

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

VPLIV SPREMEMB SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH
STANDARDOV NA DELO ZUNANJEGA REVIZORJA

Ljubljana, julij 2004

SIMON JESENKO

IZJAVA

Študent Simon JESENKO izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Slavke KAVČIČ in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 14.07.2004

Podpis:

KAZALO

1. Uvod	1
2. Naloge zunanjega revizorja	2
2.1. Naloge zunanjega revizorja po ZRev-1	3
2.2. Naloge zunanjega revizorja po ZGD	6
2.3. Naloge zunanjega revizorja po SRS	7
3. Spremembe v SRS, ki spreminjajo delo zunanjega revizorja ...	9
3.1. Namesto revalorizacije, prevrednotevanje.....	9
3.1.1. Prehod od načela previdnosti k načelu poštene vrednosti	10
3.1.1.1. Načelo previdnosti.....	10
3.1.1.2. Načelo poštene vrednosti.....	11
3.1.2. Prevrednotevanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih glede na prenovljene SRS	12
3.1.3. Večja vloga ocenjevalcev vrednosti sredstev	14
3.1.4. Vpliv prevrednotenja na delo revizorja	15
3.2. Obsežnejša obvezna razkritja v letnem poročilu	17
3.2.1. Definicija pojma razkritje	17
3.2.2. Obvezna razkritja	18
3.2.2.1. Obvezna razkritja po zakonu o gospodarskih družbah.....	18
3.2.2.2. Obvezna razkritja v poslovnem poročilu.....	18
3.2.2.3. Obvezna razkritja v računovodskem poročilu.....	19
3.2.2.4. Dodatna obvezna razkritja po slovenskih računovodskih standardih.....	22
3.2.3. Splošna razkritja	23
3.2.4. Razkritja v računovodskih izkazih	23
3.2.4.1. Razkritja v bilanci stanja	23
3.2.4.2. Razkritja pri kapitalu	24
3.2.4.3. Razkritja v izkazu poslovnega izida	25
3.2.4.4. Razkritja v izkazu gibanja kapitala.....	26
3.2.4.5. Razkritja v izkazu finančnega izida.....	26
3.2.5. Druga razkritja	26
3.2.6. Vpliv obsežnejših razkritij na delo revizorja	27
3.3. Novosti v SRS po posameznih postavkah bilance stanja in v izkazu poslovnega izida.....	28
3.3.1. Aktivne postavke bilance stanja	28
3.3.1.1. Opredmetena osnovna sredstva	28
3.3.1.2. Neopredmetena dolgoročna sredstva.....	29
3.3.1.3. Dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe.....	30
3.3.1.4. Zaloge	30
3.3.1.5. Terjatve.....	31
3.3.1.7. Denarna sredstva	32
3.3.1.8. Aktivne kratkoročne časovne razmejitev	32
3.3.2. Pasivne postavke bilance stanja	32
3.3.2.1. Kapital	32
3.3.2.2. Dolgoročni dolgovi.....	36
3.3.2.3. Kratkoročni dolgovi.....	36

3.3.2.4. Dolgoročne rezervacije.....	36
3.3.2.5. Pasivne kratkoročne časovne razmejitve.....	37
3.3.3. Najpomembnejše novosti v izkazu poslovnega izida.....	37
3.3.3.1. Stroški dela in povračil zaposlencem.....	37
3.3.3.2. Odhodki v prenovljenih SRS.....	38
3.3.3.3. Prihodki v prenovljenih SRS.....	38
3.3.3.4. Izkaz poslovnega izida.....	38
3.3.4. Vpliv novosti v posameznih postavkah bilance stanja in izkaza poslovnega izida na delo revizorja.....	39
4. Sklep.....	39
Literatura.....	42
Viri.....	44

1. Uvod

S tehničnem razvojem in razvojem delitve dela se je v razvitem svetu upravljanje ločilo od vodenja. Lastniki so se nehali neprestano ukvarjati z izvajanjem in vodenjem in so to funkcijo prepustili novemu sloju – poslovodstvu. Za svoje potrebe in potrebe zunanjih uporabnikov, med katere lahko v neki meri štejemo tudi državo, morajo družbe izdelovati računovodske izkaze, v katerih razkrivajo tako stanje svojih sredstev, obveznosti in kapitala kakor tudi obračune poslovanja. Med uporabnike računovodskih izkazov se štejejo sedanji in možni vlagatelji, zaposleni v družbi, posojilodajalci, dobavitelji in drugi dajalci blagovnih kreditov, kupci, vlade in njihovi organi ter javnost. Z razvojem gospodarstva se je postopno usposobila skupina strokovnjakov, ki je strokovno in neodvisno nadzorovala delo in delovanje poslovodstva predvsem z nadziranjem oziroma revidiranjem računovodskih izkazov.

Revidiranje je po definiciji neodvisno preiskovanje računovodskih informacij družbe, kadar je cilj takega preiskovanja podati sodbo o teh informacijah. Glavni namen revizije je zagotoviti kredibilnost računovodskim informacijam, kar pomeni, da so informacije, predstavljene v računovodskih izkazih, pravilne in se na njih lahko zanašajo zunanji uporabniki. Zunanji uporabniki koristijo računovodske informacije za sprejemanje ekonomskih odločitev (npr. odločitev o investiranju v družbo), pri čemer vsako odločitev spremlja določena mera tveganja. Vloga revizorja je, da omenjeno tveganje zmanjša. Če sem bolj natančen, delo revizorja zmanjšuje informacijsko tveganje oziroma tveganje, da so računovodske informacije, na podlagi katerih se sprejemajo ekonomske odločitve, napačne (Whittington, Pany, 2001, str. 7).

Revizor je torej oseba, ki na podlagi svojega poglobljenega strokovnega znanja pregleda (revidira) računovodske izkaze in izrazi mnenje o tem, ali so računovodske informacije resnična in poštena slika v skladu s predpisano zakonodajo.

Zagotovo so najpomembnejši zakonski okvir pri pripravi računovodskih informacij slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS), ki so bili v prvotni različici sprejeti leta 1993, uporabljati pa so se začeli s 1.1.1994 (Odar, 2000, str. 377-378). Z razvojem računovodske teorije in prakse pa se je pojavila potreba po prenovi SRS. Prenovljeni SRS so bili sprejeti in objavljeni v Uradnem listu RS 22.12.2001, uporabljati pa so se začeli s 1.1.2002. Glavni namen posodobitve je zmanjšanje nasprotij z mednarodnimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju MRS) in usklajitev s sodobnimi računovodskimi usmeritvami. Evropska unija namreč sledi razvoju v smeri poenotenja računovodskih izkazov in sicer bodo najpozneje do leta 2005 morale vse družbe v Evropski uniji (EU), ki so uvrščene na borzo in pripravljajo konsolidirane računovodske izkaze, začeti uporabljati MRS (Horvat, 2001). Glavni razlog za uporabo enotnih računovodskih standardov sta dobro znana globalizacija trga blaga, delovne

sile in kapitala ter dinamika mednarodnih finančnih trgov, ki zahtevata za zunanje uporabnike večjo primerljivost ter poenotenje računovodskih izkazov in informacij različnih držav (Horvat, 2001).

S prenovo SRS pa se je spremenilo tudi delo revizorjev. V teoriji in praksi poznamo tri vrste revizije: notranjo, zunanjo in državno. V diplomskem delu sem se omejil na zunanje revizorje, ki opravljajo neodvisne revizijske storitve na podlagi pogodb in niso zaposleni v družbah, katerih trditve ali predstavitev revidirajo. Zaradi povezanosti prenovljenih SRS s prenovljenim zakonom o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD), sem pri pisanju diplomskega dela upošteval tudi novosti v prenovljeni noveli ZGD-F.

Cilj diplomskega dela je prikazati vpliv prenovljenih SRS na delo zunanjega revizorja in pri tem opozoriti na področja prenove SRS, ki so za delo zunanjega revizorja najpomembnejša. Pri tem sem se omejil predvsem na uvedbo novega pojma prevrednotevanje, ki je nadomestil staro revalorizacijo in obsežnejša, zakonsko zahtevana razkritja v letnih poročilih družb.

Diplomsko delo, v katerem preučujem vpliv sprememb prenovljenih SRS na delo revizorja, je sestavljeno iz štirih poglavij (vključno z uvodom).

V drugem poglavju predstavljam naloge zunanjega revizorja, pri čemer izhajam iz zakonskih okvirov, ki te naloge na področju republike Slovenije določajo. Ti zakoni so SRS, ZGD in Zakon o revidiranju (v nadaljevanju Zrev1), ki predstavlja osnovo revizorskega poklica.

V tretjem poglavju predstavljam spremembe v SRS, ki spreminjajo delo zunanjega revizorja. Med spremembami SRS sem izpostavil prevrednotevanje namesto revalorizacije in obsežnejša, zakonsko zahtevana razkritja, ki jih morajo upoštevati družbe pri pripravi letnih poročil. Pri tem sem podrobno predstavil novosti in jih povezal z delom revizorja. Poleg navedenih dveh sprememb sem v tretji točki tretjega poglavja na splošno predstavil še najpomembnejše novosti po posameznih postavkah bilance stanja in tudi pomembnejše novosti v izkazu poslovnega izida ter na koncu podal mnenje o vplivu navedenih sprememb na delo revizorja.

Diplomsko delo sem zaključil s sklepom, v katerem sem povzel svoje ugotovitve in podal končno sklepno misel vpliva prenove SRS na delo zunanjega revizorja.

2. Naloge zunanjega revizorja

Naloga zunanjega revizorja je v prvi vrsti pregledati računovodske informacije družbe in na tej podlagi podati mnenje o resničnosti, poštenosti in objektivnosti teh informacij, s katerimi se družba želi predstavljati svojemu okolju. Revizor, kot strokovna in neodvisna oseba nadzoruje delo in delovanje posloводства z revidiranjem računovodskih izkazov. O svojih opažanjih in mnenjih mora revizor poročati v prvi vrsti lastnikom (Odar, 1997, str. 355). Njegova odgovornost pa ni omejena le na lastnike, ampak je razširjena tudi na zunanje uporabnike računovodskih informacij. Vsi ti namreč zaupajo revizorjevi strokovnosti in

neodvisnosti. Njegova odgovornost je zatorej izredno velika. Lee zagovarja trditev, da obstajajo tri stopnje revizorjeve odgovornosti (Dunn, 1996, str. 41):

1. »specifična odgovornost« je odgovornost do lastnikov oziroma delničarjev in njihove družbe;
2. »etična odgovornost« je odgovornost do revizorjevega poklica in javnosti;
3. »obzirna in neformalna odgovornost« je odgovornost do drugih oseb, ki uporabljajo računovodske izkaze družbe.

