

»Ne, to nismo delali, smo vedno našli neki skupni jezik in smo doslej lahko zaupali v njegovo mnenje.«

6. Delniška družba je zavezana k reviziji po 57. členu ZGD-1¹¹. Po vašem mnenju, je Zakon o obvezni reviziji večjih družb upravičen?

»Jaz mislim, da je to prav, ker navsezadnje je to tudi neka zaveza družb, da delujejo v skladu z zakonodajo in da je potem to tudi verificirano z neke inštitucije. V Sloveniji nimamo kakšne druge merodajne inštitucije razen Davčne uprave, ki pa prihaja na pregled samo na preskok, tu in tam.«

¹¹ Letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih kapitalskih družb z vrednostnimi papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu, mora pregledat revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje.

9 SKLEP

Delniška družba je ena od vrst kapitalskih družb, katere posebnost je poslovanje na podlagi delnic. Delnica tako predstavlja vrednostni papir s katerim si vlagatelj zagotovi delež v družbi in s tem pravice, ki mu na podlagi tega pripadajo. Združuje jih torej skupno premoženje in politika podjetja. To nalogo v delniški družbi opravljajo organi vodenja, in sicer skupščina, uprava v enotirnem sistemu temu se priključi še nadzorni svet, če se družba odloči za dvotirni sistem upravljanja. Delovati morajo v interesu delničarjev in vlagateljev, ker z nakupom delnic ti postanejo ustanovitelji te družbe. Skrb za njihovo vloženo premoženje na gospodarskem trgu je odvisna od vodstvenega kadra, ki poskrbi za uresničevanje ciljev.

Z vstopom Slovenije v Evropsko unijo, katera se zavzema za gospodarsko in politično poenotenje ter skupno blaginjo, bi pričakovali, da se bo tudi ureditev družbe poenotila med državami. Vendar temu ni tako, delniška družba zakonsko še vedno ni primerljiva z vsemi evropskimi državami, kar lahko otežuje delo na mednarodni ravni. Na podlagi sprejetih direktiv, ki so jih že sprejeli in ki jih še bodo, se skušajo približati skupni pravni ureditvi. Glede sistema vodenja si še vedno niso poenoteni, saj predstavlja veliko dilemo kateri sistem je bolj učinkovit, enotirni ali dvotirni. Na vso prebrano literaturo in mnenja raznih avtorjev menim, da je bil najbolj primeren enotirni sistem vodenja družb. Razlog je predvsem v funkciji, ki je predpisana za nadzorni svet. V obdobju gospodarske krize, ki se trenutno nahajamo, je dodatni organ predvsem odveč, saj predstavlja za družbo le strošek, ki bi se ga lahko izognili. Naloga nadzornega sveta je po večini nadziranje uprave in je strogo ločeno z delom, ki ga ta upravlja. Prav zaradi delitve pristojnosti na dva dela ima lahko nadzorni svet premalo pregleda nad delovanjem uprave. Menim, da že skupščina skrbno bdi nad delovanjem uprave in poskrbi, da ne pride do kakršnih koli težav. Drugo kontrolo v delniški družbi predstavlja revizor, po ZGD-1 nepogrešljiv organ, ki ga lahko v enotirnem sistemu uporabimo namesto nadzornega sveta in kot odločilnega presojevalca za nadaljnjo poslovanje. Bistvo revizije je preverjanje pravilnosti delovanja podjetja na vseh področjih, saj bilanca prikazuje vse informacije, ki se navezujejo na podjetje. In če podjetje posluje v skladu z zakoni potem je preverjen tudi sistem vodenja in upravljanja. Namesto nadzornega sveta, katerega morajo sestavljati najmanj trije člani je boljše, da podjetje zaposli notranjega revizorja, ki ima kontrolo nad kontrolnim in finančnim sistemom, saj na podlagi pridobljene izobrazbe premore veliko več znanja s področja vodenja računov in finančnega poslovanja. Z argumenti, ki sem jih navedla, se pridružujem zagovornikom uveljavitve enotirnega sistema vodenja v Evropski skupnosti.

