

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

SIMONA KROPIVŠEK



UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA UPORABE RAČUNOVODSKIH METOD V SLOVENSКИH  
PODJETJIH OD LETA 1995 DO LETA 2011**

Ljubljana, december 2013

SIMONA KROPIVŠEK

## IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Simona Kropivšek, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Analiza uporabe računovodskih metod v slovenskih podjetjih od leta 1995 do leta 2011, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko red. prof. dr. Slavko Kavčič.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
  - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
  - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis avtorice: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>1 TEORETIČNA OPREDELITEV RELEVANTNIH POJMOV</b> .....	<b>6</b>
1.1 Računovodske usmeritve.....	6
1.2 Računovodske metode za vrednotenje in izkazovanje posameznih gospodarskih kategorij.....	9
1.2.1 Sredstva .....	9
1.2.1.1 Dolgoročna sredstva .....	10
1.2.1.2 Kratkoročna sredstva.....	13
1.2.2 Zaloge surovin, materiala in trgovskega blaga.....	15
1.2.3 Zaloge poslovnih učinkov .....	16
1.2.4 Stroški.....	18
1.2.5 Terjatve do kupcev .....	19
1.2.6 Izkaz poslovnega izida .....	20
1.2.7 Izkaz denarnih tokov .....	21
1.2.8 Izkaz gibanja kapitala.....	22
<b>2 TEMELJNE ZNAČILNOSTI RAZISKAV V LETIH 1995, 2001, 2006 IN 2011</b> 23	
2.1 Osnovne značilnosti oziroma kriterij za vključenost podjetij v raziskavo .....	23
2.1.1 Osnovne značilnosti podjetij vključenih v raziskavo od leta 1995 do leta 2011 .	25
2.2 Struktura raziskovalnih vprašalnikov od leta 1995 do leta 2011 .....	30
<b>3 ANALIZA UPORABE RAČUNOVODSKIH METOD V SLOVENSKEM PROSTORU</b> .....	<b>31</b>
3.1 Računovodske metode v računovodstvu v slovenskem prostoru od leta 1995 do leta 2011 .....	32
3.2 Uporaba računovodskih metod v slovenskih podjetjih primerjalno s tujino.....	56
<b>SKLEP</b> .....	<b>57</b>
<b>LITERATURA IN VIRI</b> .....	<b>60</b>
<b>PRILOGE</b>	

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Število podjetij, vključenih v raziskavo, 31. 12. 1995 .....	27
Tabela 2: Število podjetij, vključenih v raziskavo, 31. 12. 2001 .....	28
Tabela 3: Število podjetij, vključenih v raziskavo, 31. 12. 2006 .....	29
Tabela 4: Število podjetij, vključenih v raziskavo, 31. 12. 2011 .....	30
Tabela 5: Uporaba metod amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev od leta 1995 do leta 2011 .....	33

Tabela 6: Uporaba metod knjigovodskega zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga od leta 1995 do leta 2011 .....	35
Tabela 7: Metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga glede na velikost podjetja od leta 1995 do leta 2001 .....	37
Tabela 8: Metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga glede na velikost podjetja od leta 2006 do leta 2011 .....	37
Tabela 9: Uporaba metod vrednotenja zalog poslovnih učinkov od leta 1995 do leta 2011	39
Tabela 10: Uporaba metod za razčlenjevanje stroškov na stalni in spremenljivi del od leta 1995 do leta 2011 .....	41
Tabela 11: Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit od leta 1995 do leta 2011 .....	43
Tabela 12: Na podlagi česa so podjetja oblikovala popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit od leta 1995 do leta 2011 .....	45
Tabela 13: Uporaba različic izkaza uspeha oz. izkaza poslovnega izida po SRS 25 od leta 1995 do leta 2011 .....	47
Tabela 14: Različice izkaza uspeha po SRS 25 iz leta 1993 na dan 31. 12. 1995 in 31. 12. 2001 glede na velikost podjetja .....	48
Tabela 15: Različice izkaza uspeha po SRS 25 na dan 31. 12. 2006 in 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja .....	48
Tabela 16: Izkazovanje finančnih tokov po SRS 26 iz leta 1993 od leta 1995 do leta 2001 .	49
Tabela 17: Oblike sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993 od leta 1995 do leta 2001 .....	51
Tabela 18: Oblike sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993 od leta 1995 do leta 2001 glede na velikost podjetja .....	52
Tabela 19: Oblike sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993 od leta 1995 do leta 2001 glede na kapitalsko povezanost podjetja .....	53
Tabela 20: Uporaba metod sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 26 iz leta 2006 od leta 2006 do leta 2011 .....	53
Tabela 21: Oblike sestavljanja izkaza gibanja kapitala po SRS 27 iz leta 2006 od leta 2006 do leta 2011 .....	54

## UVOD

**Predmet obravnave magistrskega dela.** Za poslovanje podjetja so pomembne računovodske metode. Podjetja imajo po slovenskih računovodskih standardih (v nadaljevanju SRS) in mednarodnih standardih računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP) različne možnosti, za katere računovodske metode se bodo odločila. Le-te morajo določiti z računovodskimi usmeritvami. Ključnega pomena za pravilno in kakovostno sestavo letnih računovodskih izkazov podjetij ter pojasnil k le-tem je dobro poznavanje usmeritev oz. metod vrednotenja postavk oz. gospodarskih kategorij v računovodstvu. Informacij o poslovanju posameznih podjetij, prav tako tudi informacij istega podjetja v različnih obdobjih ni mogoče ustrezno primerjati brez poznavanja računovodskih usmeritev, ki jih je podjetje izbralo pri sestavi letnih računovodskih izkazov. Izbira metode vrednotenja gospodarskih kategorij in spremembe usmeritev lahko namreč pomembno vplivajo na izkaz premoženjsko-finančnega stanja podjetja ter poslovnega izida v posameznem koledarskem letu.

Računovodske usmeritve (angl. *accounting policies*) so načela, temelji, dogovori, pravila in navade, ki jih podjetje upošteva pri sestavljanju svojih računovodskih izkazov. Spreminjajo se, če tako zahtevajo računovodski standardi in stališča oz. pojasnila k le-tem. V takem primeru podjetje učinke spremembe računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe standarda, stališča oz. pojasnila, obračuna po posebnih predhodnih določbah standarda, stališča oz. pojasnila, če posebnih predhodnih določb ni, pa spremembo uporabi za nazaj (tako kot da bi jo vedno uporabljalo). Računovodske usmeritve lahko zaradi novih informacij ali novih dogodkov spremeni tudi podjetje samo, tako, da bi računovodski izkazi vsebovali zanesljivejše in ustrežnejše informacije o njegovem poslovanju (SRS 2006, 2010, Uvod, str. 19).

V angleški literaturi so računovodske usmeritve opredeljene kot računovodske metode, ki so bile pri poslovanju podjetja ocenjene za najprimernejše (najustreznejše) razmeram (okolščinam) in jih je podjetje sprejelo za pripravo svojih računovodskih izkazov (Weetman, 2003, str. 439).

Splošno sprejeta računovodska načela (angl. *Generally accepted accounting principles*) priporočajo razkritje vseh pomembnih računovodskih načel in metod, ki vključujejo izbiro med alternativnimi ali tistimi načeli in metodami, ki so značilne za določeno industrijo oz. panogo (Kieso, Weygandt, & Warfield, 2010, str. 192).

SRS, ki se strokovno opirajo na kodeks računovodskih načel, morajo zagotoviti, da bodo uporabniki računovodskih izkazov dobili koristne informacije o finančnem položaju podjetij ter uspešnosti in spremembah tega položaja. Če naj računovodski izkazi služijo svojemu namenu, morajo biti pripravljeni razumljivo, prikazovati morajo bistvene zadeve ter med seboj morajo biti primerljivi. Da bi bile te zahteve izpolnjene, ključne računovodske rešitve ne smejo biti prepuščene znanju in interesu v posameznem podjetju, temveč jih mora na

podlagi teoretičnih posplošitev določiti stroka sama. Zato so v SRS, katerih glavni namen je poenotiti rešitve v finančnem računovodstvu, dane rešitve na področju evidentiranja in vrednotenja tudi tistih gospodarskih kategorij, ki sodijo v stroškovno računovodstvo. Od vrednotenja in evidentiranja posameznih gospodarskih kategorij, ki jih sicer spremlja stroškovno računovodstvo, so namreč močno odvisne tudi tiste dinamične in statične gospodarske kategorije, ki so na koncu poslovnega obdobja prikazane v temeljnih računovodskih izkazih (Kavčič, Koželj, & Odar, 1997a, str. 21–22).

V strokovni literaturi, ki obravnava računovodstvo in vrednotenje gospodarskih kategorij, najdemo trditve, da vsaka rešitev ni enako dobra za vsako podjetje. Vsako podjetje je svojevrstna gospodarska enota, ki posluje v posebnih razmerah, zato tudi išče primerne metode za prikazovanje svojega poslovanja. Dejstvo, da so različne rešitve za posamezna podjetja različno dobre, upoštevajo tudi SRS, ki za nekatere gospodarske kategorije dovoljujejo več vrst metod za vrednotenje in izkazovanje, podjetje pa mora med njimi izbrati tisto, ki je v danih razmerah najboljša. Logično je, da so poslovni izidi in velikosti posameznih gospodarskih kategorij v temeljnih računovodskih izkazih različni ob uporabi različnih metod. Zato je pomembno, da v podjetju pri analiziranju velikosti posameznih gospodarskih kategorij in njihovih odmikov, zlasti v primerjavi s sorodnimi podjetji, upoštevajo in razkrijejo metode, ki so jih uporabljali (Kavčič, Koželj, & Odar, 2002, str. 81).

Kavčičeva, Koželj in Odar (2002, str. 81–82) pravijo, da so strokovnjaki, ki so pripravljali SRS in v njih dopustili tudi več možnih rešitev, pri tem zasledovali več ciljev, in sicer:

- Podjetja morajo imeti možnost izbrati računovodsko metodo, ki je v danih razmerah najprimernejša tako za vrednotenje kot za izkazovanje gospodarskih kategorij, saj je le-tako mogoče prikazati najbolj realen poslovni izid.
- Računovodski izkazi podjetij, ki sodelujejo s tujimi podjetji, morajo biti čim bolj podobni računovodskim izkazom le-teh podjetij, tako da bodo primerljivi podatki na voljo brez dodatnih preračunavanj.
- V računovodskih poročilih se morata zrealiti tako kreativnost kakor tudi znanje računovodskih zaposlencev v podjetjih. Zavedati se morajo, da so predstavniki podjetja; delati morajo v dobro podjetja, vendar zakonito. Ker lahko prevelika kreativnost pomeni tudi prilagajanje računovodskih izkazov potrebam podjetja ali drugih zainteresiranih, je treba svobodo pri izkazovanju in vrednotenju omejiti, tako da je še zagotovljeno pošteno prikazovanje gospodarskih kategorij.

Raziskave v svetu kažejo, da spremembe v okolju, med katere sodijo gospodarske, socialne in politične spremembe, vplivajo tudi na razvoj računovodstva, predvsem računovodstva za odločanje. Kavčičeva (2011, str. 20) navaja, da obdobje od leta 1995 do leta 2011 zaznamuje v Sloveniji veliko korenitih sprememb v političnem, gospodarskem in socialnem okolju, katerega vpliva se računovodstvo zagotovo ni moglo izogniti.

Da bi ugotovili, kako vse te spremembe v svetu in Sloveniji vplivajo na slovensko računovodenje, je Slovenski inštitut za revizijo v sodelovanju z Ekonomsko fakulteto Univerze v Ljubljani ter Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev štirikrat izvedel enako raziskovalno nalogo (v nadaljevanju raziskavo) o uporabi SRS, organiziranosti računovodstva in metodah poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih. Prva raziskava, ki je bila izvedena leta 1996, se je nanašala na stanje konec leta 1995, tj. 31. 12. 1995, druga, izvedena leta 2002, se je nanašala na stanje konec leta 2001, tj. 31. 12. 2001, tretja je bila izvedena v letih 2007 in 2008, nanašala se je na stanje konec leta 2006, tj. 31. 12. 2006, zadnja, tj. četrta, izvedena leta 2012, pa na stanje konec leta 2011, tj. 31. 12. 2011. Raziskave so bile zelo obsežne, saj so vsebovale od 127 pa do 133 vprašanj z nekaj podvprašanji. Poleg splošnih podatkov o podjetju (prevladujoči dejavnosti, velikosti, kapitalski povezanosti podjetja s tujim partnerjem, o tem, ali ima lastno računovodsko službo ali računovodstvo vodi računovodski servis, tipu proizvodnje, poslovni uspešnosti v zadnjih dveh letih, stanju v procesu lastninjenja na dan izpolnjevanja ankete) so bila še vprašanja o organiziranosti računovodstva, možnih metodah vrednotenja gospodarskih kategorij v računovodstvu in poslovnem računovodstvu v slovenskih podjetjih (Kavčič et al., 1997a, str. 15–16). Eden izmed šestih sklopov v raziskovalni nalogi so bile tudi alternativne računovodske metode v računovodstvu, ta sklop je zajemal vprašanja iz gospodarskih kategorij, kot so: osnovna sredstva, opredmetena osnovna sredstva, metode amortiziranja osnovnih sredstev, metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga, metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov, metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del, popravek vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit, izkazovanje poslovnega izida, izkazovanje denarnega toka ter izkaz gibanja kapitala (Slovenski inštitut za revizijo & Ekonomsko fakulteta Univerze v Ljubljani, 2012, str. 7–9). Tem računovodskim metodam posvečam pisanje magistrskega dela, saj so mi avtorji raziskav dovolili uporabo in analiziranje podatkov iz štirih že opravljenih raziskav v letih od 1995 do 2011, za kar se jim zahvaljujem.

Predmet magistrskega dela je torej natančneje opredeliti računovodske metode pri vrednotenju in izkazovanju gospodarskih kategorij ter z že opravljenimi raziskavami analizirati oz. prikazati uporabo le-teh v slovenskih podjetjih od leta 1995 do leta 2011. Prav tako je predmet magistrskega dela ugotoviti, katero metodo vrednotenja gospodarskih kategorij, ki so dane v SRS v več možnih različicah, slovenska podjetja v posameznih obdobjih najbolj uporabljajo.

Računovodstvo, kot tudi računovodske metode, ki jih podjetje določi s svojimi začetnimi usmeritvami, mora biti prilagojeno družbeno-gospodarskim razmeram poslovanja, prav tako pa tudi dejavnosti podjetja. Računovodstvo se mora torej prilagajati različnim izzivom iz okolja, v katerem podjetje posluje, kot sta npr. gospodarska kriza in gospodarska rast.

**Namen, cilj in temeljna teza magistrskega dela.** Namen magistrskega dela je z analizo že izvedenih raziskav prikazati uporabo računovodskih metod v slovenskih podjetjih v letih 1995–2011 in ugotoviti, katera rešitev glede metod vrednotenja gospodarskih kategorij od

tistih, ki so v SRS dane v več možnih različicah, je v slovenskih podjetjih v posameznem obdobju uporabljena najpogosteje.

Prav tako je namen magistrskega dela ugotoviti, kako so spremenjene razmere na trgu, kot so: gospodarska rast, polnopravnost Slovenije v Evropski uniji leta 2004, prevzem evra januarja leta 2007 in gospodarska kriza, vplivale tako na računovodske metode kot tudi na izbiro računovodskih metod za vrednotenje in izkazovanje gospodarskih kategorij v podjetjih.

Na podlagi namena magistrskega dela predstavljam temeljno tezo:

V slovenskih podjetjih računovodskih metod vrednotenja gospodarskih kategorij kljub spremembam razmer na trgu ne spreminjajo. Zato predpostavljam, da so metode, ki so bile uporabljene v letu 1995, prisotne še danes.

Zgoraj zapisano tezo kljub vmesnim spremembam SRS (SRS 1993, SRS 2001 in SRS 2006) poskušam potrditi z analiziranjem rezultatov že izvedenih raziskav od leta 1995, ko je bila izvedena prva, do leta 2011, ko je bila izvedena zadnja raziskava.

Menim, da se temeljna teza potrdi, če med posameznimi leti, tj. od 1995 do 2011, ni odstopanj v več kot +/- 20 odstotnih točkah. Razlog, da upoštevam odstopanja, pa je ta, da so raziskovalci želeli pri vključenosti podjetij v vseh nadaljnjih raziskavah upoštevati ista podjetja kot v prvi raziskavi, tj. 31. 12. 1995, vendar pa so nekatera vmes propadla, se preoblikovala ..., zato so bila v posameznih raziskavah upoštevana različna podjetja v +/- 20 %. Navedenega odstopanja ne upoštevam takrat, ko je le-to posledica spremembe zakonodaje, npr. SRS, ki jih je bilo obvezno upoštevati.

Znotraj temeljne teze proučujem tudi razlike glede na velikost (velika, srednje velika in mala podjetja) ter kapitalsko povezanost podjetja (podjetje ima tujega lastnika ali solastnika, podjetje je lastnik podjetja v tujini, podjetje ima tujega lastnika in je hkrati tudi lastnik podjetja v tujini (le v raziskavi leta 2001 in pri nekaterih vprašanjih iz raziskave leta 2006) ter kapitalsko nepovezana podjetja), zato postavljam še dodatno tezo, ki se nanaša na te razlike:

Pri izbiri računovodskih metod vrednotenja gospodarskih kategorij se pojavljajo razlike glede na velikost in glede na kapitalsko povezanost podjetja.

Navedeno tezo poskušam potrditi oz. zavrni z uporabo dvorazsežnostnih tabel.

Cilj magistrskega dela je podrejen namenu. Tako so cilji magistrskega dela:

- preštudirati domačo in tujo literaturo o računovodskih metodah vrednotenja in izkazovanja gospodarskih kategorij;
- predstaviti temeljne metode vrednotenja in izkazovanja gospodarskih kategorij;

- proučiti, ali so se računovodske metode, ki jih dovoljujejo SRS, skozi proučevano obdobje spreminjale;
- analizirati rezultate že opravljenih raziskav, s čimer želim ugotoviti, kako se je uporaba računovodskih metod v slovenskih podjetjih spreminjala v letih 1995–2011; ter
- proučiti, kako so spremenjene razmere na trgu, kot sta gospodarska rast in gospodarska kriza, vplivale na računovodske metode.

**Metodologija raziskovanja.** Magistrsko delo je razdeljeno na dva dela, in sicer na teoretičnega in empiričnega. Pri pisanju uporabljam več raziskovalnih metod, nekatere med njimi pa med seboj tudi kombiniram.

Prvi del magistrskega dela je sestavljen iz teorije. Za pridobitev teoretične podlage za obravnavanje posameznih področij proučujem ustrezno domačo in tujo strokovno in znanstveno literaturo ter računovodske predpise. Uporabljam torej metodo deskripcije v povezavi s teoretično metodo, ki temelji na proučeni literaturi ter na znanju, pridobljenem na dodiplomskem in podiplomskem študiju na Ekonomski fakulteti. Prav tako proučujem članke in revije, do katerih dostopam prek podatkovnih zbirk Centralne ekonomske knjižnice. Pri proučevanju zbranih sekundarnih podatkov si pomagam s članki, ki jih poiščem v bazah, kot so ProQuest Central, Emerald Management Xtra in ScienceDirect. Z metodo kompilacije povzemam mnenja in stališča drugih avtorjev, osnovne pojme pa definiram z metodo klasifikacije.

Z omenjenimi metodami so v prvem poglavju opredeljeni relevantni pojmi, gospodarske kategorije in metode vrednotenja ter izkazovanja le-teh. Prav tako proučujem, kako je s tem v svetu oz. na mednarodni ravni.

Drugo in tretje poglavje magistrskega dela temeljita na empiričnem delu, saj na podlagi že opravljenih raziskav v obdobju od leta 1995 pa do leta 2011 z metodo analize in primerjanja podatkov oz. ugotovitev spremljam trend razvoja uporabe računovodskih metod v slovenskih podjetjih. Pri tem si pomagam tudi s tabelami.

Za potrditev ali zavrnitev temeljne teze uporabljam dvorazsežnostne tabele. Moj namen je bil tudi, da bi za potrditev ali zavrnitev dodatne teze uporabila še druge statistične metode, tj. korelacijo oz. t-test. Kjer so se pokazale razlike med posameznimi gospodarskimi kategorijami in podjetji glede na velikost ter kapitalsko povezanost, so bile le-te tako majhne, da se s temi orodji praktično ni dalo nič dokazati oz. dodatno kaj odkriti. Prav tako bi bila zadeva preveč obsežna, in ker je magistrsko delo omejeno, tega v nadaljevanju ne prikazujem.

V tretjem poglavju prav tako s sekundarnimi podatki, zbranimi iz tujih člankov, predstavljam uporabo nekaterih računovodskih metod v tujini.

V sklepnem delu povzemam spoznanja in ugotovitve, ki izhajajo iz teoretičnega in praktičnega dela magistrskega dela, pri čemer uporabljam metodo sinteze.

**Opredelitev strukture magistrskega dela.** Magistrsko delo je poleg uvoda, v katerem so opredeljeni predmet obravnave, namen, cilj in temeljna teza magistrskega dela, metodologija raziskovanja ter struktura magistrskega dela in sklepa ter literature in virov, sestavljeno še iz štirih poglavij, ki si sledijo v logičnem zaporedju od teoretičnih stališč do praktičnih spoznanj. Vsako od teh poglavij vsebuje več podpoglavij. V prvem poglavju so opredeljeni relevantni pojmi magistrskega dela, kot so računovodske usmeritve in metode za vrednotenje in izkazovanje posameznih gospodarskih kategorij (osnovna sredstva, zaloge surovin, materiala in trgovskega blaga, zaloge poslovnih učinkov, stroški, terjatve do kupcev, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov ter izkaz gibanja kapitala). Drugo poglavje vsebuje temeljne značilnosti raziskav iz let 1995, 2001, 2006 in 2011. Tretje poglavje je namenjeno analizi uporabe računovodskih metod v slovenskem prostoru v letih 1995–2011 na podlagi že opravljenih raziskav. V tem poglavju sta predstavljeni uporaba računovodskih metod in njihovo spreminjanje skozi leta. Prav tako je v tretjem poglavju prikazana primerjava med tem, katere računovodske metode najpogosteje uporabljajo podjetja v tujini in katere slovenska podjetja.

## 1 TEORETIČNA OPREDELITEV RELEVANTNIH POJMOV

### 1.1 Računovodske usmeritve

V tuji literaturi so računovodske usmeritve opredeljene kot posebne usmeritve in postopki, ki jih podjetja uporabljajo za pripravo svojih računovodskih izkazov. Ti vključujejo vse metode, merilne sisteme in postopke za predstavitev razkritij. Računovodske usmeritve se razlikujejo od računovodskih načel v tem, da so načela pravila, usmeritve pa so pravila, ki jih morajo podjetja upoštevati oz. se morajo po njih ravnati (Accounting Policies, b.l.).

Agarwal (2004, str. 1817) opisuje računovodske usmeritve kot posebna računovodska načela in metode, uporabo katerih sprejmejo v podjetju pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov. Čeprav ni enotnega in izčrpnega seznama računovodskih usmeritev za univerzalno uporabo, pa v podjetju pogosto izberejo tiste računovodske usmeritve, ki se ravnajo po posebnih okoliščinah in za katere se odloči poslovodstvo (angl. *management*).

Pendlebury in Groves (2004, str. 285) opredeljujeta računovodske usmeritve kot posebne računovodske metode, ki jih podjetja uporabljajo pri pripravi svojih računovodskih izkazov.

Računovodske usmeritve so posebne računovodske podlage za poslovanje podjetij, za katere v podjetjih ocenjujejo, da najbolj ustrezajo njihovim okoliščinam, in ki jih sprejmejo za pripravo svojih računovodskih izkazov (Glautier & Underdown, 2001, str. 57).

Mednarodni računovodski standard (v nadaljevanju MRS) 8 (angl. *International Accounting Standards*) (2002b, točka 6, str. 156) opredeljuje računovodske usmeritve kot posebna načela, temelje, dogovore, pravila in navade, ki se jih podjetje drži pri pripravljanju in predstavljanju svojih računovodskih izkazov.

Računovodski standardi, torej splošno sprejeta priznana pravila sestavljanja računovodskih izkazov, v določilih že vsebujejo temeljne računovodske predpostavke, saj so bile te upoštevane že pri njihovem sestavljanju. Računovodski standardi torej določajo računovodske usmeritve, z uporabo katerih je zagotovljeno, da bodo računovodski izkazi predstavljali podatke, ki vsebujejo ustrezne in seveda tudi zanesljive informacije o tistih transakcijah, drugih poslovnih dogodkih in stanjih, ki jih določen standard dejansko ureja. Za neposredno izvajanje predpostavk in načel pa mora podjetje izbrati računovodske usmeritve, ki jih uporablja pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov. Celotno v povezavi z isto zadevo se v praksi uporabljajo številne različne računovodske usmeritve. Podjetje se zato samo odloči za eno izmed njih. Ko pa računovodsko usmeritev izbere, jo mora dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje (Odar, Hieng, Koželj, Prusnik, & Zupančič, 2011, str. 59).

Odar et al. (2011, str. 59–60) pravijo, da mora podjetje s ciljem resničnega in poštenega prikazovanja podatkov in informacij v računovodskih izkazih izbrati in uporabljati tiste računovodske usmeritve, ki temeljijo na splošno sprejetih računovodskih načelih in standardih. Izbrane računovodske usmeritve morajo zadostiti bistvenim zahtevam uporabnikov za sprejemanje odločitev in biti zanesljive, tako da:

- zvesto predstavljajo dosežke in finančno stanje podjetja;
- odsevajo gospodarsko vsebino dogodkov in drugih poslovnih dogodkov ter samo pravno obliko;
- so nepristranske, torej brez predsodkov;
- so preudarne in
- so v vseh pogledih popolne.