Pri revidiranju računovodskih informacij mora revizor upoštevati številne zakonske okvire oziroma predpise, ki opredeljujejo njegove naloge in dolžnosti in so tudi podlaga za izdajo revizorjevega mnenja. Med zakonskimi okviri v Sloveniji so za delo zunanjega revizorja najpomembnejši Zakon o revidiranju (Zrev-1), Zakon o gospodarskih družbah in Slovenski računovodski standardi (SRS). V nadaljevanju zato predstavljam naloge zunanjega revizorja v povezavi z omenjenimi zakoni.

2.1. Naloge zunanjega revizorja po ZRev-1

Zakon o revidiranju določa način revidiranja, in sicer mora le-to potekati v skladu s tem zakonom, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo ter mednarodnimi standardi revidiranja in mednarodnimi stališči o revidiranju, ki jih pri Mednarodnem združenju računovodij sprejema Mednarodni odbor za pravila revidiranja.

Revidiranje se opravlja v primerih, določenih z omenjenim zakonom, ali na podlagi naročila pravne osebe. Medsebojne pravice in obveznosti revizijske družbe in pravne osebe, pri kateri se opravlja revidiranje, uredita stranki s pogodbo o revidiranju, ki mora biti sklenjena v pisni obliki. Cena za storitve revidiranja mora biti določena v skladu s smernicami za oblikovanje cen revizijskih storitev (Zakon o revidiranju, 2001).

Dolžnosti revizorjev, definirane v ZRev-1, so ustrezno opravljanje revidiranja, varovanje zaupnih podatkov, neodvisnost revidiranja, izdaja poročila o revidiranju in izdaja mnenja pooblaščenega revizorja:

1.) Opravljanje revidiranja

23. člen ZRev-1 določa, da mora revizijska družba revidiranje opraviti v skladu s pravili revidiranja ter revizijsko dokumentacijo pripravljati in voditi v slovenskem jeziku in jo hraniti še pet let po opravljenem revidiranju. Način hranjenja revizijske dokumentacije določi inštitut za revizijo.

2.) Varovanje zaupnih podatkov

Revizor mora sam določiti katere informacije potrebuje za učinkovit pregled poslovanja družbe. Ta odločitev nikakor ne sme biti ovirana s strani naročnika revizije, v

prepričanju, da so nekatere informacije zaupne in revizorju nedostopne. Učinkovit in uspešen revizijski pregled je odvisen predvsem od zaupanja, ki ga naročnik izkazuje revizorju ter od pravočasne in resnične predstavitve informacij. Družba mora revizorju zaupati, da se bodo tretjim osebam razkrile le tiste informacije, ki jih zahteva zakonodaja in informacije, za katere je revizor pridobil izrecno dovoljenje naročnika, da jih lahko razkrije (O'Reilly et al., 1990, str. 58). 22. člen Zrev-1 navaja, da mora revizijska družba kot zaupne varovati vse podatke, dejstva in okoliščine, za katere je izvedela pri opravljanju revidiranja in jih ne sme sporočiti tretjim osebam, niti jih sama izkoriščati ali omogočiti, da bi jih izkoriščale tretje osebe.

Dolžnost varovanja zaupnih podatkov, določena s 22. členom ZRev-1 (2001) pa ne velja v naslednjih primerih:

- če nadzorni organ, ki je pristojen za izvajanje nadzora nad revidirano družbo, od revizijske družbe zahteva dodatna pojasnila,
- če je revizijska družba na podlagi zakona o določenih okoliščinah dolžna poročati nadzornemu organu,
- če pravna oseba izrecno pisno pristane, da se sporočijo posamezni zaupni podatki,
- če so podatki potrebni za ugotavljanje dejstev v kazenskih postopkih in predložitvev teh podatkov pisno zahteva oziroma naloži pristojno sodišče,
- če iz podatkov, dejstev in okoliščin, ki jih je revizijska družba izvedela pri opravljanju revidiranja, izhaja utemeljen sum, da je bilo storjeno kaznivo dejanje, v zvezi s katerim obstoji dolžnost podati ovadbo,
- če so ti podatki potrebni za opravljanje nalog nadzora nad revizijsko družbo in predložitvev teh podatkov oziroma revizijske dokumentacije pisno zahteva inštitut.

3.) Neodvisnost revidiranja

Neodvisnost je najpomembnejša vrlina revizijskega poklica. Brez neodvisnosti revizor namreč ne more dodati kredibilnosti informacijam, predstavljenim v računovodskih izkazih. Ločimo dva vidika neodvisnosti, in sicer dejansko in navidezno neodvisnost. Dejanska neodvisnost je pogoj, da revizor lahko poda objektivno in nepristransko mnenje o računovodskih izkazih družbe. O navidezni neodvisnosti pa govorimo takrat, kadar tretja oseba v celoti pozna odnos med revizorjem in naročnikom revizije ter verjame, da lahko revizor poda objektivno in nepristransko mnenje o računovodskih izkazih družbe (Hubbard, Johnson, Pushkin, 1986, str. 67-68). O neodvisnosti pri revidiranju neposredno govorita tudi 25. in 26. člen Zrev-1. 25. člen zakona zahteva, da je revizor neodvisen, samostojen in odgovoren za točnost ugotovljenih dejstev in izraženo mnenje. 26. člen zakona pa prepoveduje opravljanje revidiranja:

- osebi, ki je v delovnem razmerju pri pravni osebi, pri kateri se opravlja revidiranje oziroma, ki pri njej opravlja začasno ali občasno delo;
- osebi, ki je delničar ali vlagatelj kapitala v pravno osebo, pri kateri se opravlja revidiranje;

- osebi, ki je skrbnik, oskrbovanec, posvojenec ali posvojitelj lastnika, poslovnega organa ali članov organov upravljanja pravne osebe, pri kateri se opravlja revidiranje;
- osebi, ki je na kakršenkoli drug način povezana s pravno osebo in bi zaradi te povezave lahko obstajal dvom v neodvisnost in nepristranost revidiranja.

4.) Poročilo o revidiranju in mnenje pooblaščenega revizorja

Cilj same revizije je v končni fazi, v okviru računovodskih standardov, podati nepristransko mnenje o realnosti in objektivnosti prikazanih podatkov, ki ga neodvisni revizor napiše v poročilu, ki ga imenujemo revizorjevo poročilo. Vsako poročilo o revidiranju mora v svojem naslovu vsebovati besedo neodvisno, kar ga loči od drugih poročil, kot so npr. poročilo uprave ali nadzornega sveta in poročilo notranje revizije, ki so zajeti v letnem poročilu družbe (Robertson, Davis, 1985, str. 9). Osnovno obliko in vsebino revizorjevega poročila opredeljuje ZRev-1, podrobneje pa mednarodni standardi revidiranja na katere se ZRev-1 sklicuje. ZRev-1 opredeljuje revizorjevo poročilo v 24. členu, kjer je zapisano, da mora poročilo o dokončanem revidiranju s strokovnim mnenjem sestaviti in podpisati pooblaščen revizor. Pooblaščen revizor pa je v skladu z določili zakona fizična oseba, ki je pridobila dovoljenje Slovenskega inštituta za revizijo za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja.

V skladu z zakonom mora poročilo o revidiranju obsegati (Zakon o revidiranju, 2001):

- a) pojasnilo o obsegu revidiranja, v katerem se navedejo računovodski izkazi, ki so predmet preizkušanja ter se prikažejo uporabljeni revizijski standardi oziroma navedejo razlogi, zaradi katerih ti standardi niso bili uporabljeni,
- b) pojasnilo o podlagi, na kateri so sestavljeni računovodski izkazi (računovodska načela in računovodski standardi),
- c) mnenje pooblaščenega revizorja o tem, ali računovodski izkazi prikazujejo resnično finančno stanje in poslovni izid ter spremembe v finančnem položaju pravne osebe.

Poleg tega omenjeni 24. člen določa tudi, da se poročilo o revidiranju v skladu z zakonom označi z datumom, ko je bilo pri pravni osebi končano revidiranje, da mora poročilo o revidiranju banke, zavarovalnice, borzno posredniške družbe, družbe za upravljanje, zavarovalnice oziroma druge finančne organizacije vsebovati tudi podatke, določene z zakonom, ki ureja revidiranje teh oseb ter da mora biti poročilo o revidiranju domače pravne osebe oziroma podružnice osebe države članice ali tuje osebe na območju Republike Slovenije sestavljeno v slovenskem jeziku.

Poleg navedenega pa zakon v 25. členu posebej opredeljuje tudi oblike revizorjevega mnenja kot sestavine njegovega poročila. Poudarja, da mora mnenje pooblaščenega revizorja obsegati oceno o stopnji resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov in je lahko pritrdilno, s pridržkom ali odklonilno:

- a) S pritrdilnim mnenjem pooblaščen revizor oceni, da računovodski izkazi resnično in pošteno prikazujejo finančno stanje in poslovni izid.
- b) Z mnenjem s pridržkom izrazi revizor pridržek glede resničnosti in poštenosti prikazovanja posameznih kategorij v računovodskih izkazih.
- c) Z odklonilnim mnenjem revizor oceni, da računovodski izkazi niso resnični in poštenu.

V skladu z zakonom mora pooblaščen revizor zavrniti izdajo mnenja, če mu pravna oseba ne posreduje vse potrebne dokumentacije in mu ne omogoči vpogleda v poslovne knjige, spise in računalniške zapise oziroma, če pravna oseba vodi poslovne knjige, spise in računalniške zapise v nasprotju z računovodskimi standardi in zaradi tega ni dovolj podlag, da bi pooblaščen revizor lahko ocenil resničnost in poštenost računovodskih izkazov. V primeru, da se pooblaščen revizor odloči, da bo zavrnil izdajo mnenja, mora v poročilu o revidiranju utemeljiti razloge za to (Odar, 2002, str 9).