Razlike, ki jih najdemo v zakonski ureditvi delniške družbe med Slovenijo, Nemčijo in Francijo so še mnoge in jih bo potrebno poenotiti, predvsem v Franciji, kjer so te najbolj vpadljive. Tu so mišljene predvsem starostne omejitve, ki so povsem nepotrebne. Za razliko od delniške družbe, revizija deluje povsem poenoteno ne glede na to kakšno ureditev ima država. V ta namen so bili sprejeti MRevS in dodali večjo vrednost revizije. Prvo tezo bi torej potrdila v delu, kjer je zapisano, da so kljub istim okriljem Evropske skupnosti še vedno razlike v delovanju delniške družbe. Kar se tiče revizije pa moram to trditev zavreči, saj je sprejemanje MRevS v praksi že od leta 2007.

Revizija v delniški družbi poteka že pred ustanovitvijo in skozi celotno njeno delovanje. Pogoj, da se družba lahko ustanovi, je prav revizorjevo potrdilo, da je ustanovitev potekala v skladu z zakoni. Prav v ta namen mora revizor največ pozornosti nameniti pri plačilu in prevzemanju delnic, kjer je največja nevarnost zlorab. Revizor celovito pozna družbo v kateri opravlja revizijo. Na podlagi vseh pridobljenih podatkov si izoblikuje sliko in poda svoje mnenje, na katero ima pomemben vpliv na zunanje okolje družbe. Revizorjevo mnenje veliko doprinese k zaupanju s strani delničarjev, ki so vanj vložili del svojega premoženja. Od družbe tako pričakujejo dobro poslovanje, od katerega lahko koristijo svoje pravice, ki jih pridobijo z nakupom delnic. Poleg redne letne revizije pa mora biti revizor tudi v pomoč pri politiki podjetja, saj je lahko s svojim širokim spektrom znanja v pomoč pri pomembnih odločitvah. Drugo zadano tezo o pomembnosti revizorja v delovanju družbe bi torej sprejela na podlagi spoznanja in dejstev, ki so prikazana.

Glede na odgovornosti in tveganja, ki jih ima revizor pri opravljanju svojega dela je pomembno, da je kar se da informiran s strani vodstva. Tako kot jim mora biti on na voljo skozi vso leto in pomagati pri delikatnih zadevah, se tudi od vodstva pričakuje, da so revizorju v pomoč pri izvajanju revizije. Mišljeno je predvsem nudenje vseh informacij in dokumentov, ki so potrebni pri revidiranju. Menim, da lahko uprava največ nudi revizorju, glede na delo, ki ji je predpisano. Zastopa in vodi družbo v finančnem in poslovnem vidiku. Njena naloga je tudi nadzor nad poslovanjem in posledično opravlja tudi naloge nadzornega sveta, ki so v dvotirnem sistemu ločene med sabo. Z zanesljivim kontrolingom, ki ga ima nad družbo, revizorju zmanjša tveganja in obseg preveritve podatkov. Tako mu omogoči hitrejše revidiranje in lahko preostali čas izkoristi za skupno razmišljanje o izpopolnjevanju poslovanja v prihodnosti. Ker uprava najboljše pozna delovanje sistema družbe lahko podatke hitreje in učinkoviteje posreduje revizorju. Nadzorni svet mora v tem primeru najprej počakati na poročanje s strani uprave šele nato jih lahko posreduje naprej. Pri tem je pot daljša in tudi informacije so lahko bolj skope kot pa bi bile s strani uprave. Revizor ima tako v enotirnem sistemu direkten vpogled nad pravilnim poslovanjem družbe. Okvirno gledano je enotirni sistem res revizorju bolj pri roki in sprejemem tretjo hipotezo.