Posamezni računovodski standardi omogočajo uporabo več različnih metod za vrednotenje in izkazovanje posameznih gospodarskih kategorij. Podjetje se lahko glede na naravo svojega poslovanja odloči, katera metoda bo zanj najprimernejša. Pri tem mora upoštevati načelo dosledne stanovitnosti, ki pravi, da računovodske usmeritve ne sme spreminjati glede na svoje trenutne poslovne koristi, ampak jo mora uporabljati skozi daljše obdobje (Igličar & Hočevnar, 2011, str. 76).

Weygandt, Kieso in Kimmel (2002, str. 618) navajajo, da mora poslovodstvo izbrano računovodsko usmeritev dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje.

Podjetje mora dosledno izbirati in uporabljati računovodske usmeritve za podobne transakcije, druge poslovne dogodke in stanja, razen če standard ali pojasnilo izrecno zahteva ali pa dovoljuje razvrstitev postavk v skupine, za katere so morda potrebne različne računovodske usmeritve. Če standard ali pojasnilo zahteva ali dovoljuje takšno razvrstitev, mora podjetje izbrati ustrezno računovodsko usmeritev za vsako skupino in jo tako dosledno uporabljati v okviru te skupine (MSRP, 2008, točka 13, str. 36).

Odar et al. (2011, str. 60) tudi navajajo, da lahko podjetje začetno izbrano računovodsko usmeritev spremeni le:

- če je sprememba obvezna po standardu, stališču oz. pojasnilu k njim, ali
- če so njene posledice take, da računovodski izkazi podajajo zanesljive in ustrežnejše informacije o učinkih transakcij, drugih poslovnih dogodkov in stanj na finančno stanje, finančno uspešnost in denarne tokove podjetja.

Računovodske usmeritve torej lahko podjetje zaradi novih informacij ali novih dogodkov spremeni samo, da bi računovodski izkazi vsebovali zanesljivejše in ustrežnejše informacije o njegovem poslovanju. Podjetje mora sprejeto novo računovodsko usmeritev tudi ustrezno računovodsko obravnavati. V takem primeru učinke spremembe računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe standarda, stališča oz. pojasnila, obračuna po posebnih predhodnih določbah standarda, stališča oz. pojasnila, če posebnih predhodnih določb ni, pa spremembo uporabi za nazaj (kot da bi jo vedno uporabljalo). Uporaba za nazaj pomeni, da mora podjetje preračunati zneske vsake vpletene sestavine kapitala (običajno preneseni poslovni izid) za predstavljeno primerjalno preteklo obdobje in preostale primerjalne zneske, kot da bi se nova računovodska usmeritev uporabljala že od vsega začetka. Zelo pomembno je, seveda če je to mogoče, da podjetje spremembo računovodske usmeritve in učinek njenega vpliva na postavke v računovodskih izkazih zaradi preračuna primerljivih podatkov za nazaj obvezno razkrije. Če je uporaba za nazaj neizvedljiva, mora podjetje to dejstvo razkriti (skupaj z razlogom zanj in načinom uporabe nove usmeritve) ter uporabiti novo računovodsko usmeritev za naprej, in sicer na začetku prvega obdobja, ko je to izvedljivo (Odar et al., 2011, str. 60–61).

Računovodske usmeritve podjetja običajno določijo v pravilniku o računovodstvu, ki ga na predlog računovodstva sprejme pristojen organ poslovođenja (npr. uprava podjetja). Pravilnik o računovodstvu med drugim določa tudi organiziranost in delovanje računovodstva, poslovanje s knjigovodskimi listinami in poslovnimi knjigami, opredeljuje računovodske izkaze in poslovna poročila, največ določil pa je namenjeno izkazovanju in vrednotenju gospodarskih kategorij ter razkrivanju postavk v računovodskih izkazih in njihovih prilogah. Pravilnik o računovodstvu je temeljni notranji akt, ki ureja delovanje računovodstva v posameznem podjetju (Igličar & Hočevnar, 2011, str. 76–77).

## 1.2 Računovodske metode za vrednotenje in izkazovanje posameznih gospodarskih kategorij

Metode vrednotenja (angl. *valuation methods*) so metode, po katerih se sproti vrednotijo statično in dinamično opredeljene gospodarske kategorije v računovodstvu. Lahko se nanašajo na izražanje procesov ali stanj v denarni merski enoti, pri čemer sta bistvenega pomena izbira vrste cene (nabavne cene, tržne cene, dnevne cene itd.) oz. vrste stroškov (lastne cene, proizvodjalnih stroškov itd.) ter časovna opredelitev velikosti te vrste (metoda vrednotenja po drsečih povprečnih cenah, po tehtanih povprečnih cenah, FIFO, LIFO itd.) (Turk, 2004a, str. 275).

Vsaka gospodarska kategorija se v računovodstvu po temeljnih načelih ureditve dvostavnega knjigovodstva izkazuje v povezavi z vsemi drugimi gospodarskimi kategorijami poslovne celote. Zato tudi sprememba katerekoli gospodarske kategorije nujno sproži spremembo druge gospodarske kategorije (načelo medsebojne povezanosti in soodvisnosti gospodarskih kategorij) (Slovenski inštitut za revizijo, 1998, str. 4).

V nadaljevanju na kratko predstavljam najpomembnejše gospodarske kategorije, ki jih je mogoče različno vrednotiti in izkazovati.

### 1.2.1 Sredstva

Turk (2004a, str. 691) opredeljuje sredstva (angl. *assets*) kot v denarni merski enoti izražene stvari, pravice in denar, s katerimi premoženjskopravno razpolaga podjetje in iz njih pričakuje gospodarske koristi. Pri tem se stvari in pravice vštevajo med sredstva največ do zneska, ki ga je mogoče pričakovati, ko bodo neposredno ali posredno pretvorjene v denarno obliko. Po namenu se razčlenjujejo na stalna in gibljiva sredstva, po času njihovega preoblikovanja pa na dolgoročna in kratkoročna.

Weygandt, Kimmel in Kieso (2011, str. 12) navajajo, da podjetje uporablja svoja sredstva pri opravljanju dejavnosti, kot sta proizvodnja in prodaja. Skupna značilnost vseh sredstev je zmožnost (sposobnost) zagotavljanja prihodnjih storitev in koristi. V podjetjih, kjer so potencialne storitve ali prihodnje gospodarske koristi, to prej ali slej privede do rezultatov, kot so denarni tokovi (prejemki).

Uvod v SRS 2006 (2010, str. 14) opredeljuje, da imajo sredstva, ki jih podjetje pridobi s kapitalom ali dolgovi, obliko stvari, pravic ali denarja; podjetje jih obvladuje in iz njih pričakuje gospodarske koristi. Te pritekajo na več načinov: podjetje

- uporablja sredstvo samo zase ali v povezavi z drugimi sredstvi pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev, ki jih prodaja;
- zamenja sredstvo za druga sredstva;

- uporabi sredstvo za poravnavo svojega dolga ali
- razdeli sredstvo med svoje lastnike.

Obstaja več delitev sredstev. Ena izmed delitev celotnih sredstev je tudi delitev glede na čas njihovega preoblikovanja. Tako se celotna sredstva razdelijo na **dolgoročna** in **kratkoročna**.

#### 1.2.1.1 Dolgoročna sredstva

Koletnik in Koželj (2008, str. 126–127) opredeljujeta dolgoročna sredstva (angl. *long-term assets*) kot sredstva, katerih rok preoblikovanja je praviloma daljši od enega leta. Sestavljajo jih:

- neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev,
- opredmetena osnovna sredstva,
- naložbene nepremičnine,
- dolgoročne finančne naložbe,
- dolgoročne poslovne terjatve in
- odložene terjatve za davek.

**Neopredmeteno sredstvo** (angl. *intangible assets*) je razpoznavno nedensarno sredstvo, ki praviloma fizično ne obstaja. Praviloma se pojavlja kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo. Neopredmetena sredstva zajemajo dolgoročno odložene stroške razvijanja, naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice ter naložbe v dobro ime prevzetega podjetja. **Dolgoročne aktivne časovne razmejitve** pa so dolgoročno odloženi stroški (SRS 2006, 2010, točke 2.1, 2.2, 2.4, str. 42).

**Opredmetena osnovna sredstva** (angl. *tangible fixed assets*) so sredstva, ki jih ima podjetje v lasti ali finančnem najemu ali jih na drug način obvladuje in jih uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oz. dajanju v najem ali za pisarniške namene ter jih bo po pričakovanjih uporabljalo v te namene v več kot enem obračunskem obdobju. Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, proizvodjalna oprema, druga oprema in biološka sredstva (osnovna čreda, večletni nasadi) (SRS 2006, 2010, točki 1.1, 1.2, str. 31).

SRS 2006 (2010, točka 1.17, str. 32) določa, da se opredmeteno osnovno sredstvo v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če:

- je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim; in
- je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti.

Za strogo dosledno razporejanje zneska amortizacije sredstva v njegovi dobi koristnosti je mogoče uporabljati različne **metode amortiziranja**, ki jih določa SRS 2006 (2010, točka 1.18, str. 33):

- metodo enakomernega časovnega amortiziranja,
- metodo padajočega amortiziranja in
- metodo proizvedenih enot.

SRS 1993 in SRS 2001 so poleg omenjenih 3 metod amortiziranja osnovnih sredstev dovoljevali še metodo rastočega časovnega amortiziranja, ki pa je SRS 2006 ne dovoljujejo več.

Amortizacija je vrednost amortizirljivih sredstev, ki se v posameznem obračunskem obdobju prenaša iz njih med stroške. Ugotovi se kot zmnožek amortizacijske osnove in amortizacijske stopnje pri vsakem od njih (Turk, 2004a, str. 17). Amortizacija je računovodski proces razporejanja nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na stroške, in sicer na sistematičen in racionalen način. V teh obdobjih se pričakujejo koristi od uporabe sredstva (Kieso et al., 2010, str. 540).

Amortiziranje (angl. *depreciation or amortization*) je razporejanje amortizirljive vrednosti sredstva med stroške v ocenjeni dobi njegove koristnosti, s prodajo poslovnih učinkov, na katere se nanašajo ti stroški, in s prejemom plačila pa spreminjanje te vrednosti v denarno obliko, ki omogoča nove nabave. Obstaja časovno, uporabnostno, posamično in skupinsko amortiziranje (Turk, 2004a, str. 18).

Metodo amortiziranja podjetje opredeli za posamezne skupine amortizirljivih sredstev. Pri izbiri upošteva načelo vzporejanja prihodkov in odhodkov. Uporabljena metoda amortiziranja odseva ocenjeni vzorec pojavljanja gospodarskih koristi iz opredmetenega osnovnega sredstva. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Če se pričakovani vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od sredstva pomembno spremeni, je treba ustrezno spremeniti tudi metodo amortiziranja. Takšna sprememba vpliva na obračunano amortizacijo za obračunavano obračunsko obdobje in za naslednja obdobja (SRS 2006, 2010, točka 1.18, str. 33; Zupančič, 2007, str. 310).

**Metoda enakomernega časovnega amortiziranja** (angl. *straight line depreciation methods*) je metoda časovnega amortiziranja, po kateri se od nespremenjene amortizacijske osnove vsako leto obračunava amortizacija po nespremenjeni amortizacijski stopnji. Amortizacijska osnova se lahko zmanjša za vrednost, ki naj preostane na koncu dobe koristnosti, ali pa tudi ne (Turk, 2004a, str. 273). Kieso et al. (2010, str. 543) opredeljujejo metodo enakomernega časovnega amortiziranja kot metodo, ki obravnava funkcijo časa namesto funkcije uporabe. Podjetja jo pogosto uporabljajo zaradi njene preprostosti. Navedena metoda je pogosto najbolj

konceptualno ustrezna, večji pomislek glede njene uporabe je, da temelji na dveh predpostavkah:

- gospodarska uporabnost sredstva je vsako leto enaka ter
- strošek za popravilo in vzdrževanje je vsako obdobje enak.

**Metoda padajočega amortiziranja** (angl. *declining depreciation methods*) je metoda časovnega amortiziranja, po kateri je obračunana amortizacija iz leta v leto manjša, kar se dosega z uporabo nespremenjenih amortizacijskih stopenj na čedalje manjšo amortizacijsko osnovo ali z uporabo čedalje manjših amortizacijskih stopenj na nespremenjeno amortizacijsko osnovo (Turk, 2004a, str. 274).

**Metoda proizvedenih enot** (angl. *the unit of production method*) ali uporabnostno oz. funkcionalno amortiziranje je ena izmed metod obračunavanja amortizacije, pri kateri obračunani zneski amortizacije temeljijo na pričakovanih učinkih ali uporabi sredstva (SRS 2006, 2010, točka 13.26, str. 126).

Kako se podjetje odloči, katero metodo amortiziranja bo uporabilo za določeno sredstvo? Najprimernejša metoda amortiziranja mora biti tista, ki se najbolj ujema z amortizacijskimi stroški gospodarskih koristi, ki jih porablja. Podjetje se bo morda zato odločilo, da se bo lotilo preiskave vzorca porabljenih koristi. Kjer se koristi sredstva enakomerno porabljajo skozi čas (npr. stavbe), bo najprimernejša metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Kjer pa sredstva izgubljajo svojo učinkovitost in kot rezultat porabljene koristi upadajo skozi čas (npr. določene vrste strojev), bo morda najprimernejša metoda padajočega časovnega amortiziranja. Če pa je vzorec gospodarskih koristi negotov, je običajno najprimernejša metoda enakomernega časovnega amortiziranja (McLaney & Atrill, 2005, str. 82).

Metodo amortiziranja, ki se uporablja pri opredmetenih osnovnih sredstvih, je treba redno pregledovati, in če se pričakovani vzorci gospodarskih koristi, ki izhajajo iz takšnih sredstev, pomembno spremenijo, jo je treba spremeniti, da bi tako odsevala spremenjene vzorce. Če je takšna sprememba metode amortiziranja potrebna, jo je treba obvladovati kot spremembo računovodske ocene, znesek amortizacije za tekoče in vsa prihodnja obdobja pa preračunati (MRS 16, 2002č, točka 52, str. 331).

Pri **naložbenih nepremičninah** gre za nepremičnine (zemljišča ...), ki jih poseduje lastnik ali najemnik pri finančnem najemu, da bi prinašale najemnino ali povečevale vrednost dolgoročne finančne naložbe ali pa oboje. Gre torej za presredstvenje, to je nalaganje sredstev (praviloma denarnih) v drugo obliko, katerega namen je povečanje finančnih, in ne poslovnih prihodkov. Torej se te naložbe ne uporabljajo pri proizvodnji ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene, zato ne prenašajo svoje vrednosti na proizvode oz. storitve (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, Koželj, & Odar, 2004, str. 149–150).

**Dolgoročna finančna naložba** (angl. *long-term investments, financial assets*) je finančna naložba, ki jo ima podjetje naložbenik v posesti v obdobju, daljšem od enega leta, in s katero naj bi dolgoročno dosegalo donos, in ne trgovalo. Vsaka druga finančna naložba se v bilanci stanja izkazuje kot kratkoročna finančna naložba (SRS 2006, 2010, točka 3.46, str. 57).

**Dolgoročne poslovne terjatve** (angl. *long-term operating receivables*) so vse terjatve, ki zapadejo v obdobju, daljšem od enega leta. Dolgoročne poslovne terjatve sestavljajo predvsem blagovni krediti, dolgoročno dani pravnim in fizičnim osebam v državi ali v tujini, dolgoročno dane varščine, dolgoročni potrošniški krediti, dolgoročne terjatve iz finančnega najema in druge dolgoročne terjatve iz poslovanja podjetja (Turk et al., 2004, str. 205).

**Odložene terjatve za davek** (angl. *deferred tax*) so obravnavane v SRS 5 in MRS 12. SRS jih opredeljuje kot posebno vrsto terjatev. Po MRS 12 (2002c, točka 5, str. 215) so odložene terjatve za davek zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na odbitne začasne razlike, glede na prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in glede na prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

#### 1.2.1.2 Kratkoročna sredstva

Kratkoročna sredstva (angl. *current assets*) so sredstva, ki jih podjetje pretvori v gotovino ali pa jih porabi v enem letu. Med kratkoročna sredstva štejemo predplačniška zavarovanja, dobavitelje, zaloge, terjatve do kupcev, kratkoročne finančne naložbe in denar (Weygandt et al., 2011, str. 165–167).

McLaney in Atrill (2005, str. 40) opisujeta, da so kratkoročna sredstva tista sredstva, ki jih imajo v podjetju kratkoročno. To so sredstva, ki dosegajo kateregakoli od naslednjih 4 kriterijev:

- so za prodajo ali potrošnjo v normalnem obdobju poslovnega obratovalnega cikla;
- so kratkoročna (prodana bodo v enem letu);
- so za trgovanje in
- so denarna sredstva ali ustrezniki gotovine, kot so kratkoročne naložbe, ki se enostavno prodajo.

Kratkoročna sredstva sestavljajo (Zupančič, 2007, str. 61):

- sredstva za prodajo,
- zaloge,
- kratkoročne poslovne terjatve,
- kratkoročne finančne naložbe,
- denarna sredstva in
- kratkoročne aktivne časovne razmejitve.

V skupini **sredstva za prodajo** se izkazujejo nekratkoročna sredstva, za katera se utemeljeno predvideva, da bodo prodana v naslednjih 12 mesecih, in niso namenjena za nadaljnjo uporabo v podjetju (Igličar & Hočevar, 2011, str. 95). Nekratkoročna sredstva za prodajo so opredeljena v MSRP 5 – Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje.

**Zaloge** (angl. *inventory*) obravnavata SRS 4 in MRS 2. SRS 2006 (2010, točka 4.1, str. 63) opredeljuje zaloge kot sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oz. pri proizvodjanju za prodajo ali prodana v rednem poslovanju.

MRS 2 (2002a, točka 4, str. 118) opredeljuje zaloge kot sredstva:

- namenjena prodaji v rednem poslovanju;
- v postopku proizvodjanja za tako prodajo ali
- v obliki materialov, ki bodo porabljeni pri proizvodjanju ali opravljanju storitev.

**Kratkoročne poslovne terjatve** (angl. *short-term operating receivables*) so terjatve, ki zapadejo v plačilo v obdobju do enega leta, pa tudi terjatve z rokom zapadlosti po več kot enem letu, če je poslovni cikel daljši od enega leta (npr. v gradbeništvu). Poslovni cikel je obdobje od pridobitve sredstva za uporabo do njegove prodaje za denar (Zupančič, 2007, str. 201).

**Kratkoročne finančne naložbe** (angl. *short-term investments*) so kratkoročna sredstva, ki jih ima podjetje naložbenik, da bi z njimi dosegalo določene donose, ki izhajajo iz njih, in na ta način povečevalo finančne prihodke (Koletnik & Koželj, 2008, str. 164).

**Denarno sredstvo** (angl. *financial resources*) oz. denar je zakonsko plačilno sredstvo, ki je posrednik pri menjavi poslovnih učinkov v razmerah blagovnega gospodarstva, trga in delitve dela. Denar so gotovina, knjižni denar in denar na poti. Gotovina je denar v blagajni, in sicer bankovci (papirnati denar), novci (kovanci) in prejeti čeki. Knjižni denar je denar na računih pri banki ali drugi finančni inštituciji, ki se lahko uporablja za plačevanje. Denar na poti pa je denar, ki se prenaša iz blagajne na ustrezn račun pri banki ali drugi finančni inštituciji in se istega dne še ne vpiše kot dobroimetje pri njej (SRS 2006, 2010, točke 7.1–7.4, str. 82).

Po SRS 2006 (2010, točka 7.5, str. 82–83) se med denarna sredstva uvrščajo tudi denarni ustrezniki, med katere lahko sodijo kratkoročni depoziti in vloge v bankah (npr. z zapadlostjo v plačilo največ 3 mesece po pridobitvi) ter podobne naložbe, ki sicer niso namenjene vzpostavljanju naložb, temveč zagotavljanju plačilne sposobnosti.

**Kratkoročne aktivne časovne razmejitev** (angl. *short term deferred costs*) so terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v enem letu in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena (Koletnik & Koželj, 2008, str. 170).

Kratkoročne aktivne časovne razmejitve so kratkoročno odloženi stroški oz. kratkoročno odloženi odhodki in kratkoročno nezaračunani prihodki. Mednje pa se kot posebna vrsta uvrščajo tudi vrednotnice (Zupančič, 2007, str. 225).

### 1.2.2 Zaloge surovin, materiala in trgovskega blaga

Med trgovsko blago sodijo material, proizvodi in druga sredstva, ki jih je poslovni sistem nabavil in namenil za nadaljnjo prodajo (Hočevar, Igličar, & Zaman, 2001, str. 50). Turk, Kavčičeva in Koželj (2003, str. 51) navajajo, da se trgovsko blago praviloma pojavlja le pri trgovinskih podjetjih.

SRS 2006 (2010, točka 4.2, str. 63) opredeljujejo, da zaloga materiala zajema količino v skladišču, dodelavi in predelavi pa tudi na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel. Kot material se lahko šteje tudi drobn inventar z dobo koristnosti do enega leta, lahko pa tudi tisti z dobo koristnosti več kot eno leto, če njegova nabavna cena ne presega 500 evrov.

Ob začetnem pripoznanju se količinska enota zaloge surovin, materiala, drobnega inventarja in trgovskega blaga ovrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge nevračljive dajatve ter neposredni stroški nabave. Med nevračljive dajatve se všteva tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Nakupna cena se zmanjša za dobljene popuste (Čižman, 2008, str. 29; SRS 2006, 2010, točka 4.12, str. 64).

Če se cene v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količinskih enot ali stroški na novo proizvedenih količinskih enot razlikujejo od cen oz. stroškov količinskih enot iste vrste v zalogi, se lahko med letom za zmanjševanje teh količin uporabljajo kvantitativne metode vrednotenja zalog, med katere sodijo (SRS 2006, 2010, točka 4.16–4.17, str. 65):

- metoda drsečih povprečnih cen,
- metoda tehtanih povprečnih cen,
- metoda zaporednih (prvih) cen ali metoda FIFO,
- metoda stalnih (ocenjenih, standardnih) cen.

SRS 1993 (1995, točka 4.5, str. 33) in SRS 2001 (2002, točka 4.16, str. 50) so poleg omenjenih kvantitativnih metod vrednotenja zalog dovoljevali še metodo obratnozaporednih cen oz. metodo LIFO (angl. *last-in first-out*). Od spremembe MRS 2, decembra leta 2003, metoda obratnozaporednih cen ali metoda LIFO ni več dovoljena. Uporaba te metode je od 1. 1. 2006 prepovedana tudi po prenovljenem SRS 4 (SRS 2006). Po SRS 2006 je priporočljiva metoda FIFO.

Pri uporabi **metode drsečih povprečnih cen** (angl. *moving average valuation method*) se obravnava vsaka enota zaloge kot povprečna predstavnik zaloge, zato se ovrednoti s povprečno nabavno ceno. Ob vsakem novem prejemu je torej potrebno izračunati novo

povprečno nabavno ceno ter v njej upoštevati prejšnjo povprečno nabavno ceno trenutnih zalog in novo nabavno ceno. Vsaka oddaja in tudi zaloga se obračuna po zadnji povprečni nabavni ceni (Čižman, 2008, str. 29).

Holmes et al. (2005, str. 133) opisujejo, da se pri **metodi tehtanih povprečnih cen** (angl. *weighted average valuation method*) ob oddaji proizvodov iz skladišča v proizvodnjo izračuna tehtana povprečna cena, ki upošteva vrednost začetne zaloge in vrednost vseh nabav v obdobju ter količino začetne zaloge in količino vseh nabav.

Weygandt et al. (2011, str. 255) opisujejo, da **metoda FIFO** (angl. *first-in, first-out*) predvideva, da proizvode, ki jih v podjetju kupijo prej, prodajo najprej. Metoda FIFO pogosto poteka vzporedno z dejanskim fizičnim tokom trgovskega blaga; običajno je dobri poslovni običaj, da se najprej prodajo najstarejši elementi. Po metodi FIFO so stroški najprej nakupljenih proizvodov prvi prepoznani ob ugotavljanju vrednosti prodanih proizvodov (to še nujno ne pomeni, da bodo najstarejši elementi prodani najprej, ampak da so najprej prepoznani stroški najstarejših elementov).

Pri **metodi stalnih cen** (imenovanih tudi standardne ali ocenjene cene) (angl. *fixed (estimated, standard) prices method*) se vsi prejemi in oddaje v kakšnem poslovnem obdobju sproti obračunavajo po predračunskih cenah, ob koncu obdobja pa se ugotovi odmik od stalnih cen in z njim popravi tako vrednost oddanih količin (stroški) kot tudi vrednost količin v končni zalogi (Zaman, Hočevar, & Igličar, 2007, str. 64).

Metodo vrednotenja, za katero se podjetje odloči (določi jo s svojo računovodsko usmeritvijo, najpogosteje z aktom o računovodstvu), je treba uporabljati več let, kajti samo to omogoča primerjavo računovodskih izkazov. Če podjetje pogosto menja metodo vrednotenja zalog, to prinaša posledice, kot so različno izkazovanje velikosti stroškov in vrednosti zalog, kar pa vpliva na poslovni izid, in tako ne more primerjati podatkov oz. rezultatov iz leta v leto. Podjetje se lahko odloči za menjavo metode vrednotenja zalog, vendar mora na to posebej opozoriti v pojasnilih k računovodskim izkazom (Kimmel, Weygandt & Kieso, 2005, str. 278; Turk et al., 2004, str. 159).