2.2. Naloge zunanjega revizorja po ZGD

ZGD, v nasprotju z Zrev-1, ne opredeljuje načina revidiranja oziroma dolžnosti ter naloge revizorja, ampak zelo natančno določa, katere družbe so zakonsko zavezane k revizorjevemu pregledu in izdaji revizorjevega mnenja in katere ne. V skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe (54. člen ZGD), mora letna poročila velikih in srednjih družb, povezanih družb in letna poročila tistih majhnih družb, katerih vrednostni papirji so predmet trgovanja na organiziranem trgu (borzi) in konsolidirana letna poročila pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje (Zakon o gospodarskih družbah, 2001). S sprejetjem prenovljenega ZGD so namreč s 54. členom zakonsko vezane k reviziji letnih računovodskih izkazov poleg velikih tudi vse srednje velike gospodarske družbe. Po starem ZGD pa so bile, od srednjih družb, k reviziji zavezane le srednje delniške družbe.

Družbe se po starem ZGD razvrščajo na male, srednje in velike glede na povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu, čiste prihodke od prodaje v zadnjem poslovnem letu in povprečno vrednost aktive v zadnjem poslovnem letu. Prenovljeni ZGD oziroma novela ZGD-F ta merila ohranja, spreminja le njihovo vrednost. Novela ZGD-F kot merilo za razvrstitev družb spreminja vrednost vseh prihodkov v vrednost čistih prihodkov iz prodaje, kar pomeni, da je to merilo, poleg tega, da je njegova vrednost večja, ožje in natančneje določeno. Tudi vrednost aktive se je povečala, pri čemer novela ZGD-F kot merilo za razvrstitev družb ne upošteva več povprečne vrednosti aktive v poslovnem letu, ampak vrednost aktive ob koncu poslovnega leta. Razlog za povečanje vrednosti navedenih meril je pretvorba evrov v tolarje. Večje vrednosti so posledica usklajevanja z zneski iz četrte smernice EU, s tem pa lahko pričakujemo, da je kar nekaj srednjih družb prešlo med male in nekaj velikih v srednje družbe (Horvat, 2001c).

Mala družba je družba, ki izpolnjuje dve od naslednjih meril:

- povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu ne presega 50,
- čisti prihodki od prodaje v zadnjem poslovnem letu so manjši od milijarde (stari ZGD 280 milijonov) tolarjev,
- vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 500 milijonov (stari ZGD 140 milijonov) tolarjev.

Srednja družba je družba, ki ni mala in izpolnjuje dve od naslednjih meril:

- povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu ne presega 250,
- čisti prihodki od prodaje v zadnjem poslovnem letu so manjši od štirih milijard (stari ZGD 1,1 milijarde) tolarjev,
- vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega dveh milijard (stari ZGD 550 milijonov) tolarjev.

Velika družba je družba, ki ni niti mala niti srednja, vsekakor pa so to banke, zavarovalnice in družbe, ki so po 53. členu ZGD dolžne izdelati konsolidirano letno poročilo.

ZGD predpisuje tudi, da morajo biti računovodski izkazi revidirani v šestih mesecih po preteku poslovnega leta. Velika večina družb pri nas ima poslovno leto enako koledarskemu, tako da bi morale revizije biti končane do konca junija.

ZGD tudi določa, da revizor odgovarja družbi in delničarjem za škodo, ki jim jo je povzročil s kršitvijo pravil o revidiranju, določenih z ZRev-1. Revizor odgovarja za škodo do višine 35.000.000 SIT. Omejitev odškodninske odgovornosti pa ne velja, če je bila škoda povzročena namenoma ali iz hude malomarnosti. ZGD še določa, da če revizor zavrne izdelavo mnenja, obveznost revidiranja ni izpolnjena (Zakon o gospodarskih družbah, 2001).

2.3. Naloge zunanjega revizorja po SRS

SRS opredeljuje zunanje revidiranje kot kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti računovodskih podatkov, zlasti v letni bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in drugih računovodskih izkazih (Slovenski računovodski standardi, 2001). V SRS je definiran celotni postopek revidiranja letnih računovodskih izkazov, namen zunanje revizije in dolžnosti zunanjih revizorjev.

1.) Postopek revidiranja letnih računovodskih izkazov

Postopek revidiranja letnih računovodskih izkazov se začne s spoznavanjem poslovanja družbe ter s preizkušanjem njenih ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja, da bi bilo mogoče na tej podlagi opredeliti tveganja pri preizkušanju podatkov v letnih računovodskih izkazih in obseg takšnega preizkušanja, ki bi omogočal izraziti mnenje o letnih računovodskih izkazih. Pri preizkušanju podatkov, ki je osrednje področje

revidiranja letnih računovodskih izkazov, se uporabljajo različni revizijski postopki, tudi proučevalski (analitični) postopki in revizijsko vzorčenje, ki omogočajo pridobiti revizijske dokaze o pravilnosti postavk v letnih računovodskih izkazih. Zunanji revizor lahko pri tem uporablja ugotovitve revizorjev, ki ne delujejo v delovni skupini za izvedbo obravnavane revizije, pa tudi ugotovitve veščakov in notranjih revizorjev.

2.) Namen zunanje revizije

Namen zunanje revizije je, da prispeva k zanesljivosti letnih računovodskih izkazov in da zunanji revizor izda mnenje o revidiranih letnih računovodskih izkazih, ki je lahko pritrdilno, mnenje s pridržkom ali odklonilno, lahko pa se mnenja tudi vzdrži, če ne more zanj pridobiti ustreznih podlag. Revizorjevo poročilo vsebuje največkrat samo nekaj stavkov, ki podrobneje pojasnijo le razloge za mnenje s pridržkom ali odklonilno mnenje in ima svetovalno naravo, saj pove, kaj bi bilo treba izboljšati. Ugotovljene nepravilnosti vplivajo na revizorjevo mnenje, za odločanje o njihovi odpravi pa so pristojni drugi.

3.) Dolžnosti zunanjih revizorjev

Zaščitni znak vseh pravih strokovnjakov, tudi revizorjev, je njihova pripravljenost sprejeti stroga etična načela in jih upoštevati pri vsakodnevnem delu. Zunanji revizorji, še posebej zunanji revizorji letnih računovodskih izkazov, delujejo v javnem interesu in morajo biti odgovorni, neoporečni, nepristranski, neodvisni in poklicno skrbni:

- a.) Načelo odgovornosti od revizorja zahteva, da je pri svojem delu strokoven, pri čemer mora upoštevati in spoštovati predpisano zakonodajo in etične standarde z namenom, da služi interesu širše javnosti ter tako upraviči njeno zaupanje. Revizor pa pri svojem delu ni odgovoren le širši javnosti, temveč tudi svojim delodajalcem in svojim naročnikom (Ricchiute, 1992, str. 107).
- b.) Načelo neoporečnosti od zunanjega revizorja zahteva zaupnost naročnikovih informacij. Zunanji revizor ima obvezo do naročnika revizije, da obravnava vse informacije, do katerih ima dostop, kot zaupne. Javno razkritje zaupnih informacij bi lahko škodovalo poslovanju naročnika in tudi vplivalo na ugled revizorja. Kot strokovnjaki morajo revizorji takšne informacije zadržati zase, razen kadar je to nasprotju z zakonsko obvezo po razkritju ali kadar naročnik sam dovoli razkritje takšnih informacij (Thomas, Ward, Henke, 1991, str. 61).
- c.) Načelo neodvisnosti je najpomembnejše načelo, saj se revizija brez neodvisnosti ne more opraviti, ker ima revizor neprimeren odnos do svojih naročnikov in ne more nepristransko potrjevati poštenosti računovodskih izkazov. Pred upoštevanjem načela neodvisnosti pa je potrebno poznati dve bistveni značilnosti revizije, in sicer da mora biti naročnik revizije pripravljen revizorju razkriti vse plati svojega poslovanja in da mora biti revizor v zameno nepristranski pri vrednotenju

naročnikovih odločitev o računovodskem poročanju. Načelo neodvisnosti se pogosto pojmuje kot sposobnost neoporečnega in neodvisnega delovanja, pri čemer revizorji niso odvisni od tistih, katerih delo nadzirajo in so samostojni pri presojanju in oblikovanju mnenj. Neodvisnost namreč izključuje nekatera razmerja, ki bi lahko škodovala nepristranskosti pri opravljanju revizije (Whittington, Pany, 2001, str. 70-79). Na primer, če je revizor lastnik majhnega odstotka vrednostnic naročnika revizije, morda ne škoduje njegovi dejanski neodvisnosti, pač pa bi škodovalo videzu neodvisnosti. Posledica je, da neposredno lastništvo vrednostnic naročnika revizije ni dovoljeno. Revizor mora tako biti neodvisen dejansko (pri razmišljanju) in po videzu (podoba, ki se kaže v javnosti). Pri opravljanju storitev revidiranja mora biti revizor nepristranski in se izogibati navzkrižjem koristi ter ne sme namerno napačno predstavljati dejstev ali podrežati svoje sodbe drugim.

- d.) Načelo poklicne skrbnosti od revizorja zahteva, da ima strokovno znanje za svoj poklic, oziroma da je pri opravljanju svojih nalog usposobljen in prizadeven. Poleg tega morajo revizorji poznati omejitve svojih sposobnosti in se morajo po potrebi posvetovati. V primeru, da revizorja naročnik prosi za nasvet o ustreznih računalniških programih, ki naj bi jih uporabljal pri nekaterih računovodskih opravilih in je le-ta za dajanje takih nasvetov usposobljen, naj jih kar daje. Če pa teh sposobnosti nima in jih ne more pridobiti, se mora posvetovati s kom drugim ali pa naročnika napotiti na bolj usposobljeno osebo (Taylor, Glenzen, 1991, str. 90-91).

3. Spremembe v SRS, ki spreminjajo delo zunanjega revizorja

S 1.1.2002 so pričeli veljati prenovljeni SRS, ki uvajajo številne spremembe pri pripravi računovodskih izkazov in pojasnil. Za revizorja je najpomembneje, da vse spremembe v prenovljenih SRS dobro pozna in razume ter zna pridobljeno znanje uporabiti pri svojem delu. Njegova naloga je, da stranko opozarja na morebitne napake pri predstavitvi računovodskih informacij, ki izvirajo iz napačne razlage novosti v SRS ali iz neupoštevanja oziroma nepoznavanja teh novosti. Pri predstavitvi sprememb v SRS, ki spreminjajo delo revizorja sem v prvem delu predstavil najpomembnejši novosti, in sicer prevrednotevanje, ki je nadomestilo staro revalorizacijo ter obsežnejša, zakonsko zahtevana razkritja v letnih poročilih. Menim, da sta omenjeni novosti najpomembnejši in imata na delo revizorja največji vpliv. V drugem delu pa sem predstavil še spremembe posameznih postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida ter njihov vpliv na delo revizorja.