Cilji, ki sem si jih uvodoma zadala, so me privedli do spoznanja, da je revizija vedno bolj pomembna v gospodarstvu. Mnenje revizorja imajo lahko v nekaterih primerih odločilno vlogo za prihodnost podjetja. Gospodarska kriza je s sabo prinesla veliko nezaupanj v družbeni sistem in vodstvo prisilila, da nekako pridobijo na tem področju. Tu ne mislim le na potrošnike, temveč tudi zunanje investitorje, banke in državo. S pomočjo dokazil, ki jih pripravi revizor, da družba posluje v skladu z vsemi zakoni in je njeno finančno stanje zdravo, se ji lahko odprejo marsikatera vrata tudi zunaj Slovenije. Za Slovenski trg bi bilo dobro, da bi bila obvezna revizija za vse gospodarske družbe ne le za velike družbe in tiste katerih vrednostni papirji trgujejo na trgu, med katere spada delniška družba. S tem bi se lahko izognili nastali krizi in družbe že prej opozorili na nezdravo poslovanje. Tudi banke ne bi bile tako oškodovane z dolgovi, ki so nastali kot posledica stečajev in likvidacije, še manj pa država. Čeprav revizija za družbo predstavlja dokaj velik strošek, verjamem, da se na dolgi rok obrestovanje povrne na vsak način.

10 POVZETEK V SLOVENSKEM IN ANGLEŠKEM JEZIKU

Delniška družba se ustanovi na podlagi delnic s katerimi tudi posluje vse dokler ta ne preneha z njenim delovanjem. Tako lahko pri poslovanju z delnicami kar hitro pride do nepravilnosti, predvsem zaradi različnih vrst delnic, ki jih je mogoče kupiti na trgu vrednostnih papirjev. Da se izognemo večjim kršitvam zakonodaje, poskrbi revizija s sprotnim preverjanjem poslovanja nad katerim tudi skrbno bdijo organi vodenja delniške družbe, skupščina, uprava in nadzorni svet. Takšen režim deluje tudi v državah Nemčije in Francije, ki smo ju podrobneje obravnavali. Revizija na podlagi nalog, ki jih izvršuje predstavlja gospodarsko vsestranski poklic. Bdi nad finančno – računovodskim vodenju, konec vsakega poslovnega leta revidira letno poročilo in sprejema pomembne odločitve nadaljnjega poslovanja. Pomembno vpliva tudi na ustanovitev delniške družbe, saj brez njenega pritrdilnega mnenja družba ne sme pričeti z poslovanjem. Vloga revizorja je v delniški družbi nepogrešljiva, saj je pomemben spremljevalec njenega delovanja. Skupaj s pravnim sistemom tako skrbi za pravice in dolžnosti, katere je potrebno spoštovati in upoštevati pri vodenju in poslovanju.

Ključne besede: delniška družba, revizija, enotirni in dvotirni sistem, delnice, uprava, nadzorni svet, skupščina, letno poročilo.

A stock company is founded on the basis of stocks with which it also operates as long as it is active. This way it can quite quickly come to irregularities, mainly because of the different sorts of stocks that can be bought on the market of stocks and shares. Audit with a regular check of the administration of the business helps to prevent bigger violations of law. The administration of the business is also carefully watched over by the responsible authorities of a stock company, assembly, administration and supervisory board. This sort of regime also works in Germany and France; these are the countries that we dealt with in detail. Audit, on the basis of tasks which it fulfills, represents an economically universal job. It keeps a vigilant eye on the financial accounting management, revises the annual report and influences important decisions regarding further administration of the business. It also greatly influences the funding of a stock company, as without its affirmative answer the company cannot start a business. The role of an auditor is indispensable in a stock company, as he plays an important role in the company's activity. Together with the legal system the auditor is vigilant about rights and duties that one must consider in administration.

Key words: stock company, audit, monorail system and two-tier management system, stocks, administration, supervisory board, assembly, annual report.