White (2013) navaja, da je vpliv različnih kvantitativnih metod vrednotenja zalog materiala torej viden v izkazu poslovnega izida in bilanci stanja. Pri metodi FIFO bodo v izkazu poslovnega izida stroški materiala najnižji in dobiček najvišji, v bilanci stanja pa bo najvišja vrednost končnih zalog materiala. Če bi bila metoda LIFO še dovoljena, bi bilo prav nasprotno. Pri povprečnih cenah pa je vpliv nekje vmes.

### 1.2.3 Zaloge poslovnih učinkov

V SRS 2006 (2010, točka 4.13, str. 64) so navedene 2 skrajni (znotraj skrajnih metod pa so možne vse bolj zožene in bolj razširjene metode) ter 1 priporočena metoda vrednotenja zalog

poslovnih učinkov (zaloge nedokončane proizvodnje, proizvodov in storitev). Skrajni metodi sta:

- metoda vrednotenja po zoženi lastni ceni in
- metoda vrednotenja po spremenljivih proizvodjalnih stroških.

Priporočena metoda po SRS 2006 (2010, točka 4.13, str. 64) pa je:

- metoda vrednotenja po proizvodjalnih stroških.

Obstajata še 2 metodi vrednotenja zalog poslovnih učinkov, in sicer metoda vrednotenja po polni lastni ceni ter po neposrednih stroških. SRS teh 2 metod ne dovoljujejo, priporočajo pa uporabo metode vrednotenja učinkov po proizvodjalnih stroških (Hočevar, Zaman, & Petrovič, 2008, str. 108).

SRS 1993 (1995, točka 4.2, str. 32) in SRS 2001 (2002, točka 4.13, str. 50) prav tako kot SRS 2006 (2010, točka 4.13, str. 64) dovoljujejo uporabo enakih metod vrednotenja zalog poslovnih učinkov.

**Pri metodi vrednotenja po proizvodjalnih stroških** (angl. *absorption costing valuation methods*) so s proizvodjalnimi stroški mišljeni neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, neposredni stroški storitev, neposredni stroški amortizacije (samo tisti del amortizacije, za katerega se da nedvoumno opredeliti njegova neposredna narava) in posredni proizvodjalni stroški. S posrednimi proizvodjalnimi stroški so mišljeni stroški materiala, stroški dela, stroški storitev in stroški amortizacije, ki so obračunani v okviru proizvodjalnega procesa, vendar jih ni mogoče neposredno povezovati z nastajajočimi poslovnimi učinki (Turk et al., 2004, str. 178).

SRS 2006 (2010, točka 4.35, str. 67) opisujejo, da so proizvodjalni stroški v ožjem pomenu proizvodjalni stroški, ki nastajajo v procesu proizvodjanja, proizvodjalni stroški v širšem pomenu pa so proizvodjalni stroški, ki nastajajo do dokončanja procesa proizvodjanja in obsegajo tudi posredne stroške nakupovanja.

**Pri metodi vrednotenja po zoženi lastni ceni** (angl. *contracted full costs valuation methods*) le-ta vsebuje poleg proizvodjalnih stroškov še posredne stroške nabave, posredne stroške prodaje in posredne stroške splošnih služb, ne pa tudi neposrednih stroškov prodaje in stroškov financiranja (slednjih le praviloma ne). Če privzame podjetje za vrednotenje zalog poslovnih učinkov metodo zožene lastne cene, jih vrednoti po najvišji dovoljeni ravni (Turk et al., 2004, str. 178).

**Pri metodi vrednotenja po spremenljivih proizvodjalnih stroških** (angl. *variable production costs valuation methods*) le-ti vsebujejo poleg neposrednih proizvodjalnih stroškov še

spremenljivi del posrednih proizvodjalnih stroškov. Če privzame podjetje za vrednotenje zalog poslovnih učinkov metodo spremenljivih stroškov, jih vrednoti po najnižji dovoljeni ravni (Turk et al., 2004, str. 178).

Podjetje si s svojo računovodsko usmeritvijo samo izbere tisto metodo, ki najbolj ustreza priporočilom SRS. Izbrano metodo vrednotenja poslovnih učinkov mora določiti kot svojo računovodsko usmeritev, izbiro pa opreti na izkušnje, predvsem ko gre za pretekla obračunska obdobja in v njih za gibanje obsega tako proizvodjanja kot prodajanja. Če pa gre za sprejemanje računovodske usmeritve glede izbire metode vrednotenja poslovnih učinkov pri na novo ustanovljenem podjetju, je treba predpostavljati gibanje prihodnjega obsega tako proizvodjanja kot prodajanja (Turk et al., 2004, str. 177).

#### **1.2.4 Stroški**

Turk et al. (2004, str. 316) opredeljujejo stroške (angl. *costs*) kot cenovno izražene potroške prvin poslovnega procesa pri nastajanju in razpečevanju poslovnih učinkov.

Obstajajo različne delitve stroškov. V nadaljevanju magistrskega dela pa obravnavam le delitev stroškov na spremenljivi in stalni del.

Hočevar, Čadež in Novak (2012, str. 35) opisujejo, da so poleg spremenljivih in stalnih stroškov še stroški, ki so sestavljeni iz stalnega in spremenljivega dela. To so t. i. polspremenljivi oz. polstalni stroški. V teoriji in praksi jim pogosto pravijo tudi mešani stroški. Velika večina stroškov poslovanja je prav polspremenljiva.

Kavčičeva, Klobučar Mirovičeva in Vidičeva (2007, str. 49) navajajo, da izhajajo metode za razmejevanje stroškov na stalni in spremenljivi del iz dejstva, da sodi vsak strošek bodisi med spremenljive bodisi med stalne stroške. To pomeni, da so celotni stroški opredeljeni kot mešani stroški, pri katerih sta prisotni stalna in spremenljiva komponenta.

Razčlenjevanje stroškov na stalni in spremenljivi del je ključnega pomena pri načrtovanju stroškov, čeprav se stroški razčlenjujejo na stalni in spremenljivi del po različnih metodah na podlagi dejansko nastalih stroškov. Na stalni in spremenljivi del je mogoče razčleniti stroške posameznih izvirnih vrst ali posameznih namenskih (funkcionalnih) skupin, npr. neposredne stroške, posredne proizvodjalne stroške, posredne stroške splošnih služb in druge (SRS 2006, 2010, točka 16.22, str. 143).

SRS 2006 (2010, točka 16.24, str. 144) določajo, da si lahko v podjetju pri razčlenjevanju stroškov pomagajo z naslednjimi izkustvenimi metodami:

- metodo ocenjenega razmerja med stalnim oz. spremenljivim delom in celoto,
- metodo ocenjenih stopenj spremenljivosti stroškov ter

- drugimi metodami.

Če razpolagajo z več podatki iz preteklosti, si lahko pomagajo z nekaterimi matematičnimi metodami (SRS 2006, 2010, točka 16.24, str. 144):

- z metodo izračunavanja koeficientov odzivljivosti (reagibilnosti),
- metodo računske interpolacije,
- metodo dodatnih stroškov,
- grafično metodo in
- metodo regresijskih enačb.

SRS 1993 (1995, točka 16.19, str. 85) in SRS 2001 (2002, točka 16.24, str. 125) so za razčlenjevanje stroškov na stalni in spremenljivi del določali iste metode, kot jih določajo SRS 2006 v točki 16.24.

### 1.2.5 Terjatve do kupcev

Terjatve do kupcev (angl. *accounts receivable*) so zneski, ki jih stranke dolgujejo iz naslova nekega računa. So posledica prodaje proizvodov in storitev. Podjetja običajno pričakujejo, da bodo te terjatve plačane v 30–60 dneh (Weygandt et al., 2011, str. 348).

SRS 2006 (2010, točki 5.1–5.2, str. 70) opredeljujejo terjatve kot na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo kakih stvari ali opravitev kake storitve. Terjatve se pojavljajo večinoma do kupcev ali drugih financerjev prodanih proizvodov in opravljenih storitev, lahko pa tudi do dobaviteljev prvin poslovnega procesa, do zaposlencev, do udeležencev pri razporejanju poslovnega izida, do financerjev in do uporabnikov finančnih naložb.

Podjetje pri terjatvah iz prodaje glede na izkušnje iz prejšnjih let in pričakovanja v obračunskem obdobju določi odstotek prihodkov od prodaje na up (kredit)<sup>1</sup>, nato pa izračuna pavšalni popravek vrednosti terjatev, ki bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami, in oblikuje ustrezni popravek vrednosti terjatev. Morebitni kasnejši odpis posamezne terjatve se – ko se zadostno utemelji z ustrezno listino (sodna odločba, dokaz o zaključenih prisilni poravnavi dolžnika, dokaz o zaključenem stečajnem postopku dolžnika in podobni drugi dokazi) – pokrije iz tako oblikovanega popravka vrednosti terjatev. Če je vsota odpisa dela ali celotne terjatve v poslovnem letu in potrebnega popravka vrednosti terjatve, ocenjenega glede na terjatve, ki so na koncu leta še odprte, večja od vnaprej vračunanega popravka vrednosti terjatev, je treba razliko na koncu poslovnega leta pokriti iz prevrednotovalnih poslovnih odhodkov v zvezi s terjatvami. Če pa podjetje ne določi pavšalnega popravka vrednosti terjatev, mora glede na stanje terjatev neposredno določiti

---

<sup>1</sup> Prodaja na up (kredit) (angl. *credit sale*): » Prodaja blaga ali storitve, ki ga (jo) kupec v trenutku prenosa nanj še ne plača.« (SRS 2006, 2010, točka 5.46, str. 75).

zneske, za katere je treba zmanjšati njihovo vrednost na ločenem kontu, posledica pa so prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi s terjatvami (Koletnik & Koželj, 2008, str. 167).

Med poslovnim letom se popravki vrednosti terjatev, ki jih ni mogoče poplačati, oblikujejo posamično ali v odstotku, izračunanem na podlagi izkušenj iz preteklih let ali pričakovanj v prihodnosti. Popravki vrednosti zmanjšujejo knjigovodsko vrednost terjatve in povečujejo prevrednotovalne odhodke. Na koncu leta se preostali saldo popravka vrednosti uskladi z utemeljeno vrednostjo še neporavnanih terjatev in se ustrezno poveča oz. zmanjša (SRS 2006, 2010, točka 5.50, str. 76).

### **1.2.6 Izkaz poslovnega izida**

Zakon o gospodarskih družbah 1 (Ur.l. RS, št. 65/2009, v nadaljevanju ZGD-1) v 60. členu navaja, da izkaz poslovnega izida (angl. *profit and loss statement* ali *income statement*) prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid v poslovnem letu.

Merjenje dobička je najverjetneje najpomembnejša naloga finančnega računovodstva. Investitorje, menedžerje, bančnike in druge zanima, kako dobro gre podjetju. Izkaz poslovnega izida pokaže rezultat dejavnosti in transakcij ter je oblikovan tako, da jim prikaže uspešnost podjetja z vidika dobička za določeno časovno obdobje, npr. za eno leto, četrtletje ali en mesec. Dobiček predstavlja razliko med prihodki in odhodki. Izkaz poslovnega izida torej prikaže elemente, ki sestavljajo celotne prihodke in celotne odhodke, ter s tem povezan čisti dobiček za določeno časovno obdobje (Glautier & Underdown, 2001, str. 29).

Kieso et al. (2010, str. 197) navajajo, da je glavni namen izkaza poslovnega izida zagotavljanje relevantnih informacij o blagajniških prejemkih in gotovinskih plačilih podjetja v nekem obdobju.

SRS 2006 (2010, točka 25.1, str. 202) pa definirajo izkaz poslovnega izida kot temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se le-ta sestavlja.

Izkaz poslovnega izida ima obliko stopenjskega zaporednega izkaza poslovnega izida. Sestavljen je lahko v eni izmed dveh stopenjskih oblik (različica I – bolj značilna za proizvodna podjetja in različica II – bolj značilna za prodajna oz. storitvena podjetja) (SRS 2006, 2010, točke 25.4–25.5, str. 203). SRS dajejo prednost različici II.

SRS 2001 (2002, točka 25.4, str. 178) so prav tako kot SRS 2006 dovoljevali sestavo izkaza poslovnega izida v eni izmed dveh stopenjskih oblik (različici I in II). SRS 1993 (1995, točka 25.1, str. 126) so dovoljevali, da je lahko izkaz poslovnega izida (izkaz uspeha) sestavljen v eni izmed treh oblik, od katerih sta dve stopenjski (različici I in II), ena pa dvostranska bilanca uspeha (različica III).

Izkaz poslovnega izida po različici I (nemška oblika), ki je prikazan v prilogi 1, in izkaz poslovnega izida po različici II (anglo-ameriška oblika), ki je prikazan v prilogi 2, imata pri vseh podjetjih, ne glede na njihovo velikost, osnovno razčlenitev po zahtevah ZGD-1 (SRS 2006, 2010, točki 25.6–25.7, str. 203–204).

SRS 2006 (2010, točka 25.11, str. 207) opisujejo, da izkaz poslovnega izida prikazuje zneske v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v istem prejšnjem obračunskem obdobju. Informacije za prejšnje obračunsko obdobje se ne preračunajo.

Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida se prilagodi velikosti podjetja, dejstvu, ali je obvladujoče ali odvisno podjetje, poročanju po odsekih in medletnem poročanju (SRS 2006, 2010, točka 25.12, str. 207).

Za vsa podjetja so obvezna pojasnila k izkazu poslovnega izida. Kaj vse morajo le-ta vsebovati, pa je navedeno v SRS 2006, 2010, točki 25.17–25.18, str. 208).

### **1.2.7 Izkaz denarnih tokov**

Izkaz denarnih tokov (angl. *cash flow statement*) je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja. S tem skušajo v podjetju pojasniti, zakaj so se ali se bodo v nekem obdobju povečevala ali zmanjševala denarna sredstva in kako so se preoblikovala (Melavec, Novak, & Kokotec - Novak, 2012, str. 233).

Glautier in Underdown (2001, str. 33) navajata, da so denarna sredstva življenjska sila poslovanja. Zdrav pretok denarja, ki se meri kot pritek minus odtok denarnih sredstev, je temelj za preživetje in uspeh poslovanja. Uporabnike računovodskih izkazov, ki finančno zdravje merijo le z gledanjem izkaza poslovnega izida, lahko to zavede. Veliko podjetij je z navidezno dobrim dobičkom propadlo zaradi slabega nadzora pretoka denarja. Izkaz denarnih tokov lahko uporabi poslovodstvo da se izogne takšnim problemom likvidnosti. Namen izkaza je, da nam pokaže, koliko denarnih sredstev je bilo proizvedenih z delovanjem podjetja in kam so šla denarna sredstva.

SRS 2006 (2010, točka 26.1, str. 213) pa definirajo izkaz denarnih tokov kot temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se le-ta sestavlja.

Izkaz denarnih tokov se lahko sestavlja po dveh različnih metodah, in sicer (Turk et al., 2004, str. 469):

- Po neposredni metodi (različica I – glej prilogo 3) se izkaz poslovnega izida sestavlja takrat, kadar so na razpolago podatki o prejemkih in izdatkih. Neposrednost se najbolj kaže v neposrednem načinu zbiranja in prikazovanja podatkov.
- Po posredni metodi (različica II – glej prilogo 4) se izkaz poslovnega izida sestavlja takrat, kadar se pri sestavljanju izkaza poslovnega izida iz dveh zaporednih bilanc stanja in iz izkaza poslovnega izida za vmesno obdobje ter vrste dodatnih podatkov izračunavajo podatki o pritokih in odtokih.

SRS dajejo prednost različici I, tj. neposredni metodi, podjetje pa se potem samo odloči, katera metoda mu najbolj ustreza.

SRS 26 (oblike izkaza finančnih tokov) in SRS 27 (oblike izkaza denarnih tokov) iz leta 1993 sta bila v prenovljenem SRS, tj. SRS 2001, združena v SRS 26 (oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje). Izkaz se je tako iz finančnih tokov in denarnih tokov preimenoval v izkaz finančnega izida. Kot navedeno, je bil izkaz denarnih tokov po SRS 1993 obravnavan v SRS 27. To v bistvu ni bil izkaz, ampak predračun, s katerim se je napovedovala plačilna sposobnost za krajše obdobje. Podjetja so ga sestavljala predvsem za notranje poročanje. Po SRS 2001 pa je to temeljni računovodski izkaz in je vključen v SRS 26 kot različica I (Hodnik, 2002, str. 9). V SRS 2006 pa je bila ponovno sprememba v poimenovanju, saj je namesto izkaza finančnega izida sedaj izkaz denarnih tokov (SRS 26).

### **1.2.8 Izkaz gibanja kapitala**

McLaney in Atrill (2005, str. 155) navajata, da je izkaz gibanja kapitala (angl. *statement of changes in equity*) namenjen uporabnikom, da bolje razumejo spremembe osnovnega kapitala in rezerv, ki so se zgodile v določenem obdobju. Izkaz uskladi vrednosti kapitala in rezerv na začetku obdobja s tistimi ob koncu obdobja.

Izkaz gibanja kapitala je namenjen predvsem zunanjemu poročanju, vendar je uporaben tudi za notranje potrebe po informiranju o posameznih sestavinah kapitala. Uprava lahko lažje pripravlja predloge in sprejema odločitve, povezane s kapitalom, če ima na voljo ustrezno pripravljene informacije, kakršne lahko dobi v izkazu gibanja kapitala (Turk et al., 2004, str. 473).

SRS 2006 (2010, točka 27.1, str. 222) opredeljujejo izkaz gibanja kapitala kot temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se le-ta sestavlja.

Izkaz gibanja kapitala je sestavljen tako, da prikazuje spremembe vseh sestavin kapitala, zajetih v bilanci stanja, in ima obliko sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala (lahko ima tudi obliko ločenih razpredelnic sprememb za vsako sestavino kapitala) (SRS 2006, 2010, točki 27.2–27.3, str. 222).

V SRS sta prikazani 2 razsežnosti osnovnega razčlenjevanja postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje (SRS 2006, 2010, točki 27.4–27.5, str. 223):

- v razpredelnici sestavljajo prvo razsežnost (stolpce) različne vrste kapitala, pri katerih se spremembe pojavljajo ali pri eni ali več vrstah kapitala skupaj z nasprotnimi predznaki – glej priloga 5;
- v razpredelnici sestavljajo drugo razsežnost (vrstice) možni pojavi, ki povzročajo spremembo najmanj ene izmed gospodarskih kategorij – glej priloga 6.

## **2 TEMELJNE ZNAČILNOSTI RAZISKAV V LETIH 1995, 2001, 2006 IN 2011**

Slovenski inštitut za revizijo je v sodelovanju z Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije ter Ekonomsko fakulteto Univerze v Ljubljani štirikrat izvedel enako raziskavo z naslovom: Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih. Prva raziskava je bila izvedena leta 1996, nanašala pa se je na stanje konec leta 1995, tj. 31. 12. 1995, druga, izvedena leta 2002, se je nanašala na stanje konec leta 2001, tj. 31. 12. 2001, tretja je bila izvedena v letih 2007 in 2008, nanašala pa se je na stanje konec leta 2006, tj. 31. 12. 2006, zadnja, četrta raziskava je bila izvedena leta 2012, nanašala pa se je na stanje konec leta 2011, tj. 31. 12. 2011.

Z vsemi raziskavami, ki so temeljile na po vsebini enakem (zelo obsežnem) vprašalniku, so raziskovalci želeli ugotoviti (Kavčič, 2011, str. 22):

- Katera rešitev, zlasti glede vrednotenja gospodarskih kategorij, od tistih, ki so v SRS dane v različicah, je v slovenskih podjetjih v posameznem obdobju najpogosteje uporabljena?
- Kakšna je organiziranost računovodstva in ali so v računovodstvo vključene vse funkcije, ki so po teoriji njegov sestavni del, to je knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje?
- Koliko je v podjetjih razvito poslovodno računovodstvo za posamezne dele podjetja, za mesta odgovornosti in za posamezne poslovne funkcije ter katere informacije dobijo posamezne ravni odločanja?

### **2.1 Osnovne značilnosti oziroma kriterij za vključenost podjetij v raziskavo**

Avtorji raziskav so želeli raziskavo napraviti tako, da bi bila reprezentativna za slovenski prostor. Zato je bilo treba v njo zajeti čim več podjetij, med katerimi so morala biti ustrezno zastopana podjetja po velikosti, dejavnosti itd. Za ugotovitev celotnega števila delujočih podjetij so kot kriterij pri vseh raziskavah vzeli obveznost oddaje temeljnih računovodskih izkazov (Kavčič, 2011, str. 23).

Podjetja se po Zakonu o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD) z uporabo določenih meril (povprečno število zaposlencev v poslovnem letu, čisti prihodki od prodaje in vrednost aktive) na bilančni presečni dan razvrščajo na mikro, mala, srednje velika in velika.

Ker so bile prve 3 ankete (od leta 1995 pa do leta 2006) izvedene še v času, ko je bil v Sloveniji v veljavi slovenski tolar (v nadaljevanju SIT), najprej predstavljam kriterije za razvrščanje podjetij v mala, srednje velika in velika na osnovi valute SIT.

ZGD (Ur.l. RS, št. 30/1993) v 51. členu opredeljuje, da je malo podjetje tisto, ki izpolnjuje vsaj dve izmed naslednjih meril:

- da povprečno število zaposlencev ne presega 50,
- da so letni prihodki manjši od 200.000.000 SIT,
- da povprečna vrednost aktive na začetku in na koncu poslovnega leta ne presega 100.000.000 SIT.

Srednje veliko podjetje (ZGD, Ur.l. RS, št. 30/1993, 51. člen) je tisto, ki ga ni mogoče uvrstiti med malo podjetje in ki izpolnjuje najmanj dve od naslednjih meril:

- da povprečno število zaposlencev ne presega 250,
- da so letni prihodki manjši od 800.000.000 SIT,
- da povprečna vrednost aktive na začetku in na koncu poslovnega leta ne presega 400.000.000 SIT.

Veliko podjetje (ZGD, Ur.l. RS, št. 30/1993, 51. člen) je tisto, ki presega najmanj dve merili od srednje velikih podjetij, v vsakem primeru pa se za velika podjetja štejejo:

- banke,
- zavarovalne organizacije in
- povezana podjetja iz 460. člena tega zakona, ki so po 60. členu tega zakona dolžne predložiti konsolidirane letne izkaze.

Zneski meril za razvrščanje podjetij po ZGD v mala, srednje velika in velika se skozi leta spreminjajo. Tako je bil leta 1998 sprejet odlok o uskladitvi tolarskih zneskov v ZGD, in sicer so bile spremembe pri malih podjetjih, saj so bila po novem mala podjetja tista, ki so imela letni prihodek manjši od 280.000.000 SIT ter povprečno vrednost sredstev na začetku in na koncu poslovnega leta, ki ne presega 140.000.000 SIT. Srednje velika podjetja pa so bila tista, ki so po novem imela letne prihodke manjše od 1.100.000.000 SIT ter povprečno vrednost sredstev na začetku in na koncu poslovnega leta, ki ni presegala 550.000.000 SIT (Ur.l. RS, št. 32/1998, 2. člen). Ti podatki za razvrščanje podjetij so bili upoštevani v 2. raziskavi, tj. 31. 12. 2001, in v 3. raziskavi, tj. 31. 12. 2006, le da so bila takrat že bivša mala podjetja razdeljena na mikro in mala.

Zadnja, četrta raziskava, ki se je nanašala na stanje 31. 12. 2011, je bila izvedena že v času nove slovenske valute, tj. evra (v nadaljevanju EUR), saj je to valuto Slovenija prevzela januarja leta 2007. Zaradi tega v nadaljevanju magistrskega dela predstavljam pogoje za razvrščanje podjetij na mikro, mala, srednje velika in velika še v valuti EUR.

ZGD-1 (Ur.l. RS, št. 65/2009) v 55. členu opredeljuje, da je mikro podjetje tisto, ki izpolnjuje dve od teh meril:

- povprečno število zaposlenecv v poslovnem letu ne presega 10,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 2.000.000 EUR in
- vrednost aktive ne presega 2.000.000 EUR.

Malo podjetje (ZGD-1, Ur.l. RS, št. 65/2009, 55. člen) je tisto, ki ni mikro podjetje in ki izpolnjuje dve od teh meril:

- povprečno število zaposlenecv v poslovnem letu ne presega 50,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 8.800.000 EUR in
- vrednost aktive ne presega 4.400.000 EUR.

ZGD-1 (Ur.l. RS, št. 65/2009) v 55. členu določa, da je srednje veliko podjetje tisto, ki ni mikro ali malo podjetje in ki izpolnjuje dve od teh meril:

- povprečno število zaposlenecv v poslovnem letu ne presega 250,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 35.000.000 EUR in
- vrednost aktive ne presega 17.500.000 EUR.

Veliko podjetje pa je tisto, ki ni mikro ali malo ali srednje veliko podjetje.

Podjetja se po merilih iz prejšnjih odstavkov razvrščajo ali prerazvrščajo na mikro, mala, srednje velika in velika na podlagi podatkov dveh zaporednih poslovnih let na bilančni presečni dan bilance stanja.

V vsakem primeru so za namene tega poglavja velika podjetja:

- banke,
- zavarovalnice,
- borza vrednostnih papirjev,
- podjetja, ki morajo po 56. členu ZGD-1 pripraviti konsolidirano letno poročilo.