3.1. Namesto revalorizacije, prevrednotevanje

Prevrednotenje je nov pojem, ki nadomešča staro in nekako udomačeno revalorizacijo. Revalorizacija namreč pomeni avtomatično prilagajanje oziroma povečanje vrednosti sredstev in obveznosti v skladu z zmanjšanjem kupne moči domačega denarja. Drugače

povedano, v Sloveniji smo revalorizirali računovodske postavke v skladu s stopnjo inflacije. Prevrednotenje pa pomeni spremembo prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij, s čemer je mišljeno vsako ponovno vrednotenje gospodarskih kategorij po njihovem začetnem pripoznanju (Odar, 2000a, str. 21). Začetno pripoznavanje sredstev in dolgov v SRS in tudi v MRS temelji na načelu izvirne vrednosti. Prevrednotenje nad izvirno oziroma nabavno vrednostjo pa je potrebno zaradi upoštevanja načela poštene vrednosti (Kavšek, 2002).

3.1.1. Prehod od načela previdnosti k načelu poštene vrednosti

3.1.1.1. Načelo previdnosti

Načelo previdnosti je eno izmed temeljnih načel tradicionalnega, statičnega računovodstva in temelji na uporabi izvirne vrednosti pri merjenju postavk v računovodskih izkazih. Podlaga za merjenje postavk v računovodskih izkazih po izvirni vrednosti je ena najstarejših. Izhaja iz dejstva, da je treba pri izmenjavi sredstev med strankama pridobljeno sredstvo ovrednotiti po ceni, po kateri je bilo nabavljeno, saj merimo vrednost sredstev po nabavni vrednosti, to je z zneskom plačane gotovine v trenutku nabave, ali pa po pošteni vrednosti nadomestila, danega v trenutku nabave za pridobljeno sredstvo. Dolgove pa obravnavamo z zneski, ki smo jih prejeli v zameno za obveznosti, pa tudi z zneski gotovine, ki jih bo družba morala poplačati za poravnavo dolga (Odar, 2001, str. 16).

Pri vrednostnem izkazovanju gospodarskih kategorij zahteva načelo previdnosti spoštovanje naslednjih izpeljanih načel:

- načela manjše vrednosti sredstev, ki zahteva, da primerjamo izvirno vrednost sredstva in pošteno vrednost sredstva na dan bilanciranja ter ga izkažemo po manjši izmed obeh. S tem je v načelu manjše vrednosti vsebovano tudi načelo izvirne vrednosti;
- načela večje vrednosti dolgov, ki zahteva, da primerjamo izvirno vrednost dolga in obveznost za poplačilo dolga na dan bilanciranja ter ga izkažemo po večji izmed obeh;
- načela neenakosti, ki zahteva različno knjigovodsko pripoznavanje odhodkov in prihodkov. V skladu s tem načelom ni mogoče izkazati dobička, če ta ni tržno potrjen, hkrati pa je treba izkazati vse možne izgube. Družba lahko izkaže dobiček šele takrat, ko so v bilanci zajeti vsi dogodki, ki nakazujejo možnost bodočih izgub.

Izvirna vrednost, kot podlaga za merjenje postavk v računovodskih izkazih, po pridobitvi sredstev in dolgov dopušča le ohranjanje njihove realne vrednosti, kar dosežemo z uporabo postopkov revalorizacije; ne dopušča pa okrepitve oziroma realnega povečanja sredstev. Sodoben prijem pri vrednotenju postavk v računovodskih izkazih pa naj bi priporočal ter poudarjal predvsem resnično in pošteno sliko stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov ter resnične in poštene poslovne in finančne izide družbe. Da bi to lahko dosegli, je treba bolj upoštevati načelo poštene vrednosti, kar pa je v neposrednem nasprotju s predpostavko previdnosti, ki izhaja iz starih SRS. Gre torej za nasprotje med uporabo predpostavke

previdnosti in upoštevanjem negotove prihodnosti ter izkazovanjem sredstev in dolgov po pošteni vrednosti.

3.1.1.2. Načelo poštene vrednosti

V zadnjem času je poudarek na objektivni in pošteni predstavitvi zmanjšal pomen načela previdnosti. Tako imenovana "nova ekonomija" zahteva vedno več informacij. Priča smo hitremu razvoju finančnih trgov in pojavljanju najrazličnejših oblik finančnih instrumentov. V ta namen je Odbor za MRS pripravil projekt prenove nekaterih standardov, rdeča nit uvedenih sprememb pa je izkazovanje gospodarskih kategorij po pošteni vrednosti.

Opredelitev poštene vrednosti

Poštena vrednost je po definiciji znesek, za katerega lahko sredstvo zamenjamo, obveznost pa poravnamo med dobro obveščeni in voljnimi strankami v preišljenem poslu (Odar, 2001, str. 18). Tako izhaja tudi iz MRS 32, ki govori o finančnih instrumentih. Podobno je poštena vrednost opredeljena še v drugih MRS, pa tudi v ameriških in angleških splošno sprejetih računovodskih načelih (US GAAP, UK GAAP).

Katera vrednost je konkretno poštena vrednost, je odvisno od potreb vrednotenja. Za prevrednotevanje opredmetenih osnovnih sredstev na njihovo pošteno vrednost velja, da je poštena vrednost zemljišča in zgradb ponavadi njihova tržna vrednost. Ta vrednost se določi z ocenitvijo, ki jo opravijo strokovno usposobljeni ocenjevalci. Z uveljavljanjem načela poštene vrednosti se namreč računovodske usmeritve približujejo temeljnim pravilom ocenjevalcev vrednosti podjetij.

V teoriji in praksi so na področju ugotavljanja in določanja poštene vrednosti ZDA najverjetneje najboljše. Njihova računovodska stroka pozna tri podlage za ugotavljanje poštene vrednosti, in sicer (Horvat, 2001a):

- tržno ceno na delujočem trgu,
- oceno, ki temelji na cenah podobnih sredstev,
- oceno, ki temelji na metodah ocenjevanja.

Takoj se postavi vprašanje, katero izmed teh podlag uporabiti. Ameriška splošno sprejeta računovodska načela (US GAAP) ne določajo vrstnega reda uporabe, vendar je logično, da bo za sredstva, ki so uvrščena na delujoči trg, uporabljena tržna vrednost na njem; prav tako je logično, da bo za sredstva, za katera ni delujočega trga, obstaja pa tak trg za podobna sredstva, uporabljena druga možnost. Zadnja možnost naj bi se uporabila samo, če ni možno uporabiti prvih dveh.

Izkazovanje gospodarskih kategorij po pošteni vrednosti

Izkazovanje gospodarskih kategorij po pošteni vrednosti pomeni odmik od načela realizacije in upoštevanja izvirne vrednosti. Tako so gospodarske kategorije na dan bilanciranja prikazane po pošteni vrednosti, ki je lahko manjša, velikokrat pa tudi večja od izvirne vrednosti. Iz tega izhaja morebitna okrepitev ali oslabitev gospodarskih kategorij, ki jo izkazujejo prevrednotevalni učinki.

Značilnost vrednotenja gospodarskih kategorij po pošteni vrednosti lahko združimo v štiri skupine (Čuček, 2001, str. 29-31):

1. Nihanje - upoštevanje poštene vrednosti poveča nihanje dobička v posameznih letih.
2. Zanesljivost merjenja - pri nekaterih gospodarskih kategorijah je poštena vrednost težko določljiva. To velja predvsem za tiste, s katerimi se ne trguje na trgu ali za nizko likvidne z majhno tržno kapitalizacijo.
3. Primerljivost - z vrednotenjem po pošteni vrednosti je dosežena primerljivost med istovrstnimi gospodarskimi kategorijami, pridobljenimi z različnih obdobj.
4. Opustitev načela realizacije - načelo poštene vrednosti zahteva, da se gospodarske kategorije izkazujejo po vrednostih, ki še niso bile realizirane.

Uvedba načela poštene vrednosti ter pripoznavanje dobičkov in izgub po prevrednotenju je velik korak naprej v razvoju računovodske stroke. Ta povsem drugačen način predstavljanja vrednosti gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih je povečal njihovo informativno vrednost, hkrati pa je to tudi korak naprej k pošteni in resnični predstavitvi računovodskih izkazov družbe.

3.1.2. Prevrednotevanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih glede na prenovljene SRS

Kot je že bilo omenjeno, je prevrednotenje opredeljeno kot sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij. SRS ločijo dve vrsti prevrednotenja, ki sta podrobneje predstavljeni v nadaljevanju, in sicer:

- a.) splošno prevrednotenje, ki je posledica spremembe splošne kupne moči denarja, to je inflacije in
- b.) posebno prevrednotenje, ki je posledica sprememb cen posameznih gospodarskih kategorij.

Splošno prevrednotenje se po SRS opravi na koncu posameznega poslovnega leta, in sicer le pri kapitalu. To je skladno s finančnim pojmovanjem kapitala, po katerem se pripozna čisti dobiček za posamezno obračunsko obdobje le po zagotovitvi ohranitve splošne kupne moči kapitala. Sprememba kupne moči domače valute se po standardih izraža na podlagi njenega razmerja do evra. Prevrednotenje kapitala je potrebno, če je razmerje domače valute proti evru na koncu poslovnega leta drugačno, kot je bilo ob začetku leta ali ob nastanku

posameznih sestavin kapitala in sicer le, če je rast tečaja evra glede na tolar večja od 5,5 odstotka na letni ravni (Odar, 2001, str 19). Kupno moč kapitala, izraženo v evrih, je na tej stopnji treba ohraniti. Takšen preračun je nujen, da po pretvorbi kapitala iz domače valute v evre ne bi prišlo do nerazumljivih zmanjšanj kapitala, ki ne bi bila pojasnjena v izkazu poslovnega izida za isto poslovno leto. Razlike pri kapitalu, merjene v evrih, je treba knjižiti v dobro splošnega prevrednotevalnega popravka kapitala, razčlenjenega po sestavinah kapitala (osnovni kapital, vplačani presežek kapitala, rezerve, preneseni čisti dobiček manj prenesena čista izguba, začetni splošni popravek kapitala, vendar brez čistega poslovnega izida zadnjega poslovnega leta) in v breme izrednih odhodkov.