11 SEZNAM VIROV

1. Bohinc, Rado. *Upravljanje gospodarskih družb*. Ljubljana: Lege artis, 1993.
2. Boyton, William C., in Raymond N. Johnson. *Modern auditing: Assurance Services and the Integrity of financial Reporting*. 8. Hoboken: John Wiley & Sons, 2006.
3. Bratina, B., D. Jovanovič, G. Drnovšek, in B. Radolič. *D.D.-delniška družba s komentarjem: vzorci aktov za njeno delovanje*. Maribor: De Vesta, 2008.
4. Bratina, Borut. „Učinkovitost in strokovnost nadzornih svetov v slovenskih gospodarskih družbah.“ *3. letna konferenca notranjih revizorjev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000. 5-43.
5. Bundesministerium der Justiz. *Aktiengesetz (AktG)*. 6. september 1965. <http://www.gesetze-im-internet.de/aktg/BJNR010890965.html> (poskus dostopa 19. junij 2012).
6. Fresher, Dale L., William D. Samson, in Gary John Previts. „The origins of value-for-money auditing: the Baltimore and Ohio Railroad: 1827-1830.“ *Managerial Auditing Journal*, št. 5 (2003): 374-386.
7. Glezen, William G., in Donald H. Taylor. *Revidiranje, zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996.
8. Gostiša, Mato. „Združenje svetov delavcev Slovenije.“ *Enotirni in dvotirni sistem korporacijskega upravljanja*. september 1997. www.delavska-participacija.com/clanki/ID970916.doc (poskus dostopa 28. junij 2012).
9. Grunewald, Barbara. *Gesellschaftsrecht*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.
10. Guy, Dan M., Wayne C. Alderman, in Alan J. Winters. *Auditing*. 4. The Dryden Press : Harcourt Brace College Publishers, 1996.
11. Haberl, Ingrid. *Die Haftung des Wirtschaftsprüfers als gesetzlicher Abschlussprüfer*. Wien: Orac, 2000.
12. Hayes, R., R. Dassen, A. Schilder, in P. Wallage. *Principle of auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*. 2. Prentice Hall: Financial Times, 1999.
13. Interno gradivo Granit d.d. *Letno poročilo 2011*. Slovenska Bistrica: Granit d.d., 2011.
14. Kocbek, M., Š. Ivanjko, B. Bratina, in P. Podgorelec. *Nadzorni sveti in upravni odbori v delniških družbah in družbah z omejeno odgovornostjo*. Ljubljana: GV založba, 2010.

15. Kocbek, Marjan, in drugi. *Veliki komentar Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1)*. Ljubljana: GV založba, 2006.
16. Koletnik, F. „Poslovna kultura in strokovno-etična pravila notranjih revizorjev.“ *14. letna konferenca notranjih revizorjev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2011. 27-37.
17. Koletnik, Franc. *Zunanje revidiranje*. Maribor: Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2009.
18. Le service de la diffusion du droit. *Code de commerce (C. Com.)*. 15. maj 2001. <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000223114> (poskus dostopa 16. junij 2012).
19. Maitland-Walker, Julian. *Guide to European company laws*. 2. London: Sweet & Maxwell, 1997.
20. Morse, Geoffrey, Enid A. Marshall, Richard Morris, in Letitia Crabb. *Charlesworth & Morse company law*. 15. London: Sweet & Maxwell, 1995.
21. MRevS. *Mednarodni revizijski standardi*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1994.
22. Odar, M. „Revidiranje računovodskih izkazov.“ *IKS: informacije o knjigovodstvu in stroki.*, št. 1-2 (2012): 27-38.
23. Odar, Marjan. *Zunanja revizija*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006.
24. Owen, Geoffrey. „Boards of directors: TwoTiers or One?“ *Management Accounting: Magazine for Chartered Management accountants*, št. 3 (1995): 3-8.
25. Pivka, Marija Hilda, in Krešo Puharič. *Pravo mednarodne trgovine (3. spremenjena izdaja)*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije, 1999.
26. Podgorelec, Peter. „Rezmerje med organi vodenja in nadzora in notranje revizije.“ *14. letna konferenca notranjih revizorjev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2011. 51-60.
27. Ragelj, Barbara. *Pravo gospodarskih družb v EU*. Ljubljana: GV založba, 2007.
28. Sinič, Jelka, intervju je vodil Barbara Landeker. *Revizija v Granit d.d.* (9. avgust 2012).
29. Šinkovec, Janez. *Delniška družba in povezane družbe*. Ljubljana: Bonex, 1994.
30. Slovenski inštitut za revizijo. *Mednarodni računovodski standardi (MRS)*. januar 2007. <http://www.si-revizija.si/revizorji/msr-2009.php> (poskus dostopa 2. junij 2012).