### **2.1.1 Osnovne značilnosti podjetij vključenih v raziskavo od leta 1995 do leta 2011**

Slovenska podjetja so morala po stanju 31. 12. 1995 Agenciji za plačilni promet, nadziranje in informiranje (v nadaljevanju Agencija) oddati statistične podatke iz temeljnih računovodskih

poročil. Število podjetij, ki so bila obvezana voditi knjige in pripravljati računovodska poročila, je bilo po podatkih Agencije 31. 12. 1995 33.609, od tega pa je bilo (Kavčič et al., 1997a, str. 14):

- 866 velikih,
- 1.350 srednje velikih in
- 31.393 malih.

Za Slovenijo je značilno, da so mala podjetja izjemno majhna, da jih je veliko in da imajo številna kratko življenjsko dobo. Nekatera propadejo, druga se ustanovijo, tista, ki ostanejo, pa so največkrat družinska podjetja. Številna imajo le enega zaposlenega. Zaradi tega je njihovo računovodstvo najpogosteje zoženo na knjigovodstvo, računovodstvo pa zanje opravljajo računovodski servisi, in še to le v obsegu, ki ga zahteva zakonodaja. Večina od njih na vprašanja v anketi sploh ne bi mogla odgovoriti. Po natančnejši analizi značilnosti malih podjetij v Sloveniji, njihovega pomena za slovensko gospodarstvo, njihove življenjske dobe in po posvetovanju s strokovnjaki, ki dobro poznajo delovanje malih podjetij v Sloveniji, so raziskovalci ugotovili, da bi podatke za namene analize lahko dala le večja mala podjetja ter srednje velika in velika podjetja. Čeprav je bilo zahtevno postaviti mejo, nad katero bi zajeli mala podjetja, ki bi jih vključili v raziskavo, so se odločili, da bodo upoštevali merila, kot jih postavlja zakon, tj. število zaposlenecv, prihodek in velikost aktive. Odločili so se tudi, da v raziskavi upoštevajo le tista mala podjetja, ki ustrezajo kriterijem (stanje 31. 12. 1995): število zaposlenecv presega 20, letni prihodki presegajo 2.000.000 SIT, povprečna vrednost aktive poslovnega leta presega 1.000.000 SIT<sup>2</sup>. Na ta način je bila dobljena populacija 570 malih podjetij (Kavčič, 2011, str. 23; Kavčič et al., 1997a, str. 15).

V raziskavo 31. 12. 1995 so bila zajeta podjetja, ki so bila po standardni klasifikaciji dejavnosti (v nadaljevanju SKD) razvrščena v naslednje dejavnosti (Kavčič et al., 1997a, str. 14):

- 01 industrija in rudarstvo,
- 02 kmetijstvo in ribištvo,
- 03 gozdarstvo,
- 04 vodno gospodarstvo,
- 05 gradbeništvo,
- 06 promet in zveze,
- 07 trgovina,
- 08 gostinstvo in turizem,
- 09 obrt in osebne storitve ter
- 10 stanovanja in komunalna dejavnost.

---

<sup>2</sup> Kvalificirana merila so bila kasneje usklajena z novo zakonodajo in tako je bil namesto SIT uporabljen EUR (Kavčič, Odar, & Koželj, 2013, str. 6).

Zaradi neznačilnosti podatkov, ki so za raziskavo ključnega pomena, so bila v celoti izpuščena podjetja za finančne, tehnične in poslovne storitve (Kavčič et al., 1997a, str. 14).

Iz opredeljene populacije (vsa velika in vsa srednje velika podjetja, od malih pa le tista, ki izpolnjujejo določene pogoje) za raziskovanje so raziskovalci v vzorec naključno izbrali 20 % podjetij, posebej velikih, srednje velikih in malih. Raziskovalne vprašalnike je torej v letu 1996 (raziskava 31. 12. 1995) dobilo 480 naključno izbranih podjetij, od tega jih je bilo po podatkih Agencije 164 velikih, 212 srednje velikih in 114 malih (Kavčič et al., 1997a, str. 15).

*Tabela 1: Število podjetij, vključenih v raziskavo, 31. 12. 1995*

<b>Podjetja</b>	<b>Leto 1995</b>	<b>Odstotek (%)</b>
<b>Mala</b>	30	10,49
<b>Srednje velika</b>	96	33,57
<b>Velika</b>	160	55,94
<b>Skupaj</b>	<b>286</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih, 1997a, str. 16.*

Od 480 podjetij, ki so jim bili poslani raziskovalni vprašalniki, je le-te izpolnjene vrnilo 286 podjetij, % oz. število posameznih podjetij pa sta prikazana v Tabeli 1.

Raziskovalci so se odločili, da 31. 12. 2001 ponovijo raziskavo, ki so jo opravili že v letu 1995. Želeli so, da bi v njej poleg trenutnega stanja zajeli tudi spremembe po letu 1995, zato je bilo treba v raziskavo zajeti čim več tistih podjetij, ki so bila zajeta že leta 1995. Zaradi tega so (Kavčič et al., 2002, str. 74):

- upoštevali enaka merila o tem, katera podjetja zajeti v raziskavo; zato so podjetja razvrstili po velikosti in dejavnostih;
- kot kandidate, ki bodo zajeti v raziskavo, vsaj na začetni stopnji so zajeli vsa tista podjetja, ki so bila zajeta tudi v raziskavo leta 1995;
- skladno z mnenji raziskovalcev, ki imajo izkušnje na tem področju, so vzorec razširili z novimi podjetji.

Po podatkih Agencije (Kavčič et al., 2002, str. 74) je bilo 31. 12. 2001 na podlagi obveznosti oddaje temeljnih računovodskih izkazov 37.210 podjetij, ki so bila obvezana voditi knjige in pripravljati poročila. Od tega jih je bilo:

- 1.477 velikih,
- 2.287 srednje velikih in
- 33.446 malih.

V raziskavo 31. 12. 2001 so bila zajeta samo podjetja, ki so po SKD razvrščena v naslednje dejavnosti (Kavčič et al., 2002, str. 74–75):

- kmetijstvo, lov, gozdarstvo (A),
- ribištvo (B)
- rudarstvo (C)
- predelovalne dejavnosti (D)
- oskrba z elektriko, plinom in vodo (E),
- gradbeništvo (F),
- trgovina, popravila motornih vozil (G),
- gostinstvo (H) ter
- promet, skladiščenje in zveze (I).

Po podatkih Agencije je bilo 31. 12. 2001 22.724 malih, 1.853 srednje velikih in 1.191 velikih podjetij, ki so se ukvarjala z dejavnostmi od A do I in ki bi sicer prišla v pošteev za anketiranje. Pri tem številu malih podjetij ni bilo upoštevano dodatno merilo, ki so si ga zastavili raziskovalci, tj. število zaposlenih nad 20 (Kavčič et al., 2002, str. 78).

Iz tako opredeljene populacije (vsa velika, vsa srednje velika in tista mala podjetja, ki imajo več kot 20 zaposlenih, ki se ukvarjajo z dejavnostmi od A do I) so raziskovalci v vzorec najprej uvrstili vsa tista podjetja, ki so bila zajeta že v raziskavo iz leta 1995, nato pa so z uporabo baze GVIN in registra Gospodarske zbornice Slovenije še naključno izbrali podjetja, tako da so dobili vzorec v velikosti 20 % celotne populacije. Vzorec je zajemal 656 podjetij (Kavčič et al., 2002, str. 76).

Pri anketiranju v vzorec izbranih podjetij so pri prvem načinu sodelovali podiplomski študentje Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani in študentje Visoke poslovne šole Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, ki so jim raziskovalci razdelili 489 vprašalnikov. Vrnjenih so dobili 305 oz. 62,3 % vprašalnikov, ki so bili izpolnjeni toliko kakovostno, da so zadovoljili merila za statistično obdelavo. Pri drugem načinu pa je 167 vprašalnikov razposlal Slovenski inštitut za revizijo, od teh pa so dobili vrnjenih kakovostno izpolnjenih oz. primernih za obdelavo le 15 oz. 9 % vprašalnikov (Kavčič et al., 2002, str. 77).

*Tabela 2: Število podjetij, vključenih v raziskavo, 31. 12. 2001*

<b>Podjetja</b>	<b>Leto 2001</b>	<b>Odstotek (%)</b>
<b>Mala</b>	32	10,00
<b>Srednje velika</b>	100	31,25
<b>Velika</b>	188	58,75
<b>Skupaj</b>	<b>320</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih, 2002, str. 77.*

Ne glede na način razpošiljanja vprašalnikov, je bilo, kot prikazano v Tabeli 2, v raziskavo 31. 12. 2001 vključenih 320 podjetij, ki se ukvarjajo z dejavnostjo od A do I, kar je 34 podjetij oz. 11,89 % več kot v letu 1995. Od tega sta bili v letu 2001 v primerjavi z letom 1995 vključeni v raziskavo 2 mali podjetji več, srednje velikih je bilo 4 več, velikih pa kar 28 več.

Raziskovalci so se v letu 2007 in 2008 ponovno odločili za ponovitev raziskave, ki so jo opravili že v letu 1995 in 2001. Tako je bilo 31. 12. 2006 po podatkih Agencije 45.330 podjetij, ki so bila obvezana voditi knjige in pripravljati računovodska poročila. Glede na velikost pa so bila podjetja razdeljena na (Kavčič, Koželj, & Odar, 2009, str. 37):

- 755 velikih,
- 745 srednje velikih,
- 1.784 malih in
- 42.046 mikro.

Glede na kriterije, ki so bili upoštevani pri izbiri podjetij, ni prišlo v poštev nobeno mikro podjetje, pa tudi ne vsa mala, saj so bila v raziskavo ponovno zajeta samo tista mala podjetja, ki imajo več kot 20 zaposlenih. Nekaj takšnih, ki imajo manj kot 20 zaposlenih, je bilo tudi med velikimi in srednje velikimi podjetji. Vseh podjetij, ki so torej izpolnjevali pogoje za vključitev v raziskavo, je bilo 2.709. 20-odstotni vzorec, ki so ga oblikovali raziskovalci, pa je vključeval 541 podjetij (Kavčič et al., 2009, str. 37).

Od 541 podjetij, ki so se po SKD 31. 12. 2006 ukvarjala z dejavnostmi od A do I (podjetja, ki se ukvarjajo s finančnimi, tehničnimi in poslovnimi storitvami, ter javne službe so raziskovalci zaradi neznačilnosti v celoti izpustili) in so izpolnjevali že omenjene pogoje razvrščanja podjetij, je podiplomskim študentom Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani<sup>3</sup> vrnilo pravilno izpolnjen vprašalnik 173 podjetij, ki so bila razporejena po velikosti, kot prikazano v Tabeli 3 (Kavčič et al., 2009, str. 38).

*Tabela 3: Število podjetij, vključenih v raziskavo, 31. 12. 2006*

<b>Podjetja</b>	<b>Leto 2006</b>	<b>Odstotek (%)</b>
<b>Mala</b>	53	30,63
<b>Srednje velika</b>	58	33,53
<b>Velika</b>	62	35,84
<b>Skupaj</b>	<b>173</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih, stanje 31. decembra 2006, 2009, str. 38.*

<sup>3</sup> Odziv na prošnjo Slovenskega inštituta za revizijo je bil ničen, kar pomeni, da raziskava temelji zgolj na anketah, ki so jih izpolnjene dobili vrnjene študentje (Kavčič et al., 2009, str. 38).

Leta 2012 je bila po stanju 31. 12. 2011 izvedena še četrta raziskava o uporabi SRS, organiziranosti računovodstva in metodah poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih.

31. 12. 2011 je bilo po podatkih Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES) v Sloveniji 57.798 podjetij, ki so morala voditi knjige in pripravljati računovodska poročila. Med njimi je bilo 1,2 % velikih, 1,3 % srednje velikih, 4,1 % malih in 93,4 % mikro podjetij (Kavčič et al., 2013, str. 6).

V raziskavi 31. 12. 2011 pri pridobivanju izpolnjenih anket niso več sodelovali študentje Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, zato je bila večina anket zbrana preko Slovenskega inštituta za revizijo, pomagali pa so tudi preizkušeni računovodje (Kavčič et al., 2013, str. 7).

V Tabeli 4 je prikazano število podjetij, ki so bila po merilih za razvrščanje podjetij v mala, srednje velika in velika vključena v raziskavo leta 2011. Od malih podjetij so raziskovalci ponovno upoštevali le tista, ki ustrezajo enakim merilom kot že v raziskavi leta 1995, le da so bila merila kvantificirana z novo zakonodajo in so bili namesto SIT uporabljeni evri (Kavčič et al., 2013, str. 6).

*Tabela 4: Število podjetij, vključenih v raziskavo, 31. 12. 2011*

<b>Podjetja</b>	<b>Leto 2011</b>	<b>Odstotek (%)</b>
<b>Mala</b>	54	33,54
<b>Srednje velika</b>	49	30,44
<b>Velika</b>	58	36,02
<b>Skupaj</b>	<b>161</b>	<b>100,00</b>

*Vir: Slovenski inštitut za revizijo, Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih, 2013, str. 3.*

31. 12. 2011 je bilo v raziskavo vključenih kar 125 podjetij oz. 43,7 % manj kot 31. 12. 1995, 159 podjetij oz. 49,69 % manj kot 31. 12. 2001 in 12 podjetij oz. 6,94 % manj kot 31. 12. 2006.

## **2.2 Struktura raziskovalnih vprašalnikov od leta 1995 do leta 2011**

Raziskovalni vprašalniki od leta 1995 do leta 2011 so vsebovali od 127 do 133 vprašanj z nekaj podvprašanji. Vprašanja so bila razdeljena na posamezne sklope, in sicer so poleg splošnih podatkov o podjetju (npr. prevladujoča dejavnost, velikost podjetja, kapitalna povezanost podjetja s tujim partnerjem, obstoj lastne računovodske službe ali povezanost z računovodskim servisom, tip proizvodnje, poslovna uspešnost podjetja v zadnjih treh letih,

uspešnost z vidika kazalnikov dobičkonosnost kapitala in dobičkonosnost sredstev, poslovna povezanost s tujimi državami in število zaposlencev) vsebovali še vprašanja, ki so bila razdeljena na 6 sklopov: organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih, alternativne računovodske metode v računovodstvu, informacije za različne ravni odločanja, informacije o uspešnosti posamezne poslovne funkcije (nabavna, investicijska, kadrovska, proizvodjalna, prodajna in finančna funkcija), ugotavljanje uspešnosti poslovanja podjetja ter odgovornostno računovodstvo (Kavčič, 2011, str. 19; Slovenski inštitut za revizijo & Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani, 2012, str. 7–9).

Kot že navedeno, so bile alternative računovodske metode v računovodstvu eden izmed šestih sklopov v raziskovalni nalogi, v katerem se je 31. 12. 1995 in 31. 12. 2001 nahajalo 21 vprašanj, 31. 12. 2006 18 vprašanj ter 31. 12. 2011 19 vprašanj, ki so se nanašala na gospodarske kategorije, kot so: osnovna sredstva, opredmetena osnovna sredstva, metode amortiziranja osnovnih sredstev, metode zmanjševanja vrednosti zalog, surovin, materiala in blaga, metode vrednotenja poslovnih učinkov, metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del, popravek vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit, izkazovanje poslovnega izida, izkazovanje denarnega toka ter izkaz gibanja kapitala (Slovenski inštitut za revizijo & Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani, 1996, str. 7–9; Slovenski inštitut za revizijo & Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani, 2002, str. 7–9; Slovenski inštitut za revizijo & Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani, 2007–2008, str. 7–9; Slovenski inštitut za revizijo & Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani, 2012, str. 7–9).

### **3 ANALIZA UPORABE RAČUNOVODSKIH METOD V SLOVENSKEM PROSTORU**

Od leta 1995 do leta 2011 je bilo tako v Sloveniji kot v svetu obdobje velikih sprememb. Leto 1995 je bilo pomembno predvsem zaradi tega, ker so bili v veljavi prvi SRS, ki so bili sprejeti leta 1993. Njihova značilnost je bila, da so bili oprti na MRS in da so bili izvedljivi v slovenskem računovodskem prostoru. Bili so prva obvezna rešitev računovodenja, ki so jo pripravili računovodski strokovnjaki, in ne država. SRS so zahtevali spremembo miselnosti v podjetjih in veliko več znanja, saj je bilo precej rešitev danih v različicah, in podjetje je moralo izbrati tisto, ki je bila glede na njegovo poslovanje in njegove posebnosti najprimernejša (Kavčič, 2011, str. 21). V 6 letih, ki so minila od prve do druge raziskave, se je v slovenskem gospodarstvu tako na področju poslovanja kot tudi na področju računovodstva marsikaj spremenilo. Avtorji raziskave so se odločili za ponovitev predhodne raziskave predvsem zaradi tega, ker jih je zanimalo, koliko se je od leta 1995 do leta 2001 stanje na področju računovodstva spremenilo in kakšno je sedanje stanje na področju računovodstva v slovenskem gospodarskem prostoru. Prav tako jih je zanimalo, koliko so v podjetjih seznanjeni z novostmi v MRS ter koliko poznajo in kako dojemajo sodoben pogled na računovodstvo. Do leta 2001 so bili v veljavi tudi še prvi SRS (Kavčič et al., 2002, str. 73). Tisto obdobje je bilo tudi obdobje inflacije. Leto, ko je bila izvedena tretja raziskava, je bilo pomembno predvsem zaradi tega, ker je Slovenija leta 2004 postala polnopravna članica EU.

Posledica le-tega je bila, da je morala začeti uporabljati evropski pravni red. Zaradi sprememb direktiv EU, ki se nanašajo na računovodenje, je morala spremeniti in dopolniti ZGD-1 in SRS, katerih nova verzija je bila sprejeta ravno leta 2006 (Kavčič et al., 2009, str. 34). Leto 2011, na katerega se je nanašala četrta raziskava, je bilo za slovenska podjetja pomembno predvsem zaradi tega, ker je bila v tistem obdobju Slovenija v veliki gospodarski krizi. Njene posledice pa je v veliki meri mogoče zaznati še danes.

### **3.1 Računovodske metode v računovodstvu v slovenskem prostoru od leta 1995 do leta 2011**

Kot že navedeno v poglavju 2.2, so raziskovalni vprašalniki zelo obsežni. O posamezni problematiki v računovodstvu ter o odločanju o uporabi računovodskih metod je v raziskavi kar nekaj vprašanj oz. največ 21, tj. 31. 12. 1995 in 31. 12. 2001, manj pa jih je v preostalih dveh raziskavah. Ker je magistrsko delo omejeno, v nadaljevanju analiziram tista izbrana vprašanja, ki res prikazujejo metode vrednotenja. Ostala vprašanja, ki so v raziskavi v poglavju o alternativnih računovodskih metodah v računovodstvu, pa so bolj obrobna in ne zadevajo toliko problematike oz. vsebine magistrskega dela.

Vprašanja analiziram glede na velikost podjetja (malo, srednje veliko, veliko) ter glede na kapitalsko povezanost (podjetje ima tujega lastnika ali solastnika, podjetje je lastnik podjetja v tujini, podjetje ima tujega lastnika in je tudi hkrati lastnik podjetja v tujini (le v raziskavi leta 2001 in pri nekaterih vprašanjih iz raziskave leta 2006) ter kapitalsko nepovezana podjetja), saj me zanima, ali npr. mala podjetja uporabljajo enake računovodske metode za vrednotenje in izkazovanje gospodarskih kategorij kot velika podjetja. Enako je tudi pri kapitalski povezanosti podjetij, pri kateri prav tako želim ugotoviti, ali se uporaba računovodskih metod v podjetjih kaj razlikuje, če ima npr. podjetje tujega lastnika ali solastnika ali pa če je v celoti slovensko oz. nepovezano podjetje. Na podlagi navedenega postavljam dodatno tezo, ki jo z uporabo dvorazsežnostnih tabel z analizo izbranih vprašanj zavrnem ali potrdim:

Pri izbiri računovodskih metod vrednotenja gospodarskih kategorij se pojavljajo razlike glede na velikost podjetja in glede na kapitalsko povezanost podjetja.

Podatke za leto 2011 glede na velikost podjetja in glede na kapitalsko povezanost analiziram sama iz že predhodno izpolnjenih vprašalnikov od podjetij, ostale podatke od leta 1995 do leta 2006, ki so seveda na voljo, pa povzemam iz literature avtorjev raziskav.

V nadaljevanju magistrskega dela analiziram izbrana vprašanja iz raziskav, ki zadevajo:

1. metodo za amortiziranje amortizirljivih osnovnih sredstev;
2. metodo knjigovodskega zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga;
3. metodo vrednotenja zaloge poslovnih učinkov;

4. metodo razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del;
5. popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit;
6. različice izkaza uspeha oz. izkaza poslovnega izida po SRS 25;
7. obliko izkazovanja finančnih tokov po SRS 26 iz leta 1993<sup>4</sup>;
8. obliko sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993;
9. metodo sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 26 iz leta 2006<sup>5</sup> in
10. obliko sestavljanja izkaza gibanja kapitala po SRS 27.3. iz leta 2006.

Na podlagi namena magistrskega dela predstavljam temeljno tezo, ki jo v nadaljnji analizi vprašanj iz predhodno naštetih točk bodisi zavrnem bodisi potrdim:

V slovenskih podjetjih računovodskih metod vrednotenja gospodarskih kategorij kljub spremembam razmer na trgu ne spreminjajo. Zato predpostavljam, da so metode, ki so bile uporabljene v letu 1995, prisotne še danes.

1. iz raziskave izbrano vprašanje je: Katero metodo uporabljate za amortiziranje amortizirljivih osnovnih sredstev?

*Tabela 5: Uporaba metod amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev od leta 1995 do leta 2011*

Metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev	31. 12. 1995	31. 12. 2001	31. 12. 2006	31. 12. 2011
	Odstotek podjetij			
a) enakomerno časovno amortiziranje	93,36	95,94	97,11	93,20
b) rastoče časovno amortiziranje	0,00	0,31	/	/
c) padajoče časovno amortiziranje	0,70	0,31	1,16	0,00
č) uporabnostno (funkcionalno) amortiziranje	1,05	1,25	1,16	0,00
d) kombinacija metod a), b), c) in č)	4,89	2,19	0,57	6,80
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 1997b, str. 21; S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2003, str. 25; M. Odar, S. Kavčič, & S. Koželj, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2009, str. 53; Slovenski inštitut za revizijo, Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih, 2013, str. 18.*

<sup>4</sup> Vprašanja pod številka 7 in 8 sem v raziskavo zajela zaradi tega, ker sta bili vključeni v raziskavi iz leta 1995 in 2001, poimenovani pa sta po takrat veljavnih SRS-jih.

<sup>5</sup> Ker pa se je terminologija posameznih postavk v SRS-jih prav tako skozi spremenjene SRS-je (zadnji veljavni so SRS 2006) spreminjala, sta bili v raziskavo iz leta 2006 in 2011 vključeni vprašanja pod številka 9 in 10, namesto vprašanj pod zaporedno številko 7 in 8. Izkaz gibanja kapitala pa je prvič vključen v SRS 2006.

Na vprašanje o metodah amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev so v letih od 1995 do 2006 odgovorila vsa anketirana podjetja, leta 2011 pa nanj ni odgovorilo kar 58 podjetij. Iz Tabele 5 je razvidno, da so podjetja najpogosteje uporabljala za amortiziranje amortizirljivih osnovnih sredstev metodo enakomernega časovnega amortiziranja, v zelo malo odstotkih so uporabljala metodo rastočega in padajočega časovnega amortiziranja ter metodo uporabnostnega (funkcionalnega) amortiziranja in kombinacijo vseh 4 metod. Kot izhaja iz tabele, se metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev od leta 1995 do leta 2011 niso kaj bistveno spremenile. Sprememba je bila samo v tem, da se je metoda rastočega časovnega amortiziranja uporabljala samo do leta 2005, saj je postala Slovenija leta 2004 polnopravna članica EU, kar je pripeljalo do tega, da je morala uporabljati evropski pravni red, zato je bilo treba spremeniti tudi SRS. Posledica tega je bila, da SRS 2006 niso več dovoljevali uporabe metode rastočega amortiziranja, zato tudi ta metoda ni bila vključena v raziskavo 31. 12. 2006.

Več kot 90 % podjetij je v proučevanem obdobju, tj. od leta 1995 do leta 2011, za amortiziranje amortizirljivih osnovnih sredstev najpogosteje uporabljalo metodo enakomernega časovnega amortiziranja. Iz Tabele 5 je razvidno, da so podjetja leta 2001 uporabljala metodo enakomernega časovnega amortiziranja za 2,58 odstotnih točk več kot leta 1995, leta 2006 so jo uporabljala za 1,17 odstotnih točk več kot leta 2001, leta 2011 pa za 3,91 odstotnih točk manj kot leta 2006. Iz česar izhaja, da med letoma 1995 in 2011 pri izbiri metode enakomernega časovnega amortiziranja ni bilo odstopanja v več kot +/- 20 odstotnih točkah.

Kako sta vplivali velikost in kapitalska povezanost podjetja na metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev, predstavljam v nadaljevanju.