Posebno prevrednotenje se opravi na koncu poslovnega leta ali med njim, in sicer tako pri sredstvih družbe kot tudi pri njenih dolgovih. Posebno prevrednotenje pri sredstvih se lahko opravi zaradi:

- a.) okrepitve sredstev, ki poveča njihovo do tedaj izkazano vrednost ali
- b.) oslabitve sredstev, ki zmanjša njihovo do tedaj izkazano vrednost.

Temeljno pravilo prevrednotevanja sredstev v prenovljenih SRS se glasi, da je upoštevanje oslabitve sredstev obvezno, okrepitev sredstev pa dopustno.

V primeru okrepitve sredstev gre za povečanje prihodnjih gospodarskih koristi iz sredstev, v primeru oslabitve sredstev pa za zmanjšanje pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi, ne da bi prišlo do njihove spremembe zaradi nove naložbe ali umika naložbe vanje. Pri okrepitvi se hkrati s povečanjem vrednosti sredstev prehodno poveča posebni prevrednotevalni popravek kapitala, pri oslabitvi pa se hkrati z zmanjšanjem njihove vrednosti povečajo prevrednotevalni poslovni odhodki ali prevrednotevalni finančni odhodki, razen če se pred tem pri istih sredstvih pojavi posebni prevrednotevalni popravek kapitala, ki ga je mogoče zmanjšati ob hkratnem zmanjšanju vrednosti sredstev. Posebni prevrednotevalni popravek kapitala ima naravo prehodne rešitve, ker je končno rešitev vendarle odvisna od dejanskega iztržka, ki šele lahko vpliva na poslovni izid.

Okrepitev sredstev, se pojavi, če obstajajo utemeljeni tržni podatki, ki omogočajo povečanje knjigovodske vrednosti zemljišč, zgradb, opreme in finančnih instrumentov. V tem primeru se povečajo knjigovodske vrednosti teh postavk ter praviloma tudi konto in bilančna postavka posebnega prevrednotevalnega popravka kapitala na večje poštene vrednosti, razen če se pojavijo posebni primeri, obravnavani v posameznih SRS. Če prihaja pri istih sredstvih do oslabitve, je treba zmanjšanje njihove vrednosti prav tako pokrivati v okviru možnosti, ustvarjenih s posebnim prevrednotevalnim popravkom kapitala. Če ta ne zadošča, se lahko oslabitev tudi pri teh sredstvih pokriva le v breme prevrednotevalnih poslovnih odhodkov oziroma prevrednotevalnih finančnih odhodkov istega obdobja.

Do oslabitve pa lahko pride pri vseh sredstvih. Sredstvo je oslabljeno, če njegova knjigovodska vrednost presega njegovo pošteno vrednost. Ko je treba zaradi tega njegovo knjigovodsko vrednost zmanjšati, se pojavi izguba zaradi oslabitve. Ta je enaka znesku, za katerega knjigovodska vrednost sredstva presega njegovo pošteno vrednost. Takšna izguba se pojavi med prevrednotevalnimi poslovnimi odhodki oziroma prevrednotevalnimi finančnimi odhodki, razen če se pred tem pri istih sredstvih zaradi njihove okrepitve pojavi posebni prevrednotevalni popravek kapitala, ki omogoča njeno poravnavo.

Posebno prevrednotenje pa se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim opravi tudi pri dolgovih, in sicer:

- c.) zaradi okrepitve dolgov ali
- d.) zaradi oslabitve dolgov.

V prvem primeru gre za povečanje pričakovanega odtoka gospodarskih koristi zaradi povečanja njihove knjigovodske vrednosti, v drugem primeru pa za zmanjšanje pričakovanega odtoka gospodarskih koristi zaradi zmanjšanja njihove knjigovodske vrednosti. Če pride do oslabitve dolgov, je treba razliko pri njih ponovno prehodno obravnavati kot posebni prevrednotevalni popravek kapitala, pri njihovi dokončni poravnavi pa kot prevrednotevalni poslovni prihodek oziroma prevrednotevalni finančni prihodek. Če pride do okrepitve pred tem oslabljenih dolgov, je treba razliko pri njih obravnavati kot zmanjšanje posebnega prevrednotevalnega popravka kapitala, v vseh drugih primerih pa kot prevrednotevalni poslovni odhodek oziroma prevrednotevalni finančni odhodek.

Po prenovljenih SRS je okrepitev dolgov obvezno, oslabitev dolgov pa dopustno.

3.1.3. Večja vloga ocenjevalcev vrednosti sredstev

V zvezi s prevrednotevanjem se takoj postavi vprašanje, kdo bo ta prevrednotenja opravil. Vrsto prevrednotenja, predvsem tistih, ki so na primer povezana z večino finančnih instrumentov, bo lahko ugotovil in evidentiral računovodja. Zahtevnejša prevrednotenja, torej predvsem prevrednotenja v zvezi z okrepitvijo in oslabitvijo osnovnih sredstev, pa naj bi v večini primerov opravil pooblaščen ocenjevalec vrednosti sredstev. V novem zakonu o revidiranju je predvideno, da je pooblaščen ocenjevalec vrednosti sredstev ocenjevalec vrednosti podjetij, strojev in opreme ter nepremičnin, ki ima certifikat inštituta. V novem zakonu o revidiranju je prav tako predvideno, da naj bi se pooblaščenim revizorjem, ki imajo na podlagi zakona javna pooblastila, z enakimi pooblastili pridružili tudi pooblaščen ocenjevalci vrednosti sredstev.

V nekaterih primerih pa se za cenitev vrednosti osnovnih sredstev odloči družba sama, pri čemer mora imeti v posebnem pravilniku določen način ocenjevanja vrednosti, ki temelji na slovenskih poslovno-finančnih standardih.

3.1.4. Vpliv prevrednotenja na delo revizorja

Revizor mora imeti pri svojem delu tudi znanja, ki so "neračunovodska in nerevizijska". Kljub temu, da ima revizor znanja tudi z drugih področij, pa nima znanja osebe, ki je strokovno usposobljena za delo v kakem drugem poklicu. Zato pri svojem delu po potrebi vključuje storitve veščakov, kot so na primer pravniki, inženirji, ocenjevalci vrednosti nepremičnin, strojev in opreme, davčni svetovalci in drugi. S pojavom pojma prevrednotenje namesto revalorizacije, so občutno pomembno vlogo pridobili predvsem ocenjevalci vrednosti nepremični, strojev in opreme.

V Sloveniji je bilo v začetku leta 2002 registriranih le 47 preizkušenih ocenjevalcev vrednosti družb, 12 preizkušenih ocenjevalcev vrednosti nepremičnin in 19 preizkušenih ocenjevalcev vrednosti strojev in opreme (Kavšek, 2002).

Revizorji in ocenjevalci vrednosti najpogosteje sodelujejo pri ocenjevanju posameznih postavk v sklopu revidiranja letnih računovodskih izkazov (predvsem pri ocenjevanju nematerialnih naložb in obveznosti ter finančnih naložb in obveznosti) pa tudi pri oblikovanju revizorskih mnenj, ki se nanašajo na posamezna sredstva, posamezne obveznosti ali pa na družbo v celoti. Na tem področju je vse več poslovnih dogodkov, pri katerih se pričakuje sodelovanje ocenjevalca vrednosti. Tu mislim predvsem na povečevanje osnovnega kapitala s stvarnimi vložki in na pripojitve ali spojitve. Z uveljavitvijo MRS 36 pa se je potreba po sodelovanju revizorjev, računovodij in ocenjevalcev vrednosti še bolj povečala. Ta standard namreč zahteva ugotavljanje nadomestljive vrednosti, ko se pokaže, da sredstva ni mogoče spremeniti v denar v velikosti knjigovodske vrednosti. Nadomestljiva vrednost se ocenjuje pri opredmetenih in neopredmetenih sredstvih ter pri finančnih naložbah in deležih v skupnih podvigih (Reščič, 2000, str. 44).

Za prevrednotevanje se mora v začetku seveda odločiti družba sama, in sicer mora biti to odločitev uprave (posloводства), ki je dolgoročna. Družba se bo pri tem odločila ali bo prevrednotevala vsa svoja sredstva, ali pa le posamezne vrste. Taka opredelitev mora biti določena v ustreznem aktu družbe, ki je praviloma pravilnik o računovodenju. Družba naj bi pred sprejetjem te odločitve proučila tako kratkoročne kot tudi dolgoročne posledice svoje odločitve za prevrednotevanje. Razloge za prevrednotevanje in njegove posledice pa je družba zavezana, po novem ZGD, posebej razkriti tudi v poslovnem delu letnega poročila. Revizorjeva naloga na tej stopnji je podrobno pregledati omenjeno dokumentacijo in po potrebi pridobiti tudi osebno pojasnilo od finančno računovodske službe.

V praksi prihaja, v večini primerov, do prevrednotevanja zemljišč in zgradb, izjemoma pa tudi opreme. Pri zemljiščih, zgradbah in tudi opremi lahko ugotavljajo pošteno vrednost kot čisto prodajno vrednost pooblaščen ocenjevalci vrednosti, pri čemer upoštevajo že pretečeno dobo koristnosti. Nevarnost, ki se pojavlja pri delu samih ocenjevalcev vrednosti leži v vprašanju njihove objektivnosti, saj so le-ti navsezadnje le najete stranke, ki za svoje delo

prejemajo plačilo s strani naročnika cenitve. Večinoma je tako končni rezultat cenitve nekoliko prilagojen potrebam naročnika cenitve, kar od revizorja zahteva podrobno pregled celotnega izračuna cenitve z vsemi vključenimi podatki in informacijami.

Da se revizor lahko prepriča ali so rezultati dela veščaka zadosten in ustrezen revizijski dokaz, mora v skladu s revizijskim standardom MRS 620 proučiti oziroma oceniti veščakovo strokovno sposobnost (strokovna izobrazba, izkušnje, ugled), nepristranskost oziroma neodvisnost od naročnika in ustreznost ter zadostnost rezultatov veščakovega dela glede na potrebe revizije. Revizor se mora dobro seznaniti z uporabljenimi predpostavkami in metodami ter pri tem proučiti ali so le-te ustrezne in upravičene glede na njegovo poznavanje poslovanja in izsledke drugih revizijskih dokazov (Raščan, 2001, str. 5-6).