31. Trstenjak, Verica, in Marjan Kocbek. *Evropsko pravo gospodarskih družb: predpisi ES/EU iz uvodnimi pojasnili*. Ljubljana: GV založba, 2004.
32. Uradni list Republike Slovenije. *Zakon o revidiranju (ZReV-2)*. 30. junij 2008. <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=200865&stevilka=2813> (poskus dostopa junij. 15 2012).
33. Uradni list RS. *Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1)*. 19. april 2006. <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=200642&stevilka=1799> (poskus dostopa 19. april 2012).
34. Žagar, Luka. *Je boljši enotirni ali dvotirni sistem upravljanja?* 5. november 2008. <http://www.finance-akademija.si/index.php?go=article&artid=228704> (poskus dostopa 19. maj 2012).

12 SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC

ZRev-2	Zakon o revidiranju
ZGD-1	Zakon o gospodarskih družbah
AktG	Aktiengesetz
nem.	nemško
fra.	francoski
C. Com.	Code de Commerce
MRevS	Mednarodni revizijski standardi
MSR	Mednarodni standardi revidiranja

13 PRILOGE

Priloga 1 : Primer poročila predsednika uprave Granit d.d.



1.5 POROČILO PREDSEDNIKA UPRAVE

Ocena uspešnosti leta 2011 je podobna zahtevnosti poslovnih razmer in težko enoznačno opredeljiva. Če pri oceni upoštevam kot ključno merilo ciljno dejstvo, da je Skupina Granit z vsemi družbami poslovno leto preživela in zabeležila minimalni pozitivni izid, smo lahko zadovoljni. Še posebej to podkrepi realnost gradbenega sektorja v našem poslovnem bazenu, kjer smo med konkurenčnimi družbami ostali skoraj edini. Torej smo bili uspešni!

Toda, ali smem biti, kot uprava obvladujoče družbe v Skupini in kot direktor najstarejšega slovenskega gradbenega podjetja pri merilih uspešnosti tako skromen? V vsakodnevni zaslepljenosti od skrbi, kako zagotoviti zadosten obseg potrebnega dela, kako izpolniti pogodbene obveznosti na vходу in izhodu, kako zagotoviti plače zaposlenim ter bojazni, kaj nam bodo prinesle negotove gospodarske razmere jutri, je morda to celo dovoljeno! A kam vodi tako enoznačna in ozko usmerjena poslovnost? Je ob njej še kaj prostora za strategijo, vizijo in poslanstvo našega ali katerega koli poslovnega subjekta?

Cilje in merila smo si v Skupini postavili mnogo širše, ob tem pa moram priznati, da smo vsi skupaj upali, da bomo v preteklem letu le dosegli dno gradbene krize in da bo ponovni vzpon sicer težak, a vendarle voden in obvladano usmerjan v boljše čase. Pri tej oceni in pri uresničitvi tega cilja, ki bi edini lahko omogočil ponovno in pravo rast ne le družb znotraj naše Skupine, temveč celotne panoge, pa nismo bili uspešni.

S čim poleg osnovnega preživetja in v čem smo torej lahko zadovoljni s preteklim letom?

Nedvoumno drži, da smo skozi vse leto uspeli zagotavljati v vseh družbah in enotah zadosten obseg proizvodnje in da je posledično višina doseženega prihodka večja za 7 odstotkov od predhodnega leta in skladna s planirano. Tudi poslovni izid Skupine je pozitiven. Kljub težavnim razmeram in veliki nelikvidnosti celotne panoge in mnogih naših investitorjev smo uspevali poravnati svoje obveznosti do dobaviteljev, do podizvajalcev, do finančnih

institucij, do države in do zaposlenih. Vse prevzete obveznosti do naročnikov smo v celoti izpolnili. Žal pa to ne drži za nekatere naše naročnike, ki svojih obveznosti do nas niso izpolnjevali in so nam s tem bistveno otežili poslovne razmere.