Velikost podjetja ne vpliva kaj dosti na metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev. Iz raziskav od leta 1995 do leta 2011 izhaja, da so velika podjetja najpogosteje uporabljala za amortiziranje amortizirljivih osnovnih sredstev metodo enakomernega časovnega amortiziranja, saj jo je leta 1995 uporabljalo 91,3 %, leta 2001 in 2006 kar 95,2 % in leta 2011 91,18 % takšnih podjetij. Srednje velika podjetja so prav tako najpogosteje uporabljala metodo enakomernega časovnega amortiziranja, saj jo je od leta 1995 do leta 2006 uporabljalo od 95,8 do 98,30 %, leta 2011 pa 85,71 % vseh srednje velikih podjetij, ki so bila zajeta v raziskavo. Mala podjetja so od leta 1995 do leta 2011 prav tako najpogosteje uporabljala metodo enakomernega časovnega amortiziranja. Ostale metode pa so bile v analiziranem obdobju prisotne v zelo malo odstotkih, podatki le-teh so za leti 2006 in 2011 prikazani v prilogi 7 (Kavčič, Koželj, & Odar, 1997b, str. 22; Koželj, Kavčič, & Odar, 2003, str. 26; Odar, Kavčič, & Koželj, 2009, str. 54).

Vrsta lastništva (domači oz. tuji kapital) prav tako skoraj ne vpliva na izbiro metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev, saj je metodo enakomernega časovnega amortiziranja od leta 1995 do leta 2011 najpogosteje uporabljalo več kot 94 % podjetij, ki

imajo tujega lastnika ali solastnika, več kot 91 % podjetij, ki imajo podjetje v tujini, in okrog 93 % podjetij, ki so kapitalsko nepovezana. V raziskavah leta 2001 in 2006 je bilo analizirano tudi, da je metodo enakomernega časovnega amortiziranja uporabljalo od 66,7 do 85,7 % podjetij, ki imajo tujega lastnika in hkrati podjetje v tujini. Ostale metode pa so skozi leta uporabljene v zelo malo odstotkih (Kavčič et al., 1997b, str. 22; Koželj et al., 2003, str. 26; Odar et al., 2009, str. 55). Rezultati za leto 2011, ki sem ga analizirala sama, so razvidni iz priloge 8.

2. vprašanje, ki ga analiziram v nadaljevanju, je: Po kateri metodi knjigovodsko zmanjšujete vrednost zalog surovin, materiala in trgovskega blaga?

Rezultati, po kateri metodi so podjetja od leta 1995 do leta 2011 najpogosteje knjigovodsko zmanjševala vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga, so prikazani v nadaljevanju v Tabeli 6.

*Tabela 6: Uporaba metod knjigovodskega zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga od leta 1995 do leta 2011*

Metode knjigovodskega zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga	31. 12. 1995	31. 12. 2001	31. 12. 2006	31. 12. 2011
	Odstotek podjetij			
a) metoda drsečih povprečnih cen	33,20	33,33	34,42	39,56
b) metoda tehtanih povprečnih cen	18,97	23,66	18,83	12,09
c) metoda zaporednih cen (FIFO)	12,25	22,58	46,75	48,35
č) metoda povratnih cen (LIFO)	29,25	19,00	/	/
d) metoda najvišjih cen (HIFO)	6,33	1,43	/	/
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 1997b, str. 25; S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2003, str. 32; M. Odar, S. Kavčič, & S. Koželj, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2009, str. 58; Slovenski inštitut za revizijo, Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih, 2013, str. 19.*

Leta 1995 je 33 oz. 11,54 % podjetij odgovorilo, da pri svojem poslovanju nimajo zalog in zaradi tega tudi nimajo potrebe po metodah vrednotenja zalog surovin, materiala in trgovskega blaga, leta 2001 je bilo le-teh 41 oz. 12,81 %, leta 2006 19 oz. 10,98 % (Kavčič et al., 1997b, str. 25; Koželj et al., 2003, str. 32; Odar et al., 2009, str. 58). Leta 2011 na to vprašanje bodisi ni odgovorilo bodisi nima opravlja z zalogami kar 70 oz. 43,48 % podjetij.

Iz Tabele 6 je razvidno, da so podjetja v obdobju gospodarske rasti oz. 31. 12. 1995 in 31. 12. 2001 najpogosteje uporabljala za knjigovodsko zmanjševanje vrednosti zalog surovin,

materiala in trgovskega blaga metodo drsečih povprečnih cen, sledili sta metoda LIFO oz. metoda tehtanih povprečnih cen. Metoda najvišjih cen (metoda HIFO) pa je bila v tistem obdobju najmanj uporabljena. 31. 12. 2006 in 31. 12. 2011 se je zadeva precej obrnila, saj so podjetja najpogosteje uporabljala metodo FIFO, kar je mogoče pripisati tudi temu, da od leta 2006 po spremenjenih SRS nista več dovoljeni metodi LIFO in HIFO, zato so podjetja, ki so prej zmanjševala vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga po metodi LIFO in HIFO, od takrat naprej uporabljala metodo FIFO. Razlog zagotovo tiči tudi v tem, da so slovenska podjetja od leta 2008 naprej (nekatera še danes) v veliki gospodarski krizi. Metoda FIFO pa vpliva na izkaz poslovnega izida tako, da so stroški materiala najnižji in dobiček najvišji, kar je zagotovo dober rezultat za podjetja v gospodarski krizi. Metodi FIFO sta sledili metodi drsečih in tehtanih povprečnih cen.

Iz Tabele 6 je razvidno, da so se od leta 1995 do leta 2011 pri metodah knjigovodskega zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga pojavila odstopanja, vendar niso presegla zastavljene meje, tj. +/- 20 odstotnih točk. Leta 2001 so podjetja uporabljala najbolj uporabljeno metodo, tj. metodo drsečih povprečnih cen, za 0,13 odstotnih točk več kot leta 1995, leta 2006 za 1,09 odstotnih točk več kot leta 2001 in leta 2011 za 5,14 odstotnih točk več kot leta 2006. Ker pa je med letoma 2006 in 2011 prevladovala metoda FIFO, predstavljam še odstopanje za to metodo, ki so jo podjetja leta 2011 uporabljala za 1,60 odstotnih točk več kot leta 2006.

Odstopanja med letoma 1995 in 2011 so bila posledica spremenjene zakonodaje, tj. SRS. Tudi če bi bila odstopanja v več kot +/- 20 odstotnih točkah, tega ne bi upoštevala, saj, kot sem navedla v uvodu magistrskega dela, odstopanja ne upoštevam takrat, ko je le-to posledica spremenjene zakonodaje, ki so jo morala podjetja obvezno upoštevati.

Kako je od leta 1995 do leta 2011 vplivala velikost podjetja na izbiro metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga, je mogoče razbrati iz Tabele 7 in Tabele 8.

V nadaljevanju prav tako predstavljam, ali vpliva na izbiro metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga tudi kapitalska povezanost podjetij.

Tabela 7: Metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga glede na velikost podjetja od leta 1995 do leta 2001

Metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga	31. 12. 1995			31. 12. 2001		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij					
a) metoda drsečih povprečnih cen	33,56	30,00	40,74	34,91	33,72	20,83
b) metoda tehtanih povprečnih cen	18,49	21,25	14,82	29,59	15,12	12,50
c) metoda zaporednih cen (FIFO)	8,22	20,00	11,11	14,79	30,23	50,00
č) metoda povratnih cen (LIFO)	34,25	26,25	11,11	20,12	17,44	16,67
d) metoda najvišjih cen (HIFO)	5,48	2,50	22,22	0,59	3,49	0,00
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode*, 1997b, str. 26; S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode*, 2003, str. 33–34.

Tabela 8: Metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga glede na velikost podjetja od leta 2006 do leta 2011

Metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga	31. 12. 2006			31. 12. 2011		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij					
a) metoda drsečih povprečnih cen	43,10	31,37	26,67	53,34	43,24	22,22
b) metoda tehtanih povprečnih cen	15,52	25,49	15,55	13,33	16,22	7,41
c) metoda zaporednih cen (FIFO)	41,38	43,14	57,78	33,33	40,54	70,37
č) metoda povratnih cen (LIFO)	/	/	/	/	/	/
d) metoda najvišjih cen (HIFO)	/	/	/	/	/	/
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Vir: M. Odar, S. Kavčič, & S. Koželj, *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode*, 2009, str. 58–61.

Pri velikih podjetjih je leta 1995 pri zmanjševanju vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga prevladovala metoda LIFO, od leta 2001 do leta 2011 pa metoda drsečih povprečnih cen. V letih 1995 in 2001 je bila najmanj uporabljena metoda FIFO, ko pa so jo SRS 2006 ukinili, je njeno mesto v letih 2006 in 2011 zavzela metoda tehtanih povprečnih cen. Srednje velika podjetja so od leta 1995 do leta 2001 najpogosteje zmanjševala vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga po metodi drsečih povprečnih cen, leta 2006 je prevladovala metoda FIFO, leta 2011 pa je bila ponovno na vrhu metoda drsečih povprečnih cen. V tistem obdobju je bila pri srednje velikih podjetjih najredkeje uporabljena metoda FIFO, dokler je bila dovoljena, nato pa metoda tehtanih povprečnih cen. Mala podjetja so leta 1995 najpogosteje uporabljala metodo drsečih povprečnih cen, od leta 2001 do leta 2011 pa metodo FIFO, kar izhaja tudi iz Tabele 7 in Tabele 8.

Kapitalska povezanost podjetij ni imela bistvene povezave z uporabljenimi metodami knjigovodskega zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga. Leta 1995 je tako v primerih, v katerih so lastniki slovenskih podjetij tujci, kot v primerih, v katerih so slovenska podjetja lastniki podjetij v tujini, kakor tudi v primerih, v katerih je anketirano podjetje kapitalsko nepovezano, prevladovala uporaba metode drsečih povprečnih cen, sledila je metoda LIFO in nato metoda tehtanih povprečnih cen. Metodi FIFO in HIFO pa sta se uporabljali najredkeje. Leta 2001 je bilo stanje naslednje: če ima podjetje tujega lastnika in če je hkrati lastnik podjetja v tujini, prevladuje s 66,7 % uporaba metode tehtanih povprečnih cen. V podjetjih, ki imajo tujega lastnika, s 26,2 % prevladuje metoda tehtanih povprečnih cen, sledita ji s 14,0 % metoda drsečih povprečnih cen in metoda FIFO. Skoraj enako velja, če gre za slovenska podjetja, ki imajo podjetja v tujini. Podatkov med kapitalsko povezanostjo podjetij in uporabljenimi metodami knjigovodskega zmanjševanja vrednosti zalog za leto 2006 nimam na razpolago. Leta 2011 pa so podjetja, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, in kapitalsko nepovezana podjetja najpogosteje uporabljala metodo FIFO, slovenska podjetja, ki so lastniki podjetja v tujini, pa metodo drsečih povprečnih cen, kar je razvidno tudi iz priloge 9 (Kavčič et al., 1997b, str. 26; Koželj et al., 2003, str. 34–35).

3. vprašanje, ki sem si ga izbrala za podrobnejšo analizo in katerega rezultati od leta 1995 do leta 2011 so prikazani v Tabeli 9, se glasi: Po kateri metodi vrednotite zaloge poslovnih učinkov?

Tabela 9: Uporaba metod vrednotenja zalog poslovnih učinkov od leta 1995 do leta 2011

Metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov	31. 12. 1995	31. 12. 2001	31. 12. 2006	31. 12. 2011
	Odstotek podjetij			
a) metoda proizvajalnih stroškov	61,21	66,67	50,34	53,01
b) metoda zožene lastne cene	17,76	15,34	19,31	12,05
c) metoda spremenljivih stroškov	11,22	12,70	10,35	13,25
č) druge metode	9,81	5,29	20,00	21,69
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode*, 1997b, str. 30; S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode*, 2003, str. 40; M. Odar, S. Kavčič, & S. Koželj, *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode*, 2009, str. 65; Slovenski inštitut za revizijo, *Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovodnega računovodstva v slovenskih podjetjih*, 2013, str. 20.

Na vprašanje, ki je prikazano v Tabeli 9, leta 1995 ni odgovorilo kar 72 oz. 25,17 % podjetij, kar je bilo pričakovati, saj marsikatero podjetje (sploh storitveno) nima potrebe po vrednotenju zalog poslovnih učinkov, ker jih preprosto nima. Leta 2001 je bilo le-teh kar 131 oz. 40,94 %, leta 2006 je bilo takšnih le 22 oz. 12,72 % podjetij (Kavčič et al., 1997b, str. 30; Koželj et al., 2003, str. 40; Odar et al., 2009, str. 66). Leta 2011 na to vprašanje ni odgovorilo kar 78 oz. 48,45 % podjetij. Od tistih, ki so med letoma 1995 in 2011 odgovorili na vprašanje iz Tabele 9, jih najpogosteje, tj. od 50,34 do 66,67 %, uporablja za vrednotenje zalog poslovnih učinkov metodo proizvajalnih stroškov, sledijo metoda zožene lastne cene, metoda spremenljivih stroškov in druge metode (bodisi vrednotenje po metodi FIFO bodisi po nabavnih cenah).

Podjetja so od leta 1995 do leta 2011, ne glede na gospodarsko rast in tudi ne glede na gospodarsko krizo, najpogosteje uporabljala za vrednotenje zalog poslovnih učinkov metodo proizvajalnih stroškov. Le-to je v proučevanem obdobju uporabljalo več kot 50 % anketiranih podjetij. Leta 2001 so podjetja uporabljala za vrednotenje zalog poslovnih učinkov metodo proizvajalnih stroškov za 5,46 odstotnih točk več kot leta 1995, leta 2006 za 16,33 odstotnih točk manj kot leta 2001, leta 2011 pa za 2,67 odstotnih točk več kot leta 2006. Od leta 1995 do leta 2011 pri uporabi metode proizvajalnih stroškov torej ni bilo odstopanj v več kot +/- 20 odstotnih točkah, kar je razvidno tudi iz Tabele 9.

Ali sta velikost podjetja in kapitalska povezanost v letih od 1995 do 2011 vplivali na metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov?

Od leta 1995 do leta 2011 so tako velika kot tudi srednje velika in mala podjetja najpogosteje uporabljala za vrednotenje zalog poslovnih učinkov metodo proizvodjalnih stroškov, izjema so bila le mala podjetja, ki so 31. 12. 1995 največ uporabljala druge metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov. Vse tri navedene vrste podjetij (velika, srednje velika in mala) so v proučevanem obdobju (razen leta 2001, za katerega nimam podatka) najmanj uporabljala metodo spremenljivih stroškov oz. metodo zožene lastne cene, kar prikazujeta tudi prilogi 10 in 11 (Kavčič et al., 1997b, str. 31; Koželj et al., 2003, str. 41; Odar et al., 2009, str. 67).

Vrsta lastništva (domači oz. tuji kapital) ne vpliva na izbiro metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov, saj so od leta 1995 do leta 2011 tako podjetja, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, kot tudi podjetja, ki so lastniki podjetja v tujini, kapitalsko nepovezana podjetja ter podjetja, ki imajo hkrati tujega lastnika in podjetje v tujini (analiza leta 2001), za vrednotenje zalog poslovnih učinkov najpogosteje uporabljala metodo proizvodjalnih stroškov. Le-to je uporabljalo od 40,50 do 66,67 % takšnih podjetij. Navedena podjetja so najmanj uporabljala bodisi metodo spremenljivih stroškov bodisi metodo zožene lastne cene. Zanimivo pa je, da 31. 12. 2011 nobeno podjetje, ki ima tujega lastnika ali solastnika, ni uporabljalo metode zožene lastne cene (Kavčič et al., 1997b, str. 31; Koželj et al., 2003, str. 41; Odar et al., 2009, str. 66). Podrobnejši podatki za leti 1995 in 2011 so v prilogi 12.

V nadaljevanju magistrskega dela analiziram naslednje vprašanje: Po kateri metodi razčlenjete stroške na stalni in spremenljivi del?

Rezultati, po kateri metodi so podjetja od leta 1995 do leta 2011 najpogosteje razčlenjevala stroške na stalni in spremenljivi del, so prikazani v Tabeli 10.

Tabela 10: Uporaba metod za razčlenjevanje stroškov na stalni in spremenljivi del od leta 1995 do leta 2011

Metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del	31. 12. 1995	31. 12. 2001	31. 12. 2006	31. 12. 2011
	Odstotek podjetij			
a) po izkustveni metodi	53,56	39,39	28,83	37,76
b) po metodi ocenjenih stopenj spremenljivosti stroškov	11,99	12,12	3,07	12,24
c) po metodi koeficientov odzivljivosti (reagibilnosti)	0,00	1,35	2,45	1,02
č) po metodi računske interpolacije	1,12	1,35	2,45	1,02
d) po metodi dodatnih stroškov	3,37	4,71	3,68	1,02
e) po grafični metodi	1,12	0,34	0,62	2,04
f) po metodi regresijskih enačb	0,00	0,00	0,62	0,00
g) stroškov ne razčlenjujemo	27,72	33,00	49,08	39,80
h) po drugih metodah	1,12	7,74	9,20	5,10
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode*, 1997b, str. 35; S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode*, 2003, str. 47; M. Odar, S. Kavčič, & S. Koželj, *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode*, 2009, str. 71; Slovenski inštitut za revizijo, *Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih*, 2013, str. 22.

Na vprašanje, prikazano v Tabeli 10, leta 1995 ni odgovorilo 19 oz. 6,64 % podjetij, leta 2001 8 oz. 2,50 % in leta 2011 63 oz. 39,13 % podjetij (Kavčič et al., 1997b, str. 35; Koželj et al., 2003, str. 47; Odar et al., 2009, str. 71).

Podjetja so od leta 1995 do leta 2011 najpogosteje razčlenjevala stroške na stalni in spremenljivi del po izkustveni metodi, saj jo je uporabljalo od 28,83 do 53,56 % vseh tistih podjetij, ki stroške sploh razčlenjujejo. V letih 1995, 2001 in 2011 sledi razčlenjevanje stroškov po metodi ocenjenih stopenj spremenljivosti stroškov, leta 2006 pa je izkustveni metodi sledila metoda dodatnih stroškov. Nobeno, oz. leta 2006 le 0,62 % podjetij, pa ni razčlenjevalo stroškov po metodi regresijskih enačb. Iz Tabele 10 tudi izhaja, da je od leta 1995 do leta 2006 naraščal % podjetij, ki stroškov ne razčlenjujejo na stalni in spremenljivi del, vendar se je v letu 2011 % teh podjetij spet znižal za nekaj odstotnih točk. Kavčičeva (2003, str. 166) navaja, da posledice za povečevanje % podjetij, ki stroškov ne razčlenjujejo na stalni in spremenljivi del, ni mogoče vedeti, vendar je najverjetneje posledica v tem, da razporejanje stroškov na stalni in spremenljivi del prinaša le dodatne stroške.

Tabela 10 torej prikazuje, da se metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del skozi obdobja niso spreminjale. Od leta 1995 do leta 2011 so tista podjetja, ki so stroške

razčlenjevala na stalni in spremenljivi del, le-te najpogosteje razčlenjevala po izkustveni metodi. Med letoma 2001 in 2011 pri razčlenjevanju stroškov po izkustveni metodi ni bilo odstopanj v več kot +/- 20 odstotnih točkah glede na predhodno leto. Sicer so se odstopanja v +/- 20 odstotnih točkah pojavila v letu 2006, vendar le, če to leto primerjamo z letom 1995. V tem primeru je odstopanje znašalo 24,73 odstotnih točk. To odstopanje je verjetno tudi posledica velikega naraščanja tistih podjetij, ki stroškov ne razčlenjujejo na stalni in spremenljivi del, saj se je % le-teh v letu 2006 in 2011 zelo povečal v primerjavi z letoma 1995 in 2001. Če pa % podjetij, ki so leta 2006 uporabljala za razčlenjevanje stroškov na stalni in spremenljivi izkustveno metodo, primerjam z letom 2001, v katerem je bila opravljena predhodna raziskava, ta razlika znaša le 10,56 odstotnih točk. Leta 2011 so podjetja uporabljala izkustveno metodo razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del za 8,93 odstotnih točk več kot leta 2006, kar prav tako prikazuje odstopanja znotraj +/- 20 odstotnih točk.

Kako vplivata velikost in kapitalska povezanost podjetja na metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del, predstavljam v nadaljevanju.

Leta 1995 je stroške razčlenjevalo na stalni in spremenljivi del izkustveno kar 48,1 % velikih podjetij, 54,2 % srednje velikih ter 46,7 % malih podjetij. Sledili sta metodi ocenjenih stopenj spremenljivosti stroškov in druge metode. Leta 2001 je za razčlenjevanje stroškov na stalni in spremenljivi del uporabljalo izkustveno metodo kar 71,8 % velikih, 64 % srednje velikih in 50 % malih podjetij, sledila ji je metoda ocenjenih stopenj spremenljivosti stroškov. Odstotki ostalih metod pa so bili v letu 2001 zanemarljivi. V letu 2006 je prav tako prevladovala izkustvena metoda razčlenjevanja stroškov, saj jo je uporabljalo 37,1 % velikih, 27,6 % srednje velikih in 15,1 % malih podjetij (Kavčič et al., 1997b, str. 37; Koželj et al., 2003, str. 48–49; Odar et al., 2009, str. 72). Leta 2011 je prav tako kot predhodna leta prevladovala izkustvena metoda, ki jo je uporabljalo 51,72 % velikih, 38,10 % srednje velikih in 19,35 % malih podjetij, sledila pa ji je metoda ocenjenih stopenj spremenljivosti stroškov. Rezultati analize za leto 2011 so prikazani v prilogi 13.

Med kapitalsko povezanostjo podjetij in uporabljenimi metodami razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del ni ugotovljenih kakšnih presenetljivih povezav. Leta 1995 je prevladovala izkustvena metoda razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del, saj jo je uporabljalo 50 % slovenskih podjetij, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, 40,5 % podjetij, ki imajo v lasti podjetje v tujini, in 51,9 % kapitalsko nepovezanih podjetij. Raziskava 31. 12. 2001 je pokazala, da kar dve tretjini podjetij, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, oz. podjetij, ki imajo tujega lastnika in hkrati tudi podjetje v tujini, stroške razčlenjuje po izkustveni metodi. Zanj se je odločilo tudi skoraj 70 % kapitalsko nepovezanih podjetij. Leta 2006 je izkustveno metodo uporabljalo kar 48,1 % slovenskih podjetij, ki so lastniki podjetja v tujini, 28,6 % slovenskih podjetij, ki imajo tujega lastnika in hkrati podjetje v tujini, ter 26,7 % kapitalsko nepovezanih podjetij (Kavčič et al., 1997b, str. 37; Koželj et al., 2003, str. 49; Odar et al., 2009, str. 72). Leta 2011 je prav tako prevladovala izkustvena metoda (glej

prilogo 14), saj jo je uporabljalo 33,33 % podjetij, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, 35 % podjetij, ki so lastniki podjetja v tujini, in 38,60 % kapitalsko nepovezanih podjetij.

5. vprašanje, ki sledi v nadaljnji analizi, se glasi: Kako oblikujete popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit?

*Tabela 11: Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit od leta 1995 do leta 2011*

Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit	31. 12. 1995	31. 12. 2001	31. 12. 2006	31. 12. 2011
	Odstotek podjetij			
a) pavšalno	11,63	7,57	5,20	8,86
b) posamezno	53,49	41,01	54,91	74,68
c) kombinirano	19,77	17,03	20,81	16,46
č) jih ne oblikujemo	15,11	34,39	19,08	0,00
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 1997b, str. 40; S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2003, str. 53; M. Odar, S. Kavčič, & S. Koželj, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2009, str. 73; Slovenski inštitut za revizijo, Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih, 2013, str. 22.*

Na vprašanje o oblikovanju popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit leta 1995 ni odgovorilo 28 oz. 9,79 % podjetij. Leta 2001 so bila takšna podjetja 3 oz. 0,94 %, leta 2011 pa kar 82 oz. 50,93 % podjetij bodisi na to vprašanje ni odgovorilo bodisi ne prodaja na kredit. Izjemno je bilo leto 2006, saj so v tistem letu na vprašanje o oblikovanju popravkov odgovorila vsa v raziskavo vključena podjetja (Kavčič et al., 1997b, str. 40; Koželj et al., 2003, str. 53). Od podjetij, ki so na vprašanje, prikazano v Tabeli 11, odgovorila, jih je v letih od 1995 do 2011 največ oblikovalo popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit posamezno (tj. v odvisnosti oz. glede na posamezno terjatev), medtem ko je najmanj podjetij oblikovalo popravke vrednosti terjatev pavšalno. Število podjetij, ki popravkov ne oblikujejo, je od leta 1995 do leta 2001 naraslo za 19,28 odstotnih točk, leta 2006 se je v primerjavi z letom 2001 zmanjšal za 15,31 odstotnih točk, leta 2011 pa so vsa podjetja, ki so na to vprašanje odgovorila, oblikovala popravke vrednosti terjatev iz prodaje na kredit.

Od leta 1995 do leta 2011 je prevladovalo oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit v odvisnosti od posameznih terjatev. Iz Tabele 11 izhaja, da se med letoma 1995 in 2011 niso pojavila odstopanja pri načinu oblikovanja popravkov vrednosti terjatev v več kot +/- 20 odstotnih točkah glede na predhodno leto, kot npr. leta 2011 je s 74,68 % prevladovalo posamezno oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit, ki se je glede na predhodno leto, torej leto 2006, ko je le-to

znašalo 54,91%, povečalo za manj kot 20 odstotnih točk, tj. 19,77 odstotnih točk. Leta 2006 so podjetja uporabljala posamezno oblikovanje terjatev za 13,9 odstotnih točk več kot predhodno leto, tj. leto 2001, leta 2001 pa je posamezno oblikovalo terjatve za 12,48 odstotnih točk podjetij manj kot leta 1995.

Ali sta velikost in kapitalska povezanost podjetja v letih od 1995 do 2011 vplivala na oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit?