V primeru najema pooblaščenega ocenjevalca vrednosti, le-ta izdela cenitveni elaborat, katerega končni rezultat je izračunana poštena vrednost predmeta cenitve in na podlagi katerega družba slabi oziroma krepí svoja opredmetena osnovna sredstva v računovodskih izkazih. Če se družba odloči za krepitev oziroma slabitev svojih opredmetenih osnovnih sredstev, mora svojo odločitev v poslovnem delu letnega poročila ustrezno utemeljiti, pri čemer je naloga revizorja, da preveri ali je bila krepitev oziroma slabitev opredmetenih osnovnih sredstev resnično potrebna in odobrena s strani uprave (poslovodstva). Sledi pregled cenitvenega elaborata in preverjanje podatkov, na podlagi katerih je bila izračunana poštena vrednost sredstev. Po potrebi lahko dodatna pojasnila v zvezi s cenitvenim elaboratom poda pooblaščen ocenjevalec sam.

Za revizorja je pomembno, da upošteva vpliv slabitve in krepitve sredstev na računovodske izkaze, ki pa je popolnoma drugačen. Krepitev sredstev namreč nima neposrednega vpliva na poslovni rezultat, saj se prihodki iz tega naslova pripoznajo le v primeru prodaje okrepljenega sredstva, za kar pa v prihodnosti ni zagotovila oziroma omenjena prodaja ni časovno določena. V primeru slabitve opredmetenih osnovnih sredstev pa govorimo o neposrednem vplivu na poslovni rezultat, in sicer je potrebno upoštevati dejstvo, da je rezultat slabitve sredstev manjši poslovni izid tekočega leta in posledično nižji davek od dobička, ki ga mora plačati družba. Brez prevrednotevanja zaradi oslabitve bi se namreč sredstva v preostali dobi koristnosti postopoma amortizirala, povečevala odhodke iz poslovanja in zmanjševala davčno osnovo v vsakem letu. Če pa družba izgubo zaradi oslabitve evidentira takoj, ima takoj višje odhodke, nižjo davčno osnovo in plača v tekočem obdobju manj davkov. Merjeno v tolarjih bi bil znesek zmanjšanja davčne osnove v obeh primerih sicer enak, vendar z oslabitvijo davčni ščit nastane prej in je zaradi časovne vrednosti denarja več vreden (Valentinčič, 2002). Zato je naloga revizorja, kot kontrolorja verodostojnega poslovanja družbe, da ugotovi, ali je bila slabitev opravljena s strani pooblaščenega ocenjevalca ob upoštevanju objektivnih in resničnih parametrov ter da je bila le-ta upravičena in se ni družba zanjo odločila zgolj zaradi zniževanja poslovnega izida in posledično plačila nižjih davkov.

Po drugi strani pa obstajajo družbe, ki oslabitve opredmetenih osnovnih sredstev ne želijo opraviti, kljub temu, da je le-ta obvezna s strani prenovljenih SRS. V večini primerov so to družbe, ki se nahajajo v težavah in bi s slabljenjem svojih sredstev le povečevale izgubo ter s tem stanje še poslabšale. Naloga revizorja v tem primeru je, da za sredstva, ki so v bilancah izkazana kot "mrtva" in ne bodo nikoli prinašala poslovnih koristi, preveri ali so bila slabljena. V primeru, da omenjena sredstva v družbi niso slabili, se slabitev predlaga s strani revizorja. Neupoštevanje revizorjevega predloga pa lahko v končni fazi revizorjevega pregleda pomeni izdajo mnenja s pridržkom na opredmetenih osnovnih sredstvih. Kot razlog za izdajo mnenja s pridržkom revizor navede materialno precenjenost opredmetenih osnovnih sredstev, kar pomeni, da so po revizorjevem mnenju opredmetena osnovna sredstva v računovodskih izkazih družbe izkazana po previsoki vrednosti.

3.2. Obsežnejša obvezna razkritja v letnem poročilu

3.2.1. Definicija pojma razkritje

Pojem razkritje v najširšem pomenu besede pomeni prikaz katerekoli informacije o izbrani družbi. Torej so zajete vse informacije iz letnih poročil družb, objav v tisku in drugih virov. V ožjem pomenu, kot ga obravnava računovodska stroka, pa so razkritja vse razkrite informacije v letnih poročilih razen tistih, ki so razkrite prek temeljnih računovodskih izkazov, torej razen vrednostnih podatkov, ki so prikazani že v samih obrazcih posameznih računovodskih izkazov. Razkritja se torej na te računovodske izkaze nanašajo oziroma jih dopolnjujejo. Lahko so vrednostna ali nevrednostna. Med vrednostna sodijo na primer bolj podrobno prikazani podatki iz obrazcev računovodskih izkazov. Nevrednostna razkritja pa so lahko opisi, dejstva ali druge informacije (Vežjak, 1998, str. 25-26).

Vsa pomembna razkritja so zajeta v letnem poročilu družbe, katerega osnovni namen je v predstavitvi informacij o aktivnostih družbe v poslovnem letu različnim interesnim skupinam. Poleg tega poizkuša letno poročilo zgraditi pozitivno podobo družbe v javnosti, prodati njegove proizvode in storitve pa tudi delnice družbe (Sigband, Bell, 1989, str. 318).

Glavni namen razkritij v letnem poročilu tako leži v dejstvu, da naj bi objavljeni računovodski izkazi in pojasnila k njim zajemali vse informacije o družbi, ki so dovolj pomembne, da vplivajo na odločitve obveščanih in preudarnih uporabnikov računovodskih informacij. Uporabnike računovodskih informacij delimo na notranje in zunanje, pri čemer so notranji uporabniki predvsem vodje na različnih ravneh in drugi zaposleni, ki potrebujejo informacije za odločanje pri svojem delu. Med zunanje uporabnike računovodskih informacij pa uvrščamo lastnike družb, možne vlagatelje kapitala, posojilodajalce, dobavitelje, kupce, državo, javnost in nenazadnje tudi konkurenco.

3.2.2. Obvezna razkritja

Ena izmed kritik starih SRS so njihove zahteve, ki se nanašajo na razkritja. Če primerjamo obvezna razkritja po MRS in starih SRS, lahko ugotovimo, da je teh v MRS precej več kot v starih SRS. Zaradi tega so v prenovljenih SRS, natančno določena potrebna minimalna razkritja in njihov obseg. Te zahteve pa je v osnovi predhodno opredelil že prenovljeni ZGD. Za vse pravne osebe so namreč določbe ZGD po razkritjih oziroma pojasnilih k računovodskim izkazom obvezni minimum. Pravne osebe, katerih računovodski izkazi morajo biti revidirani, pa morajo poleg obveznih razkritij v ZGD upoštevati še določbe SRS ter razkriti veliko več podatkov in informacij, kot so jih v preteklosti. Seveda pa je treba tudi paziti, da razkritij ne bo preveč in se ne bi po nepotrebnem razkrivale poslovne skrivnosti. Naravno in stopnjo razkritij mora vsaka družba določiti v svojih notranjih aktih. Še vedno pa je tudi v prenovljenih SRS zahtev po razkritjih manj kot v MRS (Horvat, 2001a).

3.2.2.1. Obvezna razkritja po zakonu o gospodarskih družbah

Novi ZGD je prinesel vrsto novosti pri sestavitvi letnega poročila gospodarske družbe. Na to kaže povsem spremenjeno sedmo poglavje novele ZGD z naslovom Poslovne knjige in letno poročilo s členi od 50 do 66, ki je nadomestilo prejšnje sedmo poglavje s členi od 50 do 71. Letno poročilo vsebuje dva vsebinska sklopa, kot doslej: računovodske izkaze s pojasnili (po prejšnjem zakonu računovodsko poročilo) in poslovno poročilo. Novela ZGD pa vsebino računovodskega poročila precej razširja, še posebej za velike in srednje gospodarske družbe, ter spreminja in uvaja nove sestavine tudi v poslovnem poročilu.

V skladu s prvim odstavkom 56. člena novega ZGD je letno poročilo sestavljeno iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida in prilog k izkazom. Nadaljne pa drugi odstavek istega člena določa, da mora letno poročilo družb, ki so zavezane reviziji obsegati tudi izkaz gibanja kapitala, izkaz finančnega izida in poslovno poročilo.

Vsi deli letnega poročila sestavljajo celoto. Letno poročilo mora biti jasno in pregledno, z resničnim in poštenim prikazom premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja in poslovnega izida (57. člen ZGD).

3.2.2.2. Obvezna razkritja v poslovnem poročilu

Poslovno poročilo mora vsebovati in biti najmanj pošten prikaz razvoja poslovanja in položaja družbe. Gre za neke vrste izkaz uprave (ravnateljstva) saj z njim predstavi svoje delo, svoje uspehe in neuspehe, uspešnost poslovanja in vizijo prihodnosti (Kavčič, 1998, str. 10). Po novem 66. členu ZGD pa morajo biti v poslovnem delu letnega poročila prikazani:

1. pomembni poslovni dogodki po koncu poslovnega leta,
2. pričakovani razvoj družbe,
3. dejavnosti družbe na področju raziskav in razvoja,

4. podružnice družbe,
5. dejavnosti podružnic družbe v tujini.

Poslovno poročilo naj torej pokriva vsa najpomembnejša področja poslovanja družbe. Kaj bo posamezna družba dodala in kaj izpostavila v svojem poslovnem poročilu je odvisno od značilnosti poslovanja te družbe in konkretnih razmer. Bistveno je, da so predstavljene informacije bralcu razumljive. Prav zaradi tega se v poslovno poročilo, poleg besedne in številčne predstavitve informacij, vključijo tudi grafični prikazi, ki naredijo poročilo še bolj zanimivo (Singband, Bell, 1989, str. 339-343).

3.2.2.3. Obvezna razkritja v računovodskem poročilu

Računovodsko poročilo sestavljajo računovodski izkazi in pojasnila k njim. Računovodski izkazi so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in izkaz finančnega izida. Sami računovodski izkazi, ki prikazujejo združene podatke o vrednostnih učinkih poslovnih dogodkov, praviloma ne nudijo zadostnih informacij o položaju družbe. Zato je potrebno računovodskim izkazom dodati pojasnila oziroma razkritja.