V preteklem letu smo bili uspešni pri ohranjanju dobrega imena pri naših tradicionalnih in nekaterih novih investitorjih. Pri več kot dve in pol leti trajajočem razpisu smo bili uspešni pri Univerzi v Mariboru, kjer smo podpisali pogodbo in pričeli z deli na trenutno največji visokogradnji investiciji v državi – izgradnji nove stavbe Medicinske fakultete v Mariboru, z Občino Hoče – Slivnica smo podpisali pogodbo za izgradnjo nove športne dvorane v Hočah, s Salezijanskim inšpektoratom za izgradnjo centra Don Bosko v Mariboru, z Domom Ptuj za izgradnjo doma starostnikov v Kopru, z Občinama Oplotnica in Šmarje pri Jelšah za nizkoenergetska vrtca, izgradili smo garažno hišo Union v Mariboru, hotel Jakec na Treh Kraljih, trgovski objekt Harvey Norman v Mariboru, vrtec v Miklavžu, dokončali revitalizacijo graščine Strmolj v Rogatcu, dokončali izgradnjo bencinskega servisa in poslovne stavbe v Pesnici, hotela Kaliska v Pernici, večnamenskih objektov v Turnišču, Sladkem vrhu in Hotinji vasi, Športne dvorane v Kidričevem, trgovskega centra Lidl v Ljubljani, 33 - stanovanjskega bloka v Poljčanah in niza petih vrstnih hiš kot gradnji za trg v Slovenski Bistrici, pričeli z deli na regijskem centru za ravnanje z odpadki Pragersko, ...

Tudi naše spremljajoče dejavnosti so uspešno sledile potrebam osnovne dejavnosti. Enote Kovinarstvo, Keramičarstvo, Betonarna in Železokrivnica so ob večjih enotah Trgovina in Kamnolom v celoti upravičile prevzeto zaupanje kupcev znotraj in izven Skupine Granit. Tako smo tudi v letu 2011 ostali prepoznavni po kvalitetnem izpolnjevanju svojih poslovnih obveznosti.

Uspešni smo bili v zagotavljanju potrebnega obsega dela v vseh enotah. Ob prehodu v poslovno leto 2012 zadovoljni ugotavljamo, da prenašamo v novo leto kar 70 odstotkov letno

potrebnega dela v osnovni dejavnosti in da celo 15 odstotkov letnih potreb prenašamo v poslovno leto 2013.

V letu 2011 smo naredili pomemben korak v prenovi poslovnih procesov in učinkovitejši organizacijski obliki Skupine Granit. Rezultati tega dela bodo vidni sicer šele v prihodnosti, a nedvoumno stopamo v poslovno leto 2012 bolj prilagodljivo in bolj varno organizirani. Prenos dela dejavnosti v hčerinsko družbo Granit Gradbeništvo in večja prepoznavnost ter poslovna vkomponiranost hčerinske družbe Granit Nizke gradnje v Skupino bosta predstavljali kvaliteto in primerjalno prednost na gradbenem trgu.

Nalog pri uresničevanju začrtane vizije nam tudi v prihodnje ne bo zmanjkalo. Še naprej ostaja naša prioriteta vsestransko zmanjševanje stroškov, večja delovna učinkovitost, kvalitetnejše nagrajevanje kot motivacija za uspešno delo in investicijska vlaganja v opremo in ljudi.

Med uspehe preteklega leta uvrščam poleg ohranjanja dobrih poslovnih odnosov z naročniki, dobavitelji, podizvajalci in finančnimi institucijami še tradicionalno pripadne in dobre medčloveške odnose znotraj zaposlenih v Skupini. Kljub zmanjšanju

števila nekaterih delovnih mest smo v letu 2011 tudi na novo zaposlovali.

Ob pogledu na poslovno leto 2011 imam pred očmi tudi zašlužne za vse dobro, kar smo skupaj in kot posamezniki naredili. Nedvoumno gre zahvala za preživeto leto vsem tistim zaposlenim, ki so z nadpovprečnimi močmi, trudom in skrbjo realizirali svoje ideje in naloge, prevzete od nadrejenih in naših naročnikov. Zahvala za opravljeno delo velja vsem vodjem poslovnih procesov, vsem mojim najtesnejšim sodelavcem, ki so v kriznih časih znali in zmogli prevzeti breme odločitev, naporov in dela na svoja pleča.

Poseben poklon in zahvala pa sodelavkam na finančnem področju, katerih obseg in stresnost dela sta pogosto presegala mejo mogočega.