Od leta 1995 do leta 2011 je tako pri velikih kakor tudi pri srednje velikih in malih podjetjih prevladovalo oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit glede na posamezno terjatev. Leta 1995 je posamezno oblikovalo popravke vrednosti terjatev kar 51,3 % velikih in 47,9 % srednje velikih podjetij. Mala podjetja so prav tako največkrat oblikovala popravke posamezno, vendar natančen odstotek le-teh ni razviden iz raziskave leta 1995. Pri vseh navedenih podjetjih je sledilo kombinirano (tj. hkrati posamezno in pavšalno) ter pavšalno oblikovanje popravkov. V letih od 2001 do 2011 so bili rezultati podobni, saj je tako pri velikih kot pri srednje velikih in malih podjetjih prevladovalo posamezno oblikovanje popravkov vrednosti terjatev, sledili sta, kot razvidno iz priloge 15 in 16, kombinirano ter pavšalno oblikovanje popravka vrednosti terjatev (Kavčič et al., 1997b, str. 41; Koželj et al., 2003, str. 54; Odar et al., 2009, str. 74).

Iz priloge 17 je razvidno, da je v letih 1995 in 2011 pri podjetjih, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, pri podjetjih, ki so lastniki podjetja v tujini, ter pri kapitalsko nepovezanih podjetjih prevladovalo posamezno oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit, sledili sta kombinirano in pavšalno oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit. Leta 2001 je posamezno oblikovalo popravke vrednosti terjatev 31,1 % podjetij, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, 43,9 % podjetij, ki imajo podjetje v tujini, 66,7 % podjetij, ki imajo tujega lastnika in hkrati podjetje v tujini, ter 42,1 % kapitalsko nepovezanih podjetij. Sledili sta kombinirano in pavšalno oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit. V letu 2006 so bili rezultati podobni, le da je v odvisnosti od posameznih terjatev oblikovalo popravke vrednosti terjatev kar 47,4 % podjetij, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, 74,1 % podjetij, ki so lastniki podjetja v tujini, ter 28,6 % podjetij, ki imajo tujega lastnika in hkrati podjetje v tujini. Sledili sta prav tako kot prejšnja leta kombinirano in pavšalno oblikovanje popravkov (Kavčič et al., 1997b, str. 41; Koželj et al., 2003, str. 54–55; Odar et al., 2009, str. 74).

V nadaljevanju analiziram 6. izbrano vprašanje, ki je: Na podlagi česa oblikujete popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit?

Rezultati 6. iz raziskave izbranega vprašanja so od leta 1995 do leta 2011 prikazani v nadaljevanju v Tabeli 12.

*Tabela 12: Na podlagi česa so podjetja oblikovala popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit od leta 1995 do leta 2011*

<b>Popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit oblikujemo na podlagi</b>	<b>31. 12. 1995</b>	<b>31. 12. 2001</b>	<b>31. 12. 2006</b>	<b>31. 12. 2011</b>
	<b>Odstotek podjetij</b>			
a) izkušenj iz preteklih let	30,14	27,89	23,47	18,84
b) realnih pričakovanj v načrtovanem obračunskem obdobju	31,05	25,96	20,41	44,93
c) kombinirano	32,42	39,42	56,12	31,88
č) drugačnih meril	6,39	6,73	0,00	4,35
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 1997b, str. 41; S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2003, str. 55; M. Odar, S. Kavčič, & S. Koželj, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2009, str. 75; Slovenski inštitut za revizijo, Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih, 2013, str. 23.*

Na v Tabeli 12 prikazano vprašanje leta 1995 ni odgovorilo 67 oz. 23,43 % anketiranih podjetij, leta 2001 niso odgovorila 3 oz. 0,94 % podjetij, medtem ko jih je 109 oz. 34,06 % odgovorilo, da ne prodajajo na kredit. Leta 2006 ni odgovorilo 14 oz. 8,09 % podjetij, 61 oz. 35,26 % pa jih je navedlo, da nimajo organizirane prodaje na kredit (Koželj, Kavčič, & Odar, 1997b, str. 42; Koželj et al., 2003, str. 55; Odar et al., 2009, str. 75). Leta 2011 pa kar 92 oz. 57,14 % podjetij na to vprašanje bodisi ni odgovorilo bodisi niso prodajala na kredit.

Od leta 1995 do leta 2006 je največ podjetij oblikovalo popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit s kombinacijo tako izkušenj iz preteklih let kot tudi realnih pričakovanj v načrtovanem obračunskem obdobju (leta 2006 je bilo teh več kot 50 %), v letu 2011 pa je največ podjetij oblikovalo popravke vrednosti na podlagi realnih pričakovanj v načrtovanem obračunskem obdobju, do česar pa je verjetno pripeljala tudi gospodarska kriza. Najmanj podjetij pa je v tistem obdobju oblikovalo popravke vrednosti terjatev po drugačnih merilih, kot so po pravilniku o računovodstvu, vse zapadle nad 6 mesecev, vse zapadle nad 120 dni ...

V letih 1995, 2001 in 2006 pri oblikovanju popravkov vrednosti terjatev na podlagi kombinacije ni bilo odstopanj v več kot +/- 20 odstotnih točkah, ki so leta 2001 v primerjavi z letom 1995 znašala 7,00 odstotnih točk, leta 2006 pa v primerjavi z letom 2001 16,7 odstotnih točk. Odstopanja pa so se pojavila v letu 2011 glede na predhodno leto, tj. leto 2006, saj so znašala 24,24 odstotnih točk.

Na podlagi česa so podjetja glede na velikost in kapitalsko povezanost oblikovala popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit?

V letu 1995 so velika podjetja najpogosteje, tj. v 27,5 %, oblikovala popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit kombinirano, srednje velika so se najpogosteje, tj. v 26 %, odločila za oblikovanje popravkov na podlagi izkušenj iz preteklih let, mala pa v 16,70 % za oblikovanje popravkov na podlagi realnih pričakovanj v načrtovanem obračunskem obdobju. Obravnavana podjetja pa so se najmanj, tj. od 4,05 do 5,70 %, odločila za oblikovanje popravkov po drugačnih merilih. Leta 2001 so tako velika kot tudi srednje velika podjetja največ (od 19 do 31,90 %) oblikovala popravke vrednosti terjatev na podlagi kombinacije, pri malih pa sta se na prvem mestu nahajali tako izkušnje iz preteklih let kot tudi realna pričakovanja v načrtovanem obračunskem obdobju. V letu 2006 je prevladovalo oblikovanje popravkov vrednosti terjatev na podlagi kombinacije, saj se je zanjo odločilo 35,50 % velikih, 29,30 % srednje velikih in 30,20 % malih podjetij (Kavčič et al., 1997b, str. 42; Koželj et al., 2003, str. 56; Odar et al., 2009, str. 76). Kot prikazuje priloga 18, je v letu 2011 največ velikih in srednje velikih podjetij oblikovalo popravke vrednosti terjatev do kupcev na podlagi kombinacije, mala podjetja pa so najpogosteje oblikovala popravke vrednosti terjatev do kupcev na podlagi realnih pričakovanj v načrtovanem obračunskem obdobju.

Povezavo med oblikovanjem popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit in kapitalsko povezanostjo je mogoče razbrati iz naslednjih podatkov: Leta 1995 je pri slovenskih podjetjih, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, v 23,3 % prevladovalo oblikovanje terjatev do kupcev na podlagi realnih pričakovanj v načrtovanem obračunskem obdobju, pri podjetjih, ki imajo v lasti podjetje v tujini, je v 33,3 % prevladovalo oblikovanje popravkov na podlagi kombinacije, kapitalsko nepovezana podjetja pa so v 23,4 % najpogosteje oblikovala popravke na podlagi izkušenj iz preteklih let. Leta 2001 je pri vseh analiziranih podjetjih prevladovalo oblikovanje popravkov na podlagi kombinacije, saj se je zanjo odločilo 19,7 % podjetij, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, 34,8 % podjetij, ki imajo v lasti podjetje v tujini, ter 66,7 % podjetij, ki imajo hkrati tujega lastnika in podjetje v tujini. Leta 2006 je prav tako prevladovalo oblikovanje popravkov s kombinacijo, zanjo se je odločilo 26,3 % podjetij, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, 40,7 % podjetij, ki imajo podjetje v tujini, in 74,3 % podjetij, ki imajo tako tujega lastnika kot tudi podjetje v tujini. Zanimivo je tudi, da nobeno podjetje, ki ima tujega lastnika in podjetje v tujini, leta 2006 ni oblikovalo popravkov na podlagi realnih pričakovanj v načrtovanem obračunskem obdobju (Kavčič et al., 1997b, str. 43; Koželj et al., 2003, str. 56–57; Koželj, Kavčič, & Odar, 2009, str. 77). Leta 2011 so tako podjetja, ki imajo tujega lastnika, kot tudi podjetja, ki so lastniki podjetja v tujini, najpogosteje oblikovala popravke vrednosti terjatev na podlagi realnih pričakovanj v načrtovanem obračunskem obdobju, kapitalsko nepovezana podjetja pa na podlagi kombinacije, kar je mogoče razbrati tudi iz priloge 19.

Za analizo sem si izbrala tudi vprašanje: Katero različico izkaza uspeha oz. izkaza poslovnega izida po SRS 25 uporabljate?

Rezultati, katere različice izkaza uspeha oz. izkaza poslovnega izida po SRS 25 so podjetja najpogosteje uporabljala od leta 1995 do leta 2011, so prikazani v Tabeli 13.

*Tabela 13: Uporaba različic izkaza uspeha oz. izkaza poslovnega izida po SRS 25 od leta 1995 do leta 2011*

Različice izkaza uspeha oz. poslovnega izida po SRS 25	31. 12. 1995	31. 12. 2001	31. 12. 2006	31. 12. 2011
	Odstotek podjetij			
a) anglo-ameriška <sup>6</sup> različica	21,71	26,56	22,54	20,21
b) nemška različica	75,09	69,06	77,46	79,79
c) francoska različica	3,20	4,38	/	/
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 1997b, str. 43; S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2003, str. 58; M. Odar, S. Kavčič, & S. Koželj, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2009, str. 78; Slovenski inštitut za revizijo, Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih, 2013, str. 23.*

Na vprašanje o tem, katero različico izkaza uspeha po SRS 25 podjetja uporabljajo, leta 1995 ni odgovorilo 5 oz. 1,75 % podjetij, leta 2001 in 2006 pa so na to vprašanje odgovorila vsa podjetja (Kavčič et al., 1997b, str. 43; Koželj et al., 2003, str. 58; Odar et al., 2009, str. 78). Leta 2011 je bilo takšnih podjetij, ki niso odgovorila na zapisano vprašanje, kar 63 oz. 39,13 %.

Podjetja so od leta 1995 do leta 2011 v skoraj 70 ali več % uporabljala za izkazovanje izkaza uspeha oz. izkaza poslovnega izida po SRS 25 nemško različico, kar je bila verjetno posledica močnejše poslovne, finančne in tudi kapitalske povezanosti slovenskih podjetij s podjetji na nemškem govornem območju. Iz Tabele 13 izhaja, da so podjetja v letih od 1995 do 2001 francosko različico uporabljala zelo redko. Določene metode (različice izkaza poslovnega izida), ki so bile prisotne že v letu 1995, so prisotne še danes, nekatere pa SRS ne dovoljuje več. Po SRS 25 iz leta 1993 so podjetja v Sloveniji lahko izbirala med 3 različicami izkaza poslovnega izida: anglo-ameriško, nemško in francosko. Slednjo so poznali le SRS 1993, SRS 2001 je niso več omenjali. Ker so bili SRS 1993 v veljavi do konca leta 2001, prav tako pa je raziskava, ki je bila izvedena v letu 2002, zajemala stanje 31. 12. 2001, je bila 31. 12. 2001 v veljavi še francoska različica.

Podjetja so leta 2001 uporabljala za izkazovanje izkaza poslovnega izida nemško različico za 6,03 odstotnih točk manj kot leta 1995, leta 2006 za 8,40 odstotnih točk več kot predhodno

<sup>6</sup> Ker so se različice izkaza uspeha oz. poslovnega izida od SRS 25 iz leta 1993 (različica I – anglo-ameriška, različica II – nemška) do SRS 25 iz leta 2006 (različica I – nemška, različica II – anglo-ameriška) spreminjale, v dvorazsežnostnih tabelah ne uporabljam pojmov različica I, različica II in različica III, ampak pojme nemška, anglo-ameriška in francoska različica.

leto, tj. leta 2001, leta 2011 pa za 2,33 odstotnih točk več kot leta 2006. Torej med letoma 1995 in 2011 pri različicah izkaza poslovnega izida po SRS 25 ni bilo odstopanj v +/- 20 odstotnih točkah.

Ali sta velikost in kapitalska povezanost podjetja med letoma 1995 in 2011 vplivala na izbiro različice izkaza poslovnega izida?

Odgovor na zgoraj zastavljeno vprašanje je v nadaljevanju v Tabeli 14 in Tabeli 15.

*Tabela 14: Različice izkaza uspeha po SRS 25 iz leta 1993 na dan 31. 12. 1995 in 31. 12. 2001 glede na velikost podjetja*

Različice izkaza uspeha po SRS 25 iz leta 1993	31. 12. 1995			31. 12. 2001		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij					
a) anglo-ameriška različica	18,00	19,30	25,50	22,90	32,00	30,00
b) nemška različica	72,50	77,10	70,00	73,40	62,00	62,50
c) francoska različica	9,50	3,60	4,50	3,70	6,00	7,50
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 1997b, str. 44; S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2003, str. 59.*

*Tabela 15: Različice izkaza uspeha po SRS 25 na dan 31. 12. 2006 in 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja*

Različice izkaza poslovnega izida po SRS 25	31. 12. 2006			31. 12. 2011		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij					
a) anglo-ameriška različica	27,40	19,00	30,20	26,67	20,00	17,24
b) nemška različica	72,60	81,00	69,80	73,33	80,00	82,76
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: Povzeto po M. Odar, S. Kavčič, & S. Koželj, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2009, str. 79.*

Med letoma 1995 in 2011 (Tabela 14 in Tabela 15) so velika, srednje velika in mala podjetja najpogosteje sestavljala izkaz poslovnega izida po SRS 25 po nemški različici, saj se je zanjo odločilo med 62,00 in 82,76 % podjetij. V letih 1995 in 2001 so podjetja lahko izbirala tudi med francosko različico, vendar se je zanjo odločilo zelo malo podjetij, tj. le od 3,60 do 9,50 %. Slednjo so uporabljala predvsem tista, ki poslovno, finančno in kapitalsko sodelujejo s podjetji s francoskega govornega območja.

Kako je vplivala različica izkaza poslovnega izida na kapitalsko povezanost podjetij, prikazujejo naslednji podatki: Leta 1995 je pri podjetjih, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, podjetjih, ki so lastniki podjetja v tujini, in kapitalsko nepovezanih podjetjih prevladovalo sestavljanje izkaza poslovnega izida po nemški različici, saj se je zanjo odločilo od 56,67 do 78,57 % navedenih podjetij. Tisto leto so podjetja, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, in kapitalsko nepovezana podjetja najmanj uporabljala francosko različico, saj so jo uporabljala predvsem podjetja, ki so poslovno, finančno in kapitalsko sodelovala s podjetji s francoskega trga. Podjetja, ki imajo podjetje v tujini, pa francoske različice sploh niso uporabljala, kar je mogoče razbrati tudi iz priloge 20. V letu 2001 je prav tako prevladovala nemška različica, saj jo je uporabljalo 72,1 % podjetij, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, 68,2 % podjetij, ki imajo podjetje v tujini, ter kar dve tretjini podjetij, ki imajo tujega lastnika in hkrati podjetje v tujini. Nobeno slednje podjetje ni uporabljalo francoske različice. Leta 2006 je nemško različico uporabljalo 71,1 % podjetij, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, 70,1 % podjetij, ki imajo podjetje v tujini, ter 85,7 % podjetij, ki imajo tujega lastnika in podjetje v tujini (Kavčič et al., 1997b, str. 44; Koželj et al., 2003, str. 59; Odar et al., 2009, str. 79). Leta 2011 so vsa navedena podjetja prav tako najpogosteje uporabljala nemško različico, kar prikazuje tudi priloga 20.

8. vprašanje, ki ga analiziram v nadaljevanju, je naslednje: Katero obliko po SRS 26 iz leta 1993 uporabljate za izkazovanje finančnih tokov?

*Tabela 16: Izkazovanje finančnih tokov po SRS 26 iz leta 1993 od leta 1995 do leta 2001*

<b>Za izkazovanje finančnih tokov po SRS 26 iz leta 1993 uporabljamo</b>	<b>31. 12. 1995</b>	<b>31. 12. 2001</b>
	<b>Odstotek podjetij</b>	
a) dvostranski izkaz finančnih tokov	40,64	31,23
b) stopenjski izkaz finančnih tokov	39,93	54,58
c) kot kombinacijo obeh oblik	0,70	1,89
č) ga ne sestavljamo	18,73	12,30
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 1997b, str. 45; S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2003, str. 61.*

V letih 1995 in 2001 na vprašanje o izkazovanju finančnih tokov niso odgovorila 3 anketirana podjetja. Od 12,30 do 18,73 % pa je bilo takšnih, ki izkaza finančnih tokov sploh niso sestavljala, saj jim ga verjetno po ZGD ni bilo treba sestavljati. Kavčičeva, Koželj in Odar (1997b, str. 45) navajajo, da morajo po ZGD velike in srednje velike delniške družbe, velike družbe z omejeno odgovornostjo, povezane družbe in družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na borzo, poleg bilance stanja in izkaza uspeha oz. poslovnega izida sestavljati tudi izkaz finančnih tokov, in sicer po računovodskih standardih.

Iz Tabele 16 izhaja, da so podjetja 31. 12. 1995 najpogosteje uporabljala za izkazovanje finančnih tokov po SRS 26 iz leta 1993 dvostranski izkaz finančnih tokov in nato stopenjski izkaz finančnih tokov. Razlika v številu podjetij z uporabo dvostranskega in stopenjskega izkaza finančnih tokov je bila samo 0,71 odstotnih točk, kar pomeni, da podjetja skoraj niso spremenila oblike izkazovanja finančnih tokov. 31. 12. 2001 pa so podjetja najpogosteje uporabljala stopenjski izkaz finančnih tokov in šele nato dvostranski izkaz finančnih tokov. Leta 2001 so podjetja uporabljala dvostranski izkaz finančnih tokov za 9,41 odstotnih točk manj kot leta 1995. Stopenjski izkaz finančnih tokov pa je leta 2001 uporabljalo za 14,65 odstotnih točk več podjetij kot leta 1995. Tako pri uporabi dvostranskega kot stopenjskega izkaza finančnih tokov v letih 1995 in 2001 ni prišlo do odstopanj v več kot +/- 20 odstotnih točkah. Iz Tabele 16 je tudi razvidno, da so podjetja zelo redko uporabljala za izkazovanje finančnih tokov kombinacijo obeh oblik izkazovanja finančnih tokov. Izraz izkaz finančnih tokov je bil v veljavi samo po SRS 1993, kasneje pa se je preimenoval oz. združil z drugim izkazom.

Kako sta vplivali velikost in kapitalska povezanost podjetja na izkazovanje finančnih tokov po SRS 26 iz leta 1993?

Povezanost med izbiro oblike izkaza finančnih tokov in velikostjo podjetij je naslednja: Od vseh anketiranih velikih podjetij jih je v letu 1995 največ, tj. 48,8 %, sestavljalo dvostranski izkaz finančnih tokov, najmanj, tj. 2 podjetji, pa v kombinaciji obeh oblik, tj. stopenjski in dvostranski. Srednje velika podjetja so najpogosteje (37,50 %) sestavljala stopenjski izkaz finančnih tokov. 66,7 % malih pa ni uporabljalo nobene oblike za izkazovanje izkaza finančnih tokov, medtem ko jih je 23,3 % uporabljalo dvostranski izkaz finančnih tokov. V letu 2001 je 62,8 % velikih podjetij izjavilo, da sestavljajo stopenjski izkaz finančnih tokov, le-tega je sestavljalo tudi največ srednje velikih podjetij, tj. 47 %. Mala podjetja pa kar v 50 % niso sestavljala izkaza finančnih tokov v nobeni obliki, 25 % jih je sestavljalo stopenjski in prav tako 25 % dvostranski izkaz finančnih tokov (Kavčič et al., 1997b, str. 45; Koželj et al., 2003, str. 62).

Pri podjetjih, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, jih je leta 1995 največ (43,3 %) uporabljajo za izkazovanje izkaza finančnih tokov stopenjsko obliko, od slovenskih podjetij, ki so lastniki podjetij v tujini, jih je kar 50 % uporabljalo dvostransko obliko, pri kapitalsko nepovezanih podjetjih pa sta si z 38,3 % delili prvo mesto dvostranska in stopenjska oblika.

Leta 2001 je kar 100 % podjetij, ki imajo tujega lastnika in hkrati tudi podjetje v tujini, izjavilo, da sestavljajo stopenjski izkaz finančnih tokov, pri podjetjih, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, jih je kar 55,7 % sestavljalo stopenjski izkaz finančnih tokov. Le-tega je sestavljajo tudi 59,1 % slovenskih podjetij, ki imajo podjetje v tujini (Kavčič et al., 1997b, str. 46; Koželj et al., 2003, str. 62).

9. vprašanje, ki ga analiziram v nadaljevanju ter rezultati katerega so za leti 1995 in 2001 prikazani v Tabeli 17, je: V kateri obliki po SRS 27 iz leta 1993 sestavljate izkaz denarnih tokov?

*Tabela 17: Oblike sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993 od leta 1995 do leta 2001*

Ali po SRS 27 iz leta 1993 sestavljate izkaz denarnih tokov v:	31. 12. 1995	31. 12. 2001
	Odstotek podjetij	
a) dvostranski obliki	29,12	20,94
b) stopenjski obliki	28,77	35,94
c) kot kombinacija obeh	41,76	0,31
č) ga ne sestavljate	0,35	42,81
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 1997b, str. 46–47; S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2003, str. 65.*

Le 1 podjetje je bilo leta 1995 takšno, ki na vprašanje o sestavljanju izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993, ni odgovorilo, leta 2001 so nanj odgovorila vsa podjetja (Kavčič et al., 1997b, str. 46–47; Koželj et al., 2003, str. 65).

Podjetja so 31. 12. 1995 najpogosteje sestavljala izkaz denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993 v kombinacijah obeh oblik, tako dvostranske kot stopenjske, 31. 12. 2001 pa je pri tistih podjetjih, ki so sestavljala izkaz denarnih tokov, prevladovala stopenjska oblika. Prav tako je bil od leta 1995 do leta 2001 velik preskok pri podjetjih, ki niso sestavljala izkaza denarnih tokov, saj ga leta 1995 ni sestavljalo le 0,35 % podjetij, leta 2001 pa kar 42,81 % podjetij. Iz Tabele 17 torej izhaja, da so odstopanja v letu 2001 v primerjavi z letom 1995 pri sestavljanju izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993 v kombinacijah obeh oblik znašala več kot +/- 20 odstotnih točk, saj so le-ta znašala 41,45 odstotnih točk. Odstopanja pa se v več kot +/- 20 odstotnih točkah niso pojavila pri dvostranski in stopenjski obliki. Pri dvostranski obliki sestavljanja izkaza denarnih tokov so odstopanja leta 2001 v primerjavi z letom 1995 znašala 8,18 odstotnih točk, pri stopenjski pa 7,17 odstotnih točk.

Kakšna je bila povezava med velikostjo in kapitalsko povezanostjo podjetja z oblikami sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993?

To povezavo je mogoče razbrati v nadaljevanju iz Tabele 18 in Tabele 19.

*Tabela 18: Oblike sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993 od leta 1995 do leta 2001 glede na velikost podjetja*

Ali po SRS 27 iz leta 1993 sestavljate izkaz denarnih tokov v:	31. 12. 1995			31. 12. 2001		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij					
a) dvostranski obliki	33,10	24,00	23,30	22,90	18,00	18,80
b) stopenjski obliki	37,50	22,90	0,00	42,60	30,00	15,60
c) kot kombinacijo obeh oblik	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
d) ga ne sestavljate	28,80	52,10	76,70	34,00	52,00	65,60
e) niso odgovorila	0,60	1,00	0,00	0,50	0,00	0,00
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 1997b, str. 47; S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode 2003, str. 66.*

Kot izhaja iz Tabele 18, so v letih 1995 in 2001 velika podjetja najpogosteje sestavljala stopenjski izkaz denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993. Srednje velika podjetja so leta 1995 največ sestavljala dvostranski izkaz denarnih tokov, leta 2001 pa stopenjski. Pri malih podjetjih je v letih 1995 in 2001 prevladovala dvostranska oblika sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993. Podjetij, ki izkaza denarnih tokov sploh ne sestavljajo, je bilo v letih od 1995 do 2001 največ med srednje velikimi in malimi. Skoraj nič pa ni bilo takšnih podjetij, ki na vprašanje o obliki sestavljanja izkaza denarnih tokov niso odgovorila.

Tabela 19: Oblike sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993 od leta 1995 do leta 2001 glede na kapitalsko povezanost podjetja

Ali po SRS 27 sestavljate izkaz denarnih tokov v:	31. 12. 1995			31. 12. 2001		
	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetja v tujini	Oboje hkrati	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetja v tujini	Oboje hkrati
	Odstotek podjetij					
a) dvostranski obliki	20,00	38,10	3,60	16,40	24,20	0,00
b) stopenjski obliki	40,00	38,10	46,70	39,30	42,50	33,30
c) kot kombinacijo obeh oblik	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
d) ga ne sestavljate	40,00	23,80	49,70	42,60	33,30	66,70
e) ni odgovorilo	0,00	0,00	0,00	1,70	0,00	0,00
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Vir: S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode*, 2003, str. 66.