Temeljna novost v računovodskem delu letnega poročila so priloge s pojasnili (65. člen ZGD), ki za družbe pomenijo precej več javnega razkrivanja informacij kot doslej. ZGD v 65. členu navaja 19 različnih podatkov, ki se jih izkaže pri določenem dogodku. Te podatke mora družba podati v prilogi k računovodskim izkazom, in sicer poleg tistih podatkov, ki jih predpisujejo SRS in določbe drugih členov ZGD.

Priloga k izkazom gospodarske družbe mora tako po 65. členu ZGD obsegati naslednja razkritja:

1. Metode, ki so bile uporabljene za vrednotenje posameznih postavk v letnih računovodskih izkazih, in metode, ki so bile uporabljene za izračun odpisov vrednosti. Pri postavkah v tuji valuti mora biti pojasnjen tudi tečaj in način, po katerem so bile preračunane v domačo valuto.
2. Naslednje podatke za vsako od družb, v katerih kapitalu je družba bodisi sama neposredno bodisi prek osebe, ki deluje za račun družbe, udeležena z najmanj 20%:
 - njeno firmo in sedež,
 - delež, s katerim je udeležena v njenem kapitalu,
 - višino njenega lastnega kapitala in njen poslovni izid v poslovnem letu.

Podatkov o družbi ni treba razkriti, če so ti nepomembni za resničen in pošten prikaz poslovanja družbe. V zvezi z družbo, ki letnega poročila ne objavlja javno in v katere kapitalu je družba neposredno oziroma posredno udeležena z manj kot 50%, ni treba izkazati podatkov o višini njenega lastnega kapitala in njenem poslovnem izidu. Družba lahko opusti razkritje podatkov o posamezni drugi družbi, če bi zaradi tega tej drugi družbi lahko nastala občutna škoda. V takem primeru mora biti v prilogi k izkazom opozorjeno, da je bilo opuščeno razkritje teh podatkov iz navedenih razlogov.

3. Če je gospodarska družba družbenik v drugi gospodarski družbi in neomejeno osebno odgovarja za obveznosti te družbe, je potrebno razkriti podatke o družbi, sedežu in pravnoorganizacijski obliki te druge družbe. Podatkov o slednji pa ni treba razkriti, če so le-ti nepomembni za njen resničen in pošten prikaz poslovanja. Prav tako je lahko razkritje podatkov o posamezni drugi družbi izvzeto, če bi ji občutno škodilo. Tudi tokrat je potrebno v prilogi navesti, da je bilo omenjeno razkritje podatkov zaradi morebitne škode opuščeno.
4. Če ima gospodarska družba odobreni kapital oziroma je pogojno povečala osnovni kapital, mora prikazati višino odobrenega kapitala ter število in nominalno vrednost delnic, ki so bile v poslovnem letu izdane za odobreni kapital oziroma na podlagi pogojnega povečanja osnovnega kapitala. Za odobreni kapital mora skupščina odločati s 75-odstotno večino, lahko pa statut sprejme termin odobrenega kapitala in pooblasti upravo, da v petih letih poveča osnovni kapital. Družba pa pogojno poveča osnovni kapital, če izda zamenljive obveznice, kajti delničarji se lahko odločijo za zamenjavo obveznic v delnice ali pa tudi ne.
5. Če ima gospodarska družba lastne deleže oziroma jih je imela med poslovnim letom, mora razkriti (to je bil po starem ZGD obvezni del poslovnega poročila):
 - nominalni znesek lastnih deležev, ki jih je družba oziroma tretja oseba za račun družbe pridobila oziroma odtujila v poslovnem letu, njihov delež v osnovnem kapitalu družbe, datum njihove pridobitve, razlog za pridobitev oziroma odtujitev lastnih deležev in denarno vrednost nasprotne dajatve;
 - nominalni znesek lastnih deležev, ki jih je družba oziroma tretja družba za račun družbe, v poslovnem letu sprejela v zastavo, in njihov delež v osnovnem kapitalu;
 - skupni nominalni znesek lastnih deležev, katerih imetnik je družba oziroma tretja oseba za račun družbe na bilančni presečni dan, in njihov delež v osnovnem kapitalu ter skupni nominalni znesek lastnih deležev, ki jih ima družba oziroma tretja oseba za račun družbe na bilančni presečni dan v zastavi, in njihov delež v osnovnem kapitalu.
6. Če je gospodarska družba izdala več razredov delnic mora prikazati število delnic vsakega razreda in njihov nominalni znesek.
7. Če je gospodarska družba izdala dividendne obveznice, zamenljive obveznice, obveznice s prednostno pravico do nakupa delnic oziroma druge vrednostne papirje, ki dajejo imetniku pravico do udeležbe v dobičku družbe oziroma pravico do nakupa ali zamenjave za delnice družbe, mora za vsako od teh vrst vrednostnih papirjev, prikazati njihovo število in pravice, ki iz njih izhajajo.
8. Razčlenitev in pojasnilo rezervacij, ki so prikazane v bilanci stanja, pod postavko druge rezervacije, če je njihov obseg pomembnejši.
9. Višino vseh obveznosti z rokom dospelosti, ki je daljši od pet let, ločeno za vsako postavko obveznosti iz bilance uspeha.
10. Višino vseh obveznosti, ki so zavarovane s stvarnim jamstvom, kot je na primer zastavna pravica s podatki o obliki in načinu zagotovitve stvarnega jamstva, ločeno za vsako postavko obveznosti iz bilance stanja.

11. Skupni znesek finančnih obveznosti, ki niso prikazane v bilanci stanja, če so ti podatki pomembni za oceno finančnega položaja družbe. Pri tem morajo biti ločeno izkazane obveznosti za izplačila pokojnin in obveznosti do družb v skupini.
12. Razčlenitev čistih prihodkov od prodaje po posameznih področjih poslovanja družbe oziroma po posameznih zemljepisnih trgih, če se glede organizacije prodaje proizvodov, ki so značilni za redno poslovanje, oziroma opravljanje storitev, ki so značilne za redno poslovanje družbe, posamezna področja poslovanja družbe oziroma posamezni zemljepisni trgi, na katerih posluje družba, med seboj pomembno razlikujejo. Podatkov ni treba razkriti, če bi zaradi tega družbi lahko nastala pomembnejša škoda. V tem primeru mora biti v prilogi k izkazom pojasnjeno, da je bilo zaradi navedenih razlogov opuščeno razkritje podatkov.
13. Povprečno število zaposlenih v poslovnem letu, razčlenjeno po skupinah glede na izobrazbo.
14. Če je bila uporabljena angloameriška različica členitve izkaza poslovnega izida (tretji odstavek 62. člena ZGD), je potrebno prikazati znesek stroškov dela, to je plač in stroškov socialnih zavarovanj, pri katerih je potrebno ločeno prikazati stroške pokojninskih zavarovanj.
15. Obseg, v katerem so na poslovni izid poslovnega leta vplivale metode vrednotenja posameznih postavk, ki so bile uporabljene zaradi uveljavitve davčnih olajšav. Če bo uporaba teh metod vrednotenja pomembneje vplivala na višino davčnih obveznosti v prihodnosti, mora biti ta vpliv podrobneje pojasnjen.
16. Skupni znesek vseh prejemkov, ki so jih za opravljanje funkcij oziroma nalog v družbi v poslovnem letu prejeli člani uprave, drugi delavci družbe, zaposleni na podlagi pogodbe, za katero ne velja tarifni del kolektivne pogodbe, in člani nadzornega sveta. Ti zneski morajo biti prikazani ločeno za vsako od teh skupin oseb.
17. Predujme in posojila, ki jih je družba odobrila članom uprave, drugim delavcem družbe, zaposlenim na podlagi pogodbe, za katero ne velja tarifni del kolektivne pogodbe, ter članom nadzornega sveta. Prav tako je treba razkriti poročila družbe za obveznosti teh oseb. Za vsako od teh oseb je potrebno prikazati naslednje podatke:
 - skupni znesek predujmov oziroma neodplačanih posojil oziroma skupni znesek danih poroštev,
 - obrestno mero in druge pomembnejše pogoje posojila,
 - skupni znesek odplačil iz naslova vračil posojil v poslovnem letu.
18. Firmo in sedež obvladujoče družbe, ki sestavlja konsolidirano letno poročilo za najširši krog družb v skupini in v razmerju do katere je ta družba odvisna družba, ter navedbo mesta, kjer je mogoče pridobiti to konsolidirano letno poročilo.
19. Firmo in sedež obvladujoče družbe, ki sestavlja konsolidirano letno poročilo za najožji krog družb v skupini in v razmerju do katere je družba odvisna družba, ter navedbo mesta, kjer je mogoče pridobiti to konsolidirano letno poročilo.

Malim družbam v prilogi k izkazom ni treba razkriti oziroma pojasniti podatkov od 7. do 19. našete točke obveznih razkritij po 65. členu ZGD.

Prejšnji ZGD je od zgoraj naštetih pojasnil zahteval le prvo, torej pojasnila uporabljenih metod vrednotenja posameznih postavk. Ostala pojasnila so družbe vključile (tako imenovana neobvezna ali prostovoljna razkritja), če so same tako želele oziroma presodile, da so pomembna za njihove uporabnike. Spremenjeni ZGD zahteva vsa zgoraj našeta pojasnila, pa tudi druga, in sicer tudi pojasnila v zvezi s konsolidiranjem računovodskih izkazov.

Pri predstavitvi računovodskega poročila pa mora le-to, poleg računovodskih izkazov in pojasnil oziroma razkritij, nujno vsebovati tudi mnenje revizorja oziroma revizorsko poročilo (Horvat, 2001b).

3.2.2.4. Dodatna obvezna razkritja po slovenskih računovodskih standardih

Poleg obveznih razkritij, ki jih zahteva novi ZGD, so za družbe, ki so zavezane k reviziji, obvezna tudi razkritja, ki jih navajajo posamezni SRS.

V skladu z novimi SRS morajo pojasnila računovodskih izkazov vsebovati informacije o podlagi za pripravo računovodskih izkazov in o uporabljenih posebnih računovodskih usmeritvah, informacije, ki jih zahtevajo SRS in ZGD ter niso predstavljene drugod v računovodskih izkazih, pa tudi dodatne informacije, ki niso predstavljene v računovodskih izkazih, a so potrebne za pošteno predstavitev (SRS 24.14 in SRS 25.15 (2001)).