Tudi v bodoče bomo pri premagovanju težke gospodarske situacije potrebovali sodelavce in nadzornike, pripravljene in sposobne za napore in strpen dialog na vseh poslovnih področjih.

Uprava družbe:
Peter KOSI




Letno poročilo družbe in Skupine Granit za leto 2011

Priloga 2: Primer poročila predsednika nadzornega sveta Granit d.d.



1.6 POROČILO PREDSEDNIKA NADZORNEGA SVETA

V poslovnem letu 2011 je nadzorni svet družbe Granit deloval v sestavi:

Vladimir Slana - predsednik
Bojan Goričan - namestnik predsednika
Leopold Turnšek – član

Nadzorni svet je pri svojem delu izhajal iz zakonskih, statutarnih in ostalih pristojnosti. Preveril je konsolidirano letno poročilo, ki mu ga je predložila v preveritev uprava družbe, vključno z mnenjem neodvisnega revizorja ter predlogom uporabe bilančnega dobička.

Delo nadzornega sveta v poslovnem letu 2011

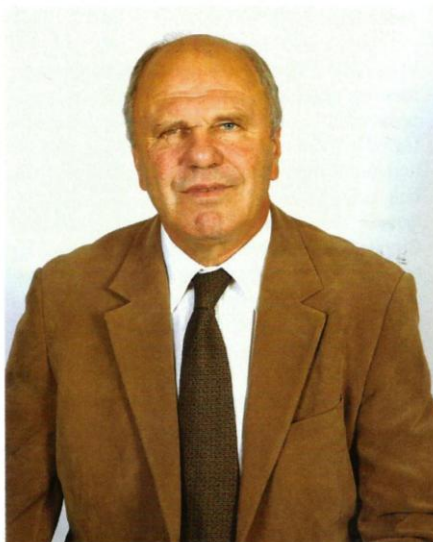
Nadzorni svet je imel v zvezi s poslovanjem Skupine Granit v poslovnem letu 2011 sedem rednih sej. Na vseh sejah so bili prisotni vsi člani nadzornega sveta, poleg njih pa še direktor družbe, direktorica finančno računovodskega sektorja in vodja splošno kadrovskega sektorja kot zapisničarka ter na določenih sejah drugi vabljeni člani ožjega vodstva družbe. Sklepi o posameznih točkah dnevnega reda so bili sprejeti soglasno.

Nadzorni svet je na posameznih sejah obravnaval in spremljal delo uprave, poslovanje družbe kot celote ter realizacijo zastavljenih ciljev v primerjavi s poslovnim načrtom za leto 2011.

Nadzorni svet je pozorno spremljal in še spremlja realizacijo posameznih sklepov, ki so bili sprejeti na sejah nadzornega sveta in učinke ukrepov za zagotavljanje stabilnosti pri poslovanju in solventnosti družbe.

Način in obseg preverjanja vodenja družbe

Zaradi še težjih pogojev gospodarjenja kot v letu 2010, izjemnem zmanjšanju investicij in povpraševanju na gradbenem trgu ter propadu nekaj največjih slovenskih gradbenih podjetij, je nadzorni svet še posebej pozorno spremljal likvidnost in solventnost družbe.



Uprava je nadzornemu svetu posredovala pisna gradiva, na samih sejah pa dodatno podala odgovore na vprašanja članov nadzornega sveta družbe. Poročila, informacije in druge podatke, ki so bili posredovani nadzornemu svetu v pisni ali ustni obliki, je nadzorni svet pregledal, preučil in preveril.

Stališče nadzornega sveta družbe k revizijskemu poročilu neodvisnega revizorja

Nadzorni svet se je seznanil s poročilom in mnenjem neodvisnega revizorja, ki ga je predložila pooblaščen revizijska družba REVIZIJSKI CENTER, d.o.o., iz Ljubljane.

Nadzorni svet ugotavlja, da je pooblaščen revizor v svojem poročilu podal pozitivno mnenje, oziroma mnenje brez pridržkov na računovodske izkaze družbe in Skupine Granit, ter da so ti poštena slika finančnega stanja, poslovnega in finančnega izida, poslovanja ter gibanja kapitala na dan 31.12.2011.