Od leta 1995 do leta 2001 je pri skoraj vseh v Tabeli 19 prikazanih tistih podjetjih, ki sestavljajo izkaz denarnih tokov, prevladovalo sestavljanje stopenjskega izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993, le leta 1995 sta si pri slovenskem podjetju, ki je lastnik podjetja v tujini, delili prvo mesto dvostranska in stopenjska oblika.

Predzadnje vprašanje, ki ga analiziram, je naslednje: Katero metodo po SRS 26 iz leta 2006 uporabljate za sestavljanje izkaza denarnih tokov?

Tabela 20: Uporaba metod sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 26 iz leta 2006 od leta 2006 do leta 2011

Metoda sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 26 iz leta 2006	31. 12. 2006	31. 12. 2011
	Odstotek podjetij	
a) neposredna metoda (različica I)	34,16	36,78
b) posredna metoda (različica II)	49,69	39,08
c) skrajšana različica II (prilagojeno razčlenjevanje postavk)	16,15	24,14
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Vir: M. Odar, S. Kavčič, & S. Koželj, *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode*, 2009, str. 80; Slovenski inštitut za revizijo, *Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih*, 2013, str. 23.

Leta 2006 na vprašanje o metodah izkazovanja denarnih tokov po SRS 26 iz leta 2006 ni odgovorilo 12 oz. 6,94 % podjetij, leta 2011 pa kar 74 oz. 45,96 % v raziskavo zajetih

podjetij (Odar et al., 2009, str. 80; Kavčič, Koželj, & Odar, 2013, str. 23).

Največ podjetij je v letih 2006 in 2011 sestavljalo izkaz denarnih tokov po SRS 26 iz leta 2006 po posredni metodi (različici II), malo manj pa po neposredni metodi, tj. različici I. V letih 2006 in 2011, ko je prevladovala različica II, ni bilo odstopanj v več kot +/- 20 odstotnih točkah, saj so le-ta znašala 10,61 odstotnih točk. Kot sem navedla že v poglavju 1.2.7., se je od leta 1995 do leta 2011 izraz izkaz denarnih tokov spreminjal.

Kako sta vplivali velikost in kapitalska povezanost podjetja na izkazovanje izkaza denarnih tokov po SRS 26 iz leta 2006?

Ker podatkov, kako sta v letu 2006 vplivali velikost in kapitalska povezanost podjetja na metodo izkazovanja denarnih tokov, nimam na razpolago, v nadaljevanju predstavljam, kakšno je bilo stanje v letu 2011, ki sem ga analizirala sama. Le-to je prikazano tudi v prilogah 21 in 22.

Velika podjetja so najpogosteje (50 %) sestavljala izkaz denarnih tokov po posredni metodi, srednje velika po neposredni metodi oz. posredni metodi (v obeh primerih 44,44 %), mala pa v 54,54 % po skrajšani različici II (gre za skrajšano različico II izkaza denarnih tokov).

Največ podjetij, ki imajo tujega lastnika ali solastnika ter kapitalsko nepovezanih podjetij, je sestavljalo izkaz denarnih tokov po neposredni metodi, sledili sta posredna metoda in skrajšana različica II. Pri podjetjih, ki so lastniki podjetja v tujini pa je ravno obratno, saj jih je največ sestavljalo izkaz denarnih tokov po posredni metodi, sledili sta neposredna metoda in skrajšana različica II. Odstotki uporabe teh metod so prikazani v prilogi 22.

Eden izmed računovodskih izkazov v letnem poročilu podjetij je tudi izkaz gibanja kapitala, zato v nadaljevanju analiziram še zadnje izbrano vprašanje, ki se navezuje na ta izkaz, tj.: V kateri obliki po SRS 27.3. iz leta 2006 sestavljate izkaz gibanja kapitala?

*Tabela 21: Oblike sestavljanja izkaza gibanja kapitala po SRS 27 iz leta 2006 od leta 2006 do leta 2011*

Oblike sestavljanja izkaza gibanja kapitala po SRS 27 iz leta 2006	31. 12. 2006	31. 12. 2011
	Odstotek podjetij	
a) ločene razpredelnice za vsako sestavino kapitala	15,89	16,25
b) sestavljene razpredelnice vseh sestavin kapitala	84,11	83,75
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: M. Odar, S. Kavčič, & S. Koželj, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2009, str. 81; Slovenski inštitut za revizijo, Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih, 2013, str. 24.*

Leta 2006 na vprašanje o obliki sestavljanja izkaza gibanja kapitala po SRS 27 iz leta 2006 ni odgovorilo 22 oz. 12,72 % analiziranih podjetij (Odar et al., 2009, str. 81). Leta 2011 pa je bilo teh več kot polovica, tj. 81 oz. 50,31 %.

31. 12. 2006 je kar 84,11 % podjetij sestavljalo izkaz gibanja kapitala po SRS 27 iz leta 2006 v obliki sestavljene razpredelnice vseh sestavin kapitala, 31. 12. 2011 pa 0,36 odstotnih točk podjetij manj kot leto poprej, tj. leta 2006. Le peščica podjetij se je leta 2006 in leta 2011 odločila za sestavljanje izkaza gibanja kapitala v obliki ločenih razpredelnic za vsako sestavino kapitala, kar je razvidno tudi iz Tabele 21. Iz navedenih dejstev izhaja, da se med letoma 2006 in 2011 pri sestavljanju izkaza gibanja kapitala po SRS 27 iz leta 2006 v obliki sestavljene razpredelnice vseh sestavin kapitala niso pojavila odstopanja v več kot +/- 20 odstotnih točkah, saj so, kot že navedeno, le-ta znašala zgolj 0,36 odstotnih točk.

Kako vplivata velikost in kapitalska povezanost podjetja na metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del, predstavljam v nadaljevanju. Ker za leto 2006 nimam na razpolago podatkov, v kateri obliki so podjetja glede na velikost in glede na kapitalsko povezanost sestavljala izkaz gibanja kapitala, predstavljam le podatke za leto 2011, ki so razvidni tudi iz prilog 23 in 24.

Od 77,14 do 93,33 % velikih, srednje velikih in malih podjetij je leta 2011 sestavljalo izkaz gibanja kapitala v obliki sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala. Tudi več kot 3/4 podjetij, ki imajo tujega lastnika ali solastnika, kot tudi podjetij, ki so lastniki podjetja v tujini, in kapitalsko nepovezanih podjetij je leta 2011 sestavljajo izkaz gibanja kapitala v obliki sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala.

Podjetja ne glede na velikost in kapitalsko povezanost najpogosteje sestavljajo izkaz gibanja kapitala v obliki sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala.

S predhodno podrobno analizo 11 iz raziskave izbranih vprašanj lahko temeljno tezo, ki sem si jo zastavila v uvodu magistrskega dela, potrdim. V slovenskih podjetjih računovodskih metod vrednotenja gospodarskih kategorij kljub spremembam razmer na trgu ne spreminjajo. Metode, ki so bile uporabljene v letu 1995, so prisotne še danes, le da jih nekaj ni bilo več v veljavi oz. so bile spremenjene zaradi spremembe zakonodaje. Pri analizi vprašalnikov oz. podatkov se je v letih od 1995 do 2011 sicer pojavilo nekaj sprememb in odstopanj pri določenih gospodarskih kategorijah, kot npr. pri metodah amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev (v veljavi ni več metoda rastočega časovnega amortiziranja), pri metodah knjigovodskega zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga (v veljavi nista več metodi LIFO in HIFO), pri podlagah za oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit (odstopanja večja od zastavljene meje), pri različicah izkaza poslovnega izida po SRS 25 (v veljavi ni več francoske različice), pri izkazovanju finančnih tokov po SRS 26 iz leta 1993 (odstopanja večja od zastavljene meje) ter oblikah sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993 (odstopanja večja od zastavljene

meje). Te spremembe niso bile velike in so se pojavljale večinoma na področjih, na katerih so bile spremembe predpisane z zakonodajo, tj. SRS.

V uvodu magistrskega dela sem znotraj temeljne teze zastavila še naslednjo tezo: Pri izbiri računovodskih metod vrednotenja gospodarskih kategorij se pojavljajo razlike glede na velikost in glede na kapitalsko povezanost podjetja. To lahko z analizo izbranih vprašanj potrdim. Razlike glede na velikost in glede na kapitalsko povezanost se sicer ne pojavljajo pri vseh gospodarskih kategorijah, vendar pri nekaterih pa se. Med te sodijo:

- metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga,
- podlage za oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit,
- oblike izkazovanja finančnih tokov po SRS 26 iz leta 1993,
- oblike sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 27 iz leta 1993 ter
- metode sestavljanja izkaza denarnih tokov po SRS 26 iz leta 2006.

Pri podjetjih ni razlik glede na velikost in kapitalsko povezanost pri naslednjih kategorijah:

- metodah amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev (najpogosteje uporabljena je bila metoda enakomernega časovnega amortiziranja);
- metodah vrednotenja zalog poslovnih učinkov (najpogosteje uporabljena je bila metoda proizvodjalnih stroškov, le mala podjetja so leta 1995 največkrat uporabila za vrednotenje zalog poslovnih učinkov druge metode, vendar je bila potem takoj na drugem mestu metoda proizvodjalnih stroškov);
- metodah razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del (podjetja se največ odločajo za razčlenjevanje stroškov po izkustveni metodi);
- načinih (tj. pavšalno, posamezno in kombinirano) oblikovanja popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit (pri vseh podjetjih je prevladovalo oblikovanje popravkov v odvisnosti oz. glede na posamezno terjatev);
- različicah izkaza poslovnega izida po SRS 25 (v letih 1995–2011 je pri vseh podjetjih prevladovala nemška različica) ter
- oblikah sestavljanja izkaza gibanja kapitala po SRS 27 iz leta 2006 (pri vseh podjetjih je prevladovalo sestavljanje izkaza gibanja kapitala v obliki sestavljene razpredelnice vseh sestavin kapitala).

### **3.2 Uporaba računovodskih metod v slovenskih podjetjih primerjalno s tujino**

Pri pregledu tuje literature nisem zasledila nobenega članka, ki bi imel v celoti podobno temo oz. vsebino kot raziskava, katere del obravnavam v magistrskem delu. Zasledila sem nekatere podatke, katere metode so v določenem obdobju najbolj uporabljene, kar predstavljam v nadaljevanju.

V bazi Proquest je članek iz leta 2008 z naslovom »Choice of inventory costing method of selected companies in the Philippines«, v katerem je predstavljena študija, katere namen je bil ugotoviti, ali podjetja v različnih panogah na Filipinih uporabljajo različne metode vrednotenja zalog. Podatki so bili zbrani na osnovi 26 podjetij, ki so se ukvarjala s panogami, kot so: trgovina na drobno (maloprodaja) ali proizvodnja neprehrambenih izdelkov, zdravil, hrane in pijače, restavracije s hitro prehrano ter trgovanje z bencinom. Rezultati študije so pokazali, da podjetja, katerih zaloge so predmet zastarelosti ali poteka oz. pokvarljivosti, uporabljajo za porabo zalog metodo FIFO, podjetja, katerih zaloge so predmet razpada oz. razkroja, uporabljajo prav tako metodo FIFO, podjetja, katerih zaloge so raznolike in katerih stroški pridobivanja zalog so nestabilni, uporabljajo za vrednotenje teh zalog tehtano povprečje. Torej kar 16 podjetij od skupno 26 analiziranih vrednoti zaloge po metodi FIFO. Le-ta podjetja pa se ukvarjajo s proizvodnjo, kot so: hrana in pijača, zdravila ter hitra prehrana (Ibarra, 2008, str. 17–30).

Izvedena je bila tudi študija vrednotenja zalog na osnovi zbranih podatkov iz 209 multinacionalnih oz. mednarodnih podjetij v Združenih državah Amerike. Rezultati študije so pokazali, da večina podjetij porablja zaloge po metodi LIFO. Prav tako so bile izvedene še številne študije glede vrednotenja zalog na območju Evrope in Amerike, kjer pa je večina podjetij osredotočena na metodi LIFO in FIFO (Ibarra, 2008, str. 18–19).

V slovenskih podjetjih pa je v letih 1995 in 2001 prevladovala metoda drsečih povprečnih cen, v letih 2006 in 2011 pa metoda FIFO.

Pri prebiranju tuje literature sem vsepovsod zasledila, da je v tujini pri podjetjih za amortiziranje amortizirljivih osnovnih sredstev najpreprostejša in najbolj uporabljena metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Prav tako je tudi pri slovenskih podjetjih, saj je bila od leta 1995 do leta 2011 v več kot 93 % najbolj uporabljena prav tako metoda enakomernega časovnega amortiziranja.

V reviji Računovodski trendi in tehnike, ki jo izdaja Ameriški inštitut pooblaščenih računovodij, je bil objavljen članek, iz katerega je mogoče razbrati, da jih od 500 anketiranih podjetij oz. letnih poročil le-teh kar 490 sestavlja izkaz denarnih tokov po posredni metodi, le 10 podjetij pa po neposredni (Averkamp, b.l.). Iz tega je razvidno, da tako v svetu kot tudi v Sloveniji prevladuje sestavljanje izkaza denarnih tokov po posredni metodi.

## **SKLEP**

Za učinkovito in uspešno poslovanje podjetja sta pomembni pravilno vrednotenje in izkazovanje posameznih gospodarskih kategorij. S proučevanjem domače in tuje literature sem spoznala, da se podjetja na podlagi SRS in MSRP (v Ameriki so to GAAP) s posameznimi analizami odločijo za eno izmed možnih metod vrednotenja in izkazovanja posameznih gospodarskih kategorij, saj so v SRS in MSRP le-te dane v več različicah.

Podjetja s svojo računovodsko usmeritvijo, najpogosteje je to akt o računovodstvu, določijo, po kateri metodi bodo posamezne pomembne gospodarske kategorije izkazovala in vrednotila. Izbrana metoda mora biti za podjetje najboljša oz. mora odražati najbolj možne rezultate poslovanja podjetja glede na razmere, v katerih le-to deluje.

Računovodske metode vrednotenja in izkazovanja posameznih gospodarskih kategorij se od leta 1995 do leta 2011 niso kaj bistveno spremenile. Da pa so se spremenile, so to zahtevali spremenjeni SRS. Prav tako je bilo od leta 1995 do leta 2011 nekaj sprememb v posameznem poimenovanju računovodskih izrazov, npr. izkaza denarnih in finančnih tokov sta se s posameznimi spremembami SRS spreminjala, tako je bil leta 2001 to izkaz finančnega izida, v trenutno veljavnih SRS pa je to izkaz denarnih tokov.

S proučevanjem literature in analizo uporabe računovodskih metod v slovenskem prostoru od leta 1995 do leta 2011 sem prišla do naslednjih ugotovitev: Metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstvih so se od leta 1995 do leta 2011 malo spremenile, saj od sprejetja SRS 2001 ni več v veljavi metoda rastočega časovnega amortiziranja. Podjetja so v proučevanem obdobju najpogosteje uporabljala metodo enakomernega časovnega amortiziranja. Pri knjigovodskem zmanjševanju vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga je bilo prav tako nekaj sprememb, od SRS 2001 nista več v veljavi metodi LIFO in FIFO. Podjetja so tako od leta 1995 do leta 2001 najpogosteje knjigovodsko zmanjševala vrednosti zalog po metodi drsečih povprečnih cen, od leta 2006 pa do leta 2011 pa po metodi FIFO, posledica le-tega je bila ukinitvev metod LIFO in FIFO, v letu 2011 pa gospodarska kriza, saj je metoda FIFO ugodnejša za podjetja. Analizirala sem tudi metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov: pri le-teh so podjetja v celotnem obdobju najpogosteje uporabljala metodo proizvodnih stroškov. Prav tako je bilo pri metodah razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del, saj je v celotnem analiziranem obdobju prevladovala izkustvena metoda. Tudi oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit je bilo v vseh letih nespremenjeno, saj je prevladovalo posamezno oblikovanje popravkov vrednosti terjatev. Pri oblikovanju popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit je od leta 1995 do leta 2006 prevladovalo oblikovanje le-teh na podlagi kombinacije, tj. izkušenj iz preteklih let in realnih pričakovanj v načrtovanem obračunskem obdobju, leta 2011 pa je prevladovalo oblikovanje popravkov na podlagi realnih pričakovanj v načrtovanem obračunskem obdobju, česar posledica je bila finančna in gospodarska kriza. Pri izkazu uspeha oz. poslovnega izida je pri podjetjih v celotnem proučevanem obdobju prevladovala nemška različica. Sprememba se je pojavila pri sestavljanju izkaza finančnih in denarnih tokov po SRS 26 in 27 iz leta 1993. Leta 1995 sta prevladovala dvostranski izkaz finančnih tokov in izkaz denarnih tokov v kombinaciji tako dvostranske kot stopenjske oblike, leta 2001 pa stopenjski izkaz finančnih tokov in prav tako izkaz denarnih tokov, sestavljen v stopenjski obliki. Izkaz denarnih tokov po SRS 26 iz leta 2006 so podjetja od leta 2006 do leta 2011 najpogosteje sestavljala po posredni metodi, tj. različici II. V tistem obdobju je prevladovalo tudi sestavljanje izkaza gibanja kapitala v obliki sestavljene razpredelnice vseh sestavin kapitala.

Metode vrednotenja in izkazovanja posameznih gospodarskih kategorij v slovenskem prostoru (tudi glede na velikost in kapitalsko povezanost podjetja) se v proučevanem obdobju torej niso kaj bistveno spreminjale. Če pa so se, so do sprememb pripeljali spremenjeni SRS ter še trajajoča gospodarska in finančna kriza, saj je bilo nekaj sprememb ravno v letu 2011, tj. v letu, ko je v slovenskem prostoru gospodarska kriza še vedno trajala.

## LITERATURA IN VIRI

1. Accounting policies. (b.l.) V *Investopedia*. Najdeno 15. aprila 2013 na spletni strani <http://www.investopedia.com/terms/a/accounting-policies.asp>
2. Agarwal, R.K. (2004). Accounting Policies. *Finance India*, 18(4), 1817–1818.
3. Averkamp, H. (b.l.). Is the direct method still used in the statement of cash flows? Najdeno 20. septembra 2013 na spletnem naslovu <http://blog.accountingcoach.com/direct-method-cash-flow/>
4. Čižman, M. (2008). Predlog pravilnika o računovodstvu za pravne osebe zasebnega prava. *IKS: Revija za računovodstvo in finance*, 35(6), 29.
5. Glautier, M. W. E., & Underdown, B. (2001). *Accounting: Theory and Practice* (7<sup>th</sup> ed.). Harlow: Financial Times Prentice Hall.
6. Hočevar, M., Čadež, S., & Novak, A. (2012). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Hočevar, M., Igličar, S., & Zaman, M. (2001). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Hočevar, M., Zaman, M., & Petrovič, J. K. (2008). *Osnove računovodstva gospodarskega in javnega sektorja*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
9. Hodnik, B. (2002). *Vsebina in pomen izkaza finančnega izida pri sprejemanju odločitev* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
10. Holmes, G., Sugden, A., Gee, P., Vrankar, M., Hribar, V., Šribar, M., & Hauptman, M. (2005). *Interpretacija poslovnih poročil in računovodskih izkazov* (8. izdaja). Ljubljana: GV Založba.
11. Ibarra, V. C. (2008). Choice of inventory costing method of selected companies in the Philippines. *Journal of International Business Research*, 7(1), 17–30.
12. Igličar, A., & Hočevar, M. (2011). *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: GV Založba.
13. Kavčič, S. (2011). Razvojni trendi slovenskega računovodstva od leta 1995 do leta 2006. *Zbornik referatov 14. letne konference računovodij, Maribor* (str. 19–47). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

14. Kavčič, S., Koželj, S., & Odar, M. (1997a). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor: revija o reviziji*, 8(9), 12–40.
15. Kavčič, S., Koželj, S., & Odar, M. (1997b). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode. *Revizor: revija o reviziji*, 8(10), 18–48.
16. Kavčič, S., Koželj, S., & Odar, M. (2002). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor: revija o reviziji*, 13(11). 71–87.
17. Kavčič, S., Koželj, S., & Odar, M. (2003). Računovodstvo v Sloveniji. *Zbornik referatov 35. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 161–177). Portorož: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
18. Kavčič, S., Koželj, S., & Odar, M. (2009). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih, stanje 31. decembra 2006. *Revizor: revija o reviziji*, 20(2), 28–62.
19. Kavčič, S., Odar, M., & Koželj, S. (2013). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – predstavitev in prvi izsledki raziskav 1995 – 2011. *SIR\*IUS: Revija za teorijo in prakso revizije, računovodstva, davkov, financ, ocenjevanja vrednosti in drugih sorodnih področij*, 13(6), 2–25.
20. Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2010). *Intermediate accounting*. Hoboken: John Wiley & Sons.
21. Kimmel, P. D., Weygandt, J. J., & Kieso, D. E. (2005). *Principles of Accounting: Tools for Business Decision Making*. United states of America: John Wiley & Sons, Inc.
22. Koletnik, F., & Koželj, S. (2008). *Redni in posebni računovodski izkazi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
23. Komisija evropskih skupnosti. (2008). Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP). Najdeno 10. aprila 2013 na spletnem naslovu [http://www.si-revizija.si/o\\_siru/msrp.php](http://www.si-revizija.si/o_siru/msrp.php)
24. Koželj, S., Kavčič, S., & Odar, M. (2003). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode. *Revizor: revija o reviziji*, 14(9), 20–68.
25. McLaney, E., & Atrill, P. (2005). *Accounting: An Introduction* (3<sup>rd</sup> ed.). Harlow: Financial Times Prentice Hall.

26. Melavec, D., Novak, A., & Kokotec - Novak, M. (2012). *Gospodarjenje in računovodstvo*. Celje: Mednarodna fakulteta za družbene in poslovne študije.
27. Odar, M., Hieng, R., Koželj, S., Prusnik, M., & Zupančič, V. (2011). *Finančno računovodstvo za družbe*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
28. Odar, M., Kavčič, S., & Koželj, S. (2009). Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode. *Revizor: revija o reviziji*, 20(6), 47–81.
29. Pendlebury, M., & Groves, R. (2004). *Company Accounts – Analysis, interpretation und understanding* (6<sup>th</sup> ed.). London: Thomson Learning.
30. Popovič, M., Turk, B., & Turk, I. (2002a). *Mednarodni računovodski standardi 2001 – Mednarodni računovodski standard 2 (MRS 2)*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
31. Popovič, M., Turk, B., & Turk, I. (2002b). *Mednarodni računovodski standardi 2001 – Mednarodni računovodski standard 8 (MRS 8)*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
32. Popovič, M., Turk, B., & Turk, I. (2002c). *Mednarodni računovodski standardi 2001 – Mednarodni računovodski standard 12 (MRS 12)*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
33. Popovič, M., Turk, B., & Turk, I. (2002č). *Mednarodni računovodski standardi 2001 – Mednarodni računovodski standard 16 (MRS 16)*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
34. Slovenski inštitut za revizijo. (1995, april). *Slovenski računovodski standardi. (SRS 1993)*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
35. Slovenski inštitut za revizijo. (1998). *Kodeks računovodskih načel*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
36. Slovenski inštitut za revizijo. (2002, junij). *Slovenski računovodski standardi 2001. (SRS 2001)*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
37. Slovenian Institute of Auditors. (2003, julij). *Slovenian accounting standards 2001*. Ljubljana: Association of Accountants, Treasures and Auditors of Slovenia.

38. Slovenski inštitut za revizijo. (2010, marec). *Slovenski računovodski standardi 2006. (SRS 2006)*. (5. izdaja). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
39. Slovenski inštitut za revizijo & Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani (1996). *Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih* (raziskovalna naloga).
40. Slovenski inštitut za revizijo & Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani (2002). *Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih* (raziskovalna naloga).
41. Slovenski inštitut za revizijo & Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani (2007, 2008). *Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih* (raziskovalna naloga).
42. Slovenski inštitut za revizijo & Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani (2012). *Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih* (raziskovalna naloga).
43. Slovenski inštitut za revizijo (2013, marec). *Uporaba SRS, organiziranost računovodstva in metode poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih* (analiza - zbirnik).
44. Turk, I. (2004a). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije* (2. ponatis). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
45. Turk, I. (2004b). *Poslovno-organizacijski pojmovnik s slovensko-angleškim in angleško-slovenskim strokovnim slovarjem* (1. izdaja). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
46. Turk, I., Kavčič, S., & Koželj, S. (2003). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev.
47. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec - Novak, M., Koželj, S., & Odar, M. (2004). *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
48. Weetman, P. (2003). *Financial Accounting: An Introduction* (3<sup>rd</sup> ed.). Harlow: Financial Times Prentice Hall.
49. Weygandt, J. J., Kieso, D. E., & Kimmel, P. D. (2002). *Accounting principles* (6<sup>th</sup> ed.). New York: J. Wiley.

50. Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2011). *Financial accounting*. Hoboken: John Wiley & Sons.
51. White, D. (2013, 25. marec). Inventory Accounting Methods. Najdeno 20. aprila 2013 na spletnem naslovu <http://suite101.com/article/inventory-accounting-methods-a66308>
52. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD). *Uradni list RS št. 30/1993 z dne 10.6.1993*. Najdeno 15. junija 2013 na spletnem naslovu <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=199330&stevilka=1298>
53. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD). *Uradni list RS št. 32/1998 z dne 23.4.1995*. Najdeno 16. junija 2013 na spletnem naslovu <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=199832&stevilka=1451>
54. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). *Uradni list RS št. 65/2009 z dne 14.8.2009*. Najdeno 15. aprila 2013 na spletnem naslovu <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=200965&stevilka=3036>
55. Zaman, M., Hočevar, M., & Igličar, A. (2007). *Temelji računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
56. Zupančič, V. (2007). *Knjigovodstvo in obdavčitev pri zasebnikih*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

## **PRILOGE**







## KAZALO PRILOG

Priloga 1: Izkaz poslovnega izida - različica I - nemška oblika.....	1
Priloga 2: Izkaz poslovnega izida - različica II – anglo-ameriška oblika .....	2
Priloga 3: Izkaz denarnih tokov sestavljen po neposredni metodi - različica I.....	3
Priloga 4: Izkaz denarnih tokov sestavljen po posredni metodi - različica II .....	4
Priloga 5: Prva razsežnost (stolpci) izkaza gibanja kapitala .....	5
Priloga 6: Druga razsežnost (vrstice) izkaza gibanja kapitala .....	6
Priloga 7: Metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev od leta 2006 do leta 2011 glede na velikost podjetja .....	7
Priloga 8: Metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja .....	8
Priloga 9: Metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja .....	8
Priloga 10: Metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov na dan 31. 12. 1995 in 31. 12. 2006 glede na velikost podjetja .....	9
Priloga 11: Metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja .....	9
Priloga 12: Metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov na dan 31. 12. 1995 ter 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja .....	10
Priloga 13: Metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja .....	11
Priloga 14: Metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja .....	12
Priloga 15: Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit od leta 2001 do leta 2006 glede na velikost podjetja .....	12
Priloga 16: Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja .....	13
Priloga 17: Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit na dan 31. 12. 1995 in 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja .....	13
Priloga 18: Na podlagi česa podjetja glede na njihovo velikost oblikujejo popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit .....	14
Priloga 19: Na podlagi česa podjetja glede na njihovo kapitalsko povezanost oblikujejo popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit.....	14
Priloga 20: Različice izkaza poslovnega izida na dan 31. 12. 1995 in 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetij .....	15
Priloga 21: Metode sestavljanja izkaza denarnih tokov na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja .....	15
Priloga 22: Metode sestavljanja izkaza denarnih tokov na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja.....	16
Priloga 23: Oblike sestavljanja izkaza gibanja kapitala na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja .....	16

Priloga 24: Oblike sestavljanja izkaza gibanja kapitala na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja .....	17
--	----

## **Priloga 1: Izkaz poslovnega izida - različica I - nemška oblika**

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve
4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
5. Stroški blaga, materiala in storitev
  - a) Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala
  - b) Stroški storitev
6. Stroški dela
  - a) Stroški plač
  - b) Stroški socialnih zavarovanj (posebej izkazani stroški pokojninskih zavarovanj)
  - c) Drugi stroški dela
7. Odpisi vrednosti
  - a) Amortizacija
  - b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
  - c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
8. Drugi poslovni odhodki
9. Finančni prihodki iz deležev
  - a) Finančni prihodki iz deležev v družbah v skupini
  - b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih družbah
  - c) Finančni prihodki iz deležev v drugih družbah
  - d) Finančni prihodki iz drugih naložb
10. Finančni prihodki iz danih posojil
  - a) Finančni prihodki iz posojil, danih družbam v skupini
  - b) Finančni prihodki iz posojil, danih drugim
11. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev
  - a) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini
  - b) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih
12. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb
13. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti
  - a) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od družb v skupini
  - b) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank
  - c) Finančni odhodki iz izdanih obveznic
  - d) Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti
14. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti
  - a) Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do družb v skupini
  - b) Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti
  - c) Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti
15. Drugi prihodki
16. Drugi odhodki
17. Davek iz dobička
18. Odloženi davki

19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja  
(1±2+3+4-5-6-7-8+9+10+11-12-13-14+15-16-17±18)

*Vir: Slovenski inštitut za revizijo, SRS 2006, 2010, točka 25.6, str. 203–204.*

## **Priloga 2: Izkaz poslovnega izida - različica II – anglo-ameriška oblika**

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (z amortizacijo) oziroma nabavna vrednost prodanega blaga
3. Kosmati poslovni izid od prodaje (1-2)
4. Stroški prodajanja (z amortizacijo)
5. Stroški splošnih dejavnosti (z amortizacijo)
  - a) Stroški splošnih dejavnosti
  - b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
  - c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
6. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
7. Finančni prihodki iz deležev
  - a) Finančni prihodki iz deležev v družbah v skupini
  - b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih družbah
  - c) Finančni prihodki iz deležev v drugih družbah
  - d) Finančni prihodki iz drugih naložb
8. Finančni prihodki iz danih posojil
  - a) Finančni prihodki iz posojil, danih družbam v skupini
  - b) Finančni prihodki iz posojil, danih drugim
9. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev
  - a) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini
  - b) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih
10. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb
11. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti od bank
  - a) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od družb v skupini
  - b) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank
  - c) Finančni odhodki iz izdanih obveznic
  - d) Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti
12. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti
  - a) Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do družb v skupini
  - b) Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti
  - c) Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti
13. Drugi prihodki
14. Drugi odhodki
15. Davek iz dobička
16. Odloženi davki

17. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja  
(3-4-5+6+7+8+9-10-11-12+13-14-15±16).

*Vir: Slovenski inštitut za revizijo, SRS 2006, 2010, točka 25.7, str. 204.*

### **Priloga 3: Izkaz denarnih tokov sestavljen po neposredni metodi - različica I**

- A. Denarni tokovi pri poslovanju
- a) Prejemki pri poslovanju
    - Prejemki od prodaje proizvodov in storitev
    - Drugi prejemki pri poslovanju
  - b) Izdatki pri poslovanju
    - Izdatki za nakupe materiala in storitev
    - Izdatki za plače in deleže zaposlencev v dobičku
    - Izdatki za dajatve vseh vrst
    - Drugi izdatki pri poslovanju
  - c) Pribitek prejemkov pri poslovanju ali pribitek izdatkov pri poslovanju (a+b)
- B. Denarni tokovi pri naložbenju
- a) Prejemki pri naložbenju
    - Prejemki od dobljenih obresti in deležev v dobičku drugih, ki se nanašajo na naložbenje
    - Prejemki od odtujitve neopredmetenih sredstev
    - Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev
    - Prejemki od odtujitve naložbenih nepremičnin
    - Prejemki od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb
    - Prejemki od odtujitve kratkoročnih finančnih naložb
  - b) Izdatki pri naložbenju
    - Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev
    - Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
    - Izdatki za pridobitev naložbenih nepremičnin
    - Izdatki za pridobitev dolgoročnih finančnih naložb
    - Izdatki za pridobitev kratkoročnih finančnih naložb
  - c) Prebitek prejemkov pri naložbenju ali pribitek izdatkov pri naložbenju (a+b)
- C. Denarni tokovi pri financiranju
- a) Prejemki pri financiranju
    - Prejemki od vplačanega kapitala
    - Prejemki od povečanja dolgoročnih finančnih obveznosti
    - Prejemki od povečanja kratkoročnih finančnih obveznosti
  - b) Izdatki pri financiranju
    - Izdatki za dane obresti, ki se nanašajo na financiranje
    - Izdatki za vračila kapitala
    - Izdatki za odplačila dolgoročnih finančnih obveznosti

- Izdatki za odplačila kratkoročnih finančnih obveznosti
- Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku
- c) Pribitek prejemkov pri financiranju ali pribitek izdatkov pri financiranju (a+b)
- Č. Končno stanje denarnih sredstev
  - x) denarni izid v obdobju (seštevek pribitkov Ac, BC in Cc)
  - +
  - y) Začetno stanje denarnih sredstev

*Vir: Slovenski inštitut za revizijo, SRS 2006, 2010, točka 26.6, str. 214–215.*

#### **Priloga 4: Izkaz denarnih tokov sestavljen po posredni metodi - različica II**

- A. Denarni tokovi pri poslovanju
  - a) Postavke izkaza poslovnega izida
    - Poslovni prihodki (razen za prevrednotenje) in finančni prihodki iz poslovnih terjatev
    - Poslovni odhodki brez amortizacije (razen za prevrednotenje) in finančni odhodki iz poslovnih obveznosti
    - Davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih
  - b) Spremembe čistih obratnih sredstev (in časovnih razmejitev, rezervacij ter odloženih terjatev in obveznosti za davek) poslovnih postavk bilance stanja
    - Začetne manj končne poslovne terjatve
    - Začetne manj končne aktivne časovne razmejitve
    - Začetne manj končne odložene terjatve za davek
    - Začetna manj končna sredstva (skupina za odtujitev) za prodajo
    - Začetne manj končne zaloge
    - Končni manj začetni poslovni dolgovi
    - Končne manj začetne pasivne časovne razmejitve in rezervacije
    - Končne manj začetne odložene obveznosti za davek
  - c) Pribitek prejemkov pri poslovanju ali pribitek izdatkov pri poslovanju (a+b)
- B. Denarni tokovi pri naložbenju
  - a) Prejemki pri naložbenju
    - Prejemki od dobljenih obresti in deležev v dobičku drugih, ki se nanašajo na naložbenje
    - Prejemki od odtujitve neopredmetenih sredstev
    - Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev
    - Prejemki od odtujitve naložbenih nepremičnin
    - Prejemki od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb
    - Prejemki od odtujitve kratkoročnih finančnih naložb
  - b) Izdatki pri naložbenju
    - Izdatki za pridobitev neopredmetenih sredstev
    - Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev

- Izdatki za pridobitev naložbenih nepremičnin
- Izdatki za pridobitev dolgoročnih finančnih naložb
- Izdatki za pridobitev kratkoročnih finančnih naložb
- c) Pribitek prejemkov pri naložbenju ali pribitek izdatkov pri naložbenju (a+b)
- C. Denarni tokovi pri financiranju
  - a) Prejemki pri financiranju
    - Prejemki od vplačanega kapitala
    - Prejemki od povečanja dolgoročnih finančnih obveznosti
    - Prejemki od povečanja kratkoročnih finančnih obveznosti
  - b) Izdatki pri financiranju
    - Izdatki za dane obresti, ki se nanašajo na financiranje
    - Izdatki za vračila kredita
    - Izdatki za odplačila dolgoročnih finančnih obveznosti
    - Izdatki za odplačila kratkoročnih finančnih obveznosti
    - Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku
  - c) Pribitek prejemkov pri financiranju ali pribitek izdatkov pri financiranju (a+b)
- Č. Končno stanje denarnih sredstev
  - x) denarni izid v obdobju (seštevek prebitkov Ac, Bc in Cc)
  - +
  - y) Začetno stanje denarnih sredstev

*Vir: Slovenski inštitut za revizijo, SRS 2006, 2010, točka 26.9, str. 215–216.*

### **Priloga 5: Prva razsežnost (stolpci) izkaza gibanja kapitala**

- I. Vpoklicni kapital
  - 1. Osnovni kapital
  - 2. Nepoklicani kapital (kot odbitna postavka)
- II. Kapitalske rezerve
- III. Rezerve iz dobička
  - 1. Zakonske rezerve
  - 2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže
  - 3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)
  - 4. Statutarne rezerve
  - 5. Druge rezerve iz dobička
- IV. Presežek iz prevrednotenja
- V. Preneseni čisti poslovni izid
  - 1. Preneseni čisti dobiček
  - 2. Prenesena čista izguba
- VI. Čisti poslovni izid poslovnega leta
  - 1. Čisti dobiček poslovnega leta

2. Čista izguba poslovnega leta
- VII. Skupaj

*Vir: Slovenski inštitut za revizijo, SRS 2006, 2010, točka 27.4, str. 223.*

**Priloga 6: Druga razsežnost (vrstice) izkaza gibanja kapitala**

- A.1. Stanje koncem prejšnjega poročevalskega obdobja
- a) Preračuni za nazaj
  - b) Prilagoditve za nazaj
- A.2. Začetno stanje poročevalskega obdobja
- B.1. Spremembe lastniškega kapitala – transakcije z lastniki
- a) Vpis vpoklicnega osnovnega kapitala
  - b) Vpis nevpoklicanega osnovnega kapitala
  - c) Vpoklic vpisanega osnovnega kapitala
  - č) Vnos dodatnih vplačil kapitala
  - d) Nakup lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev
  - e) Odtujitev oziroma umik lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev
  - f) Vračilo kapitala
  - g) Izplačilo dividend
  - h) Izplačilo nagrad organom vodenja in nadzora
  - i) Druge spremembe lastniškega kapitala
- B.2. Celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja
- a) Vnos čistega poslovnega izida poročevalskega obdobja
  - b) Sprememba presežka iz prevrednotenja neopredmetenih sredstev
  - c) Spremembe presežka iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev
  - č) Sprememba presežka iz prevrednotenja finančnih naložb
  - d) Druge sestavine vseobsegajočega donosa poročevalskega obdobja
- B.3. Spremembe v kapitalu
- a) Razporeditev preostalega dela čistega dobička primerjalnega poročevalskega obdobja na druge sestavine kapitala
  - b) Razporeditev dela čistega dobička poročevalskega obdobja na druge sestavine kapitala po sklepu organov vodenja in nadzora
  - c) Razporeditev dela čistega dobička za oblikovanje dodatnih rezerv po sklepu skupščine
  - č) Poravnava izgube kot odbitne sestavine kapitala
  - d) Oblikovanje rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže iz drugih sestavin kapitala
  - e) Sprostitev rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže ter razporeditev na druge sestavine kapitala
  - f) Druge spremembe v kapitalu

C. Končno stanje poročevalskega obdobja

*Vir: Slovenski inštitut za revizijo, SRS 2006, 2010, točka 27.5, str. 223–224.*

**Priloga 7: Metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev od leta 2006 do leta 2011 glede na velikost podjetja**

*Tabela 1: Metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev od leta 2006 o leta 2011 glede na velikost podjetja*

Metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev	31. 12. 2006			31. 12. 2011		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij					
a) enakomerno časovno amortiziranje	95,20	98,30	98,10	91,18	85,71	100,00
b) padajoče časovno amortiziranje	3,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
c) uporabnostno (funkcionalno) amortiziranje	1,60	0,00	1,90	0,00	0,00	0,00
č) kombinacija metod a), b) in c)	0,00	1,70	0,00	8,82	14,29	0,00
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: M. Odar, S. Kavčič & S. Koželj, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2009, str. 54.*

**Priloga 8: Metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev na dan 31. 12. 2011  
glede na kapitalsko povezanost podjetja**

*Tabela 2: Metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja*

Metode amortiziranja amortizirljivih osnovnih sredstev	31. 12. 2011		
	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetja v tujini	Kapitalsko nepovezana podjetja
	Odstotek podjetij		
a) enakomerno časovno amortiziranje	95,24	91,67	93,22
b) padajoče časovno amortiziranje	0,00	0,00	0,00
c) uporabnostno (funkcionalno) amortiziranje	0,00	0,00	0,00
č) kombinacija metod a), b) in c)	4,76	8,33	6,78
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

**Priloga 9: Metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja**

*Tabela 3: Metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja*

Metode zmanjševanja vrednosti zalog surovin, materiala in trgovskega blaga	31. 12. 2011		
	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetja v tujini	Kapitalsko nepovezana podjetja
	Odstotek podjetij		
a) metoda drsečih povprečnih cen	42,86	47,06	38,18
b) metoda tehtanih povprečnih cen	9,52	11,76	14,55
c) metoda zaporednih cen (FIFO)	47,62	41,18	47,27
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

**Priloga 10: Metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov na dan 31. 12. 1995 in 31. 12. 2006 glede na velikost podjetja**

*Tabela 4: Metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov na dan 31. 12. 1995 in 31. 12. 2006 glede na velikost podjetja*

Metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov	31. 12. 1995			31. 12. 2006		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij					
a) metoda proizvajalnih stroškov	51,30	43,80	23,30	70,45	57,14	32,56
b) metoda zožene lastne cene	13,80	12,50	13,30	18,18	20,41	23,26
c) metoda spremenljivih stroškov	6,30	9,40	16,70	6,82	8,16	18,60
č) druge metode	28,60	34,30	46,70	4,55	14,29	25,58
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 1997b, str. 31; M. Odar, S. Kavčič, & S. Koželj, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 2009, str. 67.*

**Priloga 11: Metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja**

*Tabela 5: Metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja*

Metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov	31. 12. 2011		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij		
a) metoda proizvajalnih stroškov	51,85	54,55	56,00
b) metoda zožene lastne cene	7,41	15,15	12,00
c) metoda spremenljivih stroškov	14,81	12,12	12,00
č) druge metode	25,93	18,18	20,00
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

**Priloga 12: Metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov na dan 31. 12. 1995 ter 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja**

*Tabela 6: Metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov na dan 31. 12. 1995 ter 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja*

Metode vrednotenja zalog poslovnih učinkov	31. 12. 1995			31. 12. 2011		
	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetij v tujini	Kapitalsko nepovezana podjetja	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetja v tujini	Kapitalsko nepovezana podjetja
	Odstotek podjetij					
a) metoda proizvodjalnih stroškov	53,30	40,50	45,80	58,82	66,67	48,98
b) metoda zožene lastne cene	10,10	26,20	11,20	0,00	16,67	14,29
c) metoda spremenljivih stroškov	6,70	9,50	8,40	23,53	5,55	12,24
č) druge metode	29,90	23,80	34,60	17,65	11,11	24,49
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 1997b, str. 31.*

**Priloga 13: Metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja**

*Tabela 7: Metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja*

Metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del	31. 12. 2011		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij		
a) po izkustveni metodi	51,72	38,10	19,35
b) po metodi ocenjenih stopenj spremenljivosti stroškov	24,14	11,90	3,23
c) po metodi koeficientov odzivljivosti (reagibilnosti)	3,45	0,00	0,00
č) po metodi računske interpolacije	3,45	2,38	0,00
d) po metodi dodatnih stroškov	0,00	2,38	3,23
e) po grafični metodi	3,45	0,00	3,23
f) po metodi regresijskih enačb	0,00	0,00	0,00
g) po drugih metodah	3,45	11,90	0,00
h) ne razčlenjujejo stroškov	10,34	33,34	70,96
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

**Priloga 14: Metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja**

*Tabela 8: Metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja*

Metode razčlenjevanja stroškov na stalni in spremenljivi del	31. 12. 2011		
	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetja v tujini	Kapitalsko nepovezana podjetja
	Odstotek podjetij		
a) po izkustveni metodi	33,33	35,00	38,60
b) po metodi ocenjenih stopenj spremenljivosti stroškov	12,50	30,00	7,02
c) po metodi koeficientov odzivljivosti (reagibilnosti)	0,00	5,00	0,00
č) po metodi računske interpolacije	4,17	0,00	1,75
d) po metodi dodatnih stroškov	4,17	0,00	1,75
e) po grafični metodi	4,17	0,00	1,75
f) po metodi regresijskih enačb	0,00	0,00	0,00
g) po drugih metodah	4,17	15,00	3,51
h) ne razčlenjujejo stroškov	37,49	15,00	45,62
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

**Priloga 15: Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit od leta 2001 do leta 2006 glede na velikost podjetja**

*Tabela 9: Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit od leta 2001 do leta 2006 glede na velikost podjetja*

Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev	31. 12. 2001			31. 12. 2006		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij					
a) pavšalno	9,30	5,00	3,10	9,70	3,40	1,90
b) posamezno	41,00	41,00	37,50	59,70	51,70	52,80
c) kombinirano	22,30	8,00	12,50	19,40	22,40	20,80
č) jih ne oblikujemo	27,40	46,00	46,90	11,20	22,50	24,50
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Vir: S. Koželj, S. Kavčič, & M. Odar, *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode*, 2003, str. 54; M. Odar, S. Kavčič, & S. Koželj, *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode*, 2009, str. 74.

**Priloga 16: Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja**

*Tabela 10: Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja*

Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev	31. 12. 2011		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij		
a) pavšalno	22,22	0,00	4,00
b) posamezno	44,45	88,89	92,00
c) kombinirano	33,33	11,11	4,00
č) jih ne oblikujemo	/	/	/
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

**Priloga 17: Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit na dan 31. 12. 1995 in 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja**

*Tabela 11: Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit na dan 31. 12. 1995 in 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja*

Oblikovanje popravkov vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit	31. 12. 1995			31. 12. 2011		
	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetij v tujini	Kapitalsko nepovezana podjetja	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetja v tujini	Kapitalsko nepovezana podjetja
	Odstotek podjetij					
a) pavšalno	6,70	11,90	10,70	0,00	11,76	11,11
b) posamezno	46,70	47,90	48,60	81,25	64,71	75,56
c) kombinirano	13,30	31,00	15,90	18,75	23,53	13,33
č) jih ne oblikujemo	33,30	9,20	24,80	/	/	/
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 1997b, str. 41.*

**Priloga 18: Na podlagi česa podjetja glede na njihovo velikost oblikujejo popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit**

*Tabela 12: Na podlagi česa podjetja glede na njihovo velikost oblikujejo popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit*

Popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit oblikujemo na podlagi	31. 12. 2011		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij		
a) izkušenj iz preteklih let	9,09	18,42	3,57
b) realnih pričakovanj v načrtovanem obračunskem obdobju	27,28	26,32	28,57
c) na podlagi navedb po a) in b) hkrati	33,33	28,94	21,43
č) drugačnih meril	6,06	0,00	3,57
d) ni prodaje na kredit	24,24	26,32	42,86
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

**Priloga 19: Na podlagi česa podjetja glede na njihovo kapitalsko povezanost oblikujejo popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit**

*Tabela 13: Na podlagi česa podjetja glede na njihovo kapitalsko povezanost oblikujejo popravke vrednosti terjatve do kupcev iz prodaje na kredit*

Popravke vrednosti terjatev do kupcev iz prodaje na kredit oblikujemo na podlagi	31. 12. 2011		
	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetja v tujini	Kapitalsko nepovezana podjetja
	Odstotek podjetij		
a) izkušenj iz preteklih let	4,35	19,05	11,11
b) realnih pričakovanj v načrtovanem obračunskem obdobju	39,13	33,33	20,37
c) na podlagi navedb po a) in b) hkrati	17,39	23,81	35,19
č) drugačnih meril	4,35	0,00	3,70
d) ni prodaje na kredit	34,78	23,81	29,63
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

**Priloga 20: Različice izkaza poslovnega izida na dan 31. 12. 1995 in 31. 12. 2011 glede na kapitalno povezanost podjetij**

*Tabela 14: Različice izkaza poslovnega izida na dan 31. 12. 1995 in 31. 12. 2011 glede na kapitalno povezanost podjetij*

Različice izkaza uspeha po SRS 25	31. 12. 1995			31. 12. 2011		
	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetja v tujini	Kapitalno nepovezana podjetja	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetja v tujini	Kapitalno nepovezana podjetja
	Odstotek podjetij					
a) anglo-ameriška različica	40,00	21,43	19,14	10,00	42,11	18,52
b) nemška različica	56,67	78,57	77,03	90,00	57,89	81,48
c) francoska različica	3,33	0,00	3,83	/	/	/
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

*Vir: S. Kavčič, S. Koželj, & M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih – druge možne računovodske metode, 1997b, str. 44.*

**Priloga 21: Metode sestavljanja izkaza denarnih tokov na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja**

*Tabela 15: Metode sestavljanja izkaza denarnih tokov na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja*

Metode sestavljanja izkaza denarnih tokov	31. 12. 2011		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij		
a) neposredna metoda (različica I)	33,33	44,44	31,82
b) posredna metoda (različica II)	50,00	44,44	13,64
c) skrajšana različica II (prilagojeno razčlenjevanje postavk)	16,67	11,12	54,54
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

**Priloga 22: Metode sestavljanja izkaza denarnih tokov na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja**

*Tabela 16: Metode sestavljanja izkaza denarnih tokov na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja*

Metode sestavljanja izkaza denarnih tokov	31. 12. 2011		
	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetja v tujini	Kapitalsko nepovezana podjetja
	Odstotek podjetij		
a) neposredna metoda (različica I)	42,86	33,33	37,50
b) posredna metoda (različica II)	38,09	55,56	33,33
c) skrajšana različica II (prilagojeno razčlenjevanje postavk)	19,05	11,11	29,17
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

**Priloga 23: Oblike sestavljanja izkaza gibanja kapitala na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja**

*Tabela 17: Oblike sestavljanja izkaza gibanja kapitala na dan 31. 12. 2011 glede na velikost podjetja*

Oblike sestavljanja izkaza gibanja kapitala	31. 12. 2011		
	Velika podjetja	Srednje velika podjetja	Mala podjetja
	Odstotek podjetij		
a) ločene razpredelnice sprememb za vsako sestavino kapitala	13,33	22,86	6,67
b) sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala	86,67	77,14	93,33
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

**Priloga 24: Oblike sestavljanja izkaza gibanja kapitala na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja**

*Tabela 18: Oblike sestavljanja izkaza gibanja kapitala na dan 31. 12. 2011 glede na kapitalsko povezanost podjetja*

Oblike sestavljanja izkaza gibanja kapitala	31. 12. 2011		
	Podjetje ima tujega lastnika	Podjetje je lastnik podjetja v tujini	Kapitalsko nepovezana podjetja
	Odstotek podjetij		
a) ločene razpredelnice sprememb za vsako sestavino kapitala	17,65	15,00	16,67
b) sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala	82,35	85,00	83,33
<b>SKUPAJ</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>