Preveritev in potrditev konsolidiranega letnega poročila

Na podlagi opisanih nadzorstvenih dejavnosti in podrobnega pregleda predloženega konsolidiranega letnega poročila za leto 2011 s strani uprave ter pozitivnega mnenja neodvisnega revizorja za Skupino Granit, nadzorni svet ugotavlja:

- da je letno poročilo za leto 2011 jasno in pregledno, da je v poročilu pošten prikaz finančnega položaja in obveznosti Skupine Granit ter prikaz poslovanja in poslovnega položaja družbe;
- da je računovodske izkaze in dokumente, na katerih temeljijo računovodski izkazi in konsolidirano letno poročilo družbe, pregledal pooblaščen revizor in podal pozitivno mnenje.

Na osnovi navedenega in v skladu z določili ZGD in statutom družbe Granit, nadzorni svet soglasno potrjuje in sprejema **Konsolidirano letno poročilo družbe in Skupine Granit za leto 2011.**


Predlog delitve bilančnega dobička

Ob preveritvi letnega poročila je nadzorni svet preveril predlog uprave o uporabi bilančnega dobička družbe. Nadzorni svet soglaša s predlogom uprave, da bilančni dobiček ostane nerazporejen in se prenese v naslednje poslovno leto kot preneseni dobiček.

Na podlagi navedenih izsledkov nadzorni svet predlaga skupščini delničarjev, da potrdi delo uprave in nadzornega sveta ter jima podeli razrešnico.

V Slovenski Bistrici, dne 18.06.2012

Predsednik nadzornega sveta:
Vladimir SLANA



Priloga 3: Primer revizorjevega poročila Granit d.d.



4.2.7 Revizorjevo poročilo k računovodskim izkazom družbe Granit

REVIZIJSKI CENTER

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Skupščini delničarjev družbe Granit, d.d.

Revidirali smo priložene računovodske izkaze gospodarske družbe **Granit, d.d.**, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 2011, izkaz celotnega vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne opombe. Pregledali smo tudi poslovno poročilo.

Odgovornost posloводства za računovodske izkaze

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi. Ta odgovornost vključuje: vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja, povezanega s pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, izbiro in uporabo ustreznih računovodskih usmeritev ter pripravo računovodskih ocen, ki so utemeljene v danih okoliščinah.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih na podlagi revizije. Revizijo smo opravili v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas izpolnjevanje etičnih zahtev ter načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe.

Revizija vključuje izvajanje postopkov za pridobitev revizijskih dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskih izkazih. Izbrani postopki so odvisni od revizorjeve presoje in vključujejo tudi ocenjevanje tveganj napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake. Pri ocenjevanju teh tveganj prouči revizor notranje kontroliranje, povezano s pripravljanjem in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov družbe, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja družbe. Revizija vključuje tudi ovrednotenje ustreznosti uporabljenih računovodskih usmeritev in utemeljenosti računovodskih ocen posloводства kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskih izkazov. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše revizijsko mnenje.

Mnenje

Po našem mnenju so računovodski izkazi družbe **Granit, d.d.** v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev finančnega stanja gospodarske družbe na dan 31. decembra 2011, ter njenega izkaza celotnega vseobsegajočega donosa in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi.

Odstavek o drugi zadevi

Poslovno poročilo je skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi.

REVIZIJSKI CENTER d.o.o.
Tanja Medvešek
 Tanja Medvešek, univ.dipl.ekon.
 pooblaščenka revizorka
 direktorica



Ljubljana, 18. maj 2012

Revizisk center d.o.o., družba za revizijo, U. Gradnikove brigade 4, 1000 Ljubljana, Slovenija, tel.: 01/541 42 09, faks: 01/541 42 13,
 e-pošta: info@reviziskicenter.si, sodišče registracije Okrajno sodišče Ljubljana, reg. št. vložka 1/38575/00,
 osnovni kapital 8.753,14 EUR, TRR: 32032-0255459904, matična številka 1906216 000, identifikacijska št. SI12286109

Vir: (Interno gradivo Granit d.d. 2011).