Dodatna obvezna razkritja po SRS so razdeljena na tri dele, in sicer splošna razkritja, razkritja v povezavi z računovodskimi izkazi in druga razkritja.

V povezavi s splošnimi razkritji v nadaljevanju predstavljam:

- razkritja računovodskih usmeritev in sprememb računovodskih usmeritev,
- razkritja povezana z bistvenimi napakami,
- razkritja računovodskih ocen in sprememb računovodskih ocen,
- razkritja dogodkov po datumu bilance stanja.

Pri razkritjih v računovodskih izkazih v nadaljevanju predstavljam obvezna razkritja v povezavi z temeljnimi računovodskimi izkazi:

- razkritja v bilanci stanja,
- razkritja v izkazu poslovnega izida,
- razkritja v izkazu gibanja kapitala,
- razkritja v izkazu finančnega izida.

Pri drugih razkritjih pa se omejujem na predstavitev najpomembnejše novosti, in sicer kazalnikov poslovanja družbe.

3.2.3. Splošna razkritja

1.) Razkritja računovodskih usmeritev in sprememb računovodskih usmeritev

V skladu z novimi SRS je potrebno v pojasnilih računovodskih usmeritev razkriti podlage za merjenje gospodarskih kategorij, uporabljenih v računovodskih izkazih, računovodske usmeritve, ki so potrebne za pravilno razumevanje računovodskih izkazov in vrsto sprememb računovodskih usmeritev, razlog zanje ter njihov znesek (SRS 17.45, 18.42, 24.16 in 25.17).

2.) Razkritja povezana z bistvenimi napakami

Novi SRS zahtevajo v pojasnilih razkritje vrste in zneska popravkov bistvenih napak, ki nastanejo pri popravljanju računovodskih izkazov (SRS 17.44, 18.41, 24.16 in 25.17). Napake so lahko posledica matematičnih pomot, napačne uporabe računovodskih usmeritev, napačnega navajanja dejstev ali navajanja prevar.

3.) Razkritja računovodskih ocen in sprememb računovodskih ocen

Novi SRS v pojasnilih zahtevajo razkritje vrste sprememb računovodskih ocen, razloge zanje in njihov znesek. Oblikovanje samih računovodskih ocen pa je posledica negotovosti, ki onemogoča natančno izmero določenih postavk v računovodskih izkazih.

4.) Razkritja dogodkov po datumu bilance stanja

Ko govorimo o dogodkih po datumu bilance stanja, imamo v mislih tiste dogodke, ki se zgodijo med datumom bilance stanja in datumom odobritve objave računovodskih izkazov. Po novih SRS je potrebno razkriti vse dogodke, ki so se pojavili po datumu bilance stanja, vendar samo v primeru, če so le-ti tako pomembni, da bi njihovo nerazkritje vplivalo na zmanjšanje zmožnosti uporabnikov računovodskih izkazov za pravilno vrednotenje in odločanje. Razkriti je potrebno tako vrsto dogodka kot tudi oceno njegove denarno izražene posledice. V primeru, da takšna ocena ni možna, pa je to potrebno pojasniti.

3.2.4. Razkritja v računovodskih izkazih

3.2.4.1. Razkritja v bilanci stanja

Razkritja so pri posamezni postavki bilance stanja različna. Ker bi predstavitev vseh razkritij po posameznih postavkah bilance stanja zaradi preobširnosti preseglo okvire moje diplomske naloge, v nadaljevanju predstavljam razkritja, ki so obvezna za vse družbe in izpostavljam razkritja pri kapitalu, kot najpomembnejši postavki v bilanci stanja.

Po novih SRS morajo biti opredmetena osnovna sredstev, neopredmetena dolgoročna sredstva, zaloge in rezervacije razčlenjene na posamezne vrste. Poslovne terjatve, finančne naložbe ter finančne in poslovne obveznosti morajo biti razčlenjene glede na ročnost (kratkoročne in dolgoročne). Poleg tega pa je potrebno ločeno izkazovati tudi zneske posameznih postavk, ki se nanašajo na podjetja v skupini, razen na pridružena podjetja (SRS 24.4).

V skladu z novimi SRS se v bilanco stanja vpisuje samo neodpisana vrednost, kot razlika med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti in se obravnava kot knjigovodska vrednost. V prilogi k bilanci stanja pa je potrebno prikazati dejansko oziroma prevrednoteno nabavno vrednost in popravek vrednosti posameznih kategorij neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev na koncu poslovnega leta. Poleg tega je potrebno posebej razkriti, katera opredmetena osnovna sredstva so bila pridobljena na podlagi finančnega najema (SRS 24.20).

Pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih pa je potrebno v skladu z novimi SRS prikazati tudi njihovo gibanje med letom, kar pomeni, da je v posebni tabeli, imenovani tabeli gibanja, potrebno prikazati stanje neodpisane vrednosti na začetku poslovnega leta, pridobitve, prekvalifikacije, odtujitve in amortizacijo v poslovnem letu ter prevrednotenje na koncu poslovnega leta, tako da dobimo končno stanje neodpisane vrednosti na koncu poslovnega leta (SRS 24.21).

3.2.4.2. Razkritja pri kapitalu

Po SRS 24.4 morajo biti postavke kapitala razčlenjene na vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti poslovni izid, čisti poslovni izid tekočega leta in prevrednotene popravke kapitala.

Največja novost, ki jo uvajajo novi SRS in 60. člen ZGD-ja so rezerve in njihova delitev na kapitalske rezerve ter rezerve iz dobička. Po SRS 8.43 je potrebno razkriti naravo in namen vseh vrst rezerv.

Poleg tega je potrebno razkriti tudi druge pomembne podatke o stanju in gibanju sestavin kapitala (SRS 8.45). Družba pa mora posebej razkriti tudi poslovna izida, izračunana na podlagi splošnega prevrednotenja zaradi ohranjanja kupne moči kapitala v evru in na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin. To mora storiti tudi, če se v prejšnjem koledarskem letu tečaj evra do tolarja poveča za manj kot 5,5%.

Za delniško družbo je po SRS 8.42 in 8.44 nujno, da za vsako vrsto delniškega kapitala razkrije:

- število izdanih in v celoti vplačanih delnic ter število izdanih in ne v celoti vplačanih delnic,
- lastnost delnic (pravice, prednosti in omejitve v zvezi z delnicami posameznega razreda), tudi omejitve razdeljevanja dividend,
- izdajo novih delnic, združitve delnic, razdružitve delnic, umik delnic in spremembo lastnosti delnic,
- število odkupljenih lastnih delnic in delnic, ki jih imajo druga podjetja v skupini,
- podatke o možnih pogojno izdanih delnicah (uresničitev pravice imetnikov zamenljivih obveznic do zamenjave v delnice ali uresničitev prednostne pravice do nakupa novih delnic) in
- znesek dividend nabiralnih (kumulativnih) in/ali prednostnih delnic, ki še niso bile izplačane.

3.2.4.3. Razkritja v izkazu poslovnega izida

Stari SRS so družbam dovoljevali izbiro med tremi različicami izkaza poslovnega izida (različica I in II – stopenjski obliki; različica III – dvostranska oblika), medtem ko prenovljeni SRS dovoljujejo sestavo izkaza poslovnega izida le po eni izmed prvih dveh različic (različica I in II – stopenjski obliki).

Ker bi predstavitev vseh razkritij po posameznih postavkah izkaza poslovnega izida, zaradi preobširnosti, preseгло okvire moje diplomske naloge v nadaljevanju predstavljam razkritja, ki so obvezna za vse družbe (Rupnik, 2002, str. 33):

- stroške blaga, materiala in storitev je potrebno ločiti na nabavno vrednost prodanega blaga in materiala ter stroške porabljenega materiala ter na stroške storitev;
- stroške dela je potrebno razdeliti na stroške plač, stroške socialnih zavarovanj in druge stroške dela;
- odpise vrednosti se razčlenjuje na amortizacijo in prevrednotevalne poslovne odhodke pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter na prevrednotevalne poslovne odhodke pri obratnih sredstvih;
- stroške splošnih dejavnosti je potrebno razčleniti na normalne stroške¹ splošnih dejavnosti, na prevrednotevalne poslovne odhodke pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter na prevrednotevalne poslovne odhodke pri obratnih sredstvih;
- vsi finančni prihodki in odhodki se razčlenjujejo na tri podvrste: do podjetij v skupini, razen do pridruženih podjetij, do pridruženih podjetij in drugi;
- izredni odhodki se razčlenjujejo na izredne odhodke brez predvrednotovalnega popravka kapitala in na izredne odhodke za prevrednotevalni popravek kapitala.

¹ Normalni stroški so tisti stroški, ki se knjižijo pod razred 4 in se pri zapiranju bruto bilance prenašajo iz razreda 4 na razred 7.

Prenovljena SRS 25.10 in 25.11 pa razčlenjujeta čiste prihodke od prodaje na tiste, ki so doseženi na domačem trgu in tiste, ki so doseženi na tujem trgu.

3.2.4.4. Razkritja v izkazu gibanja kapitala

SRS 27 uvaja popolnoma nov pojem, in sicer izkaz gibanja kapitala, ki nadomešča star pojem uporaba dobička in kritje izgube.

Izkaz gibanja kapitala je lahko sestavljen na dva načina, in sicer tako, da prikazuje (SRS 27.2):

1. le razdelitev čistega dobička kot sestavine kapitala oziroma poravnava čiste izgube kot odbitne postavke od kapitala ali
2. vse sestavine kapitala, zajete v bilanco stanja, bodisi v skupinah bodisi posamično.

Izkaz gibanja kapitala ima lahko obliko ločenih razpredelnic sprememb za vsako sestavino kapitala ali sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala. V SRS 27.3 je kot izhodiščna predlagana druga rešitev.

Poseben dodatek in tudi novost k izkazu gibanja kapitala je "bilančni dobiček" kot pravno opredeljena odločitvena kategorija iz zakona o gospodarskih družbah (SRS 27.9).

Podrobneje sta izkaz gibanja kapitala in bilančni dobiček predstavljena pri opisu novosti pasivnih postavk bilance stanja v nadaljevanju.

3.2.4.5. Razkritja v izkazu finančnega izida

Novi SRS uvajajo nov izkaz, in sicer izkaz finančnega izida, ki nadomešča stari izkaz finančnih oziroma denarnih tokov.

Družbe lahko izkaz finančnega izida sestavljajo po neposredni metodi ali po posredni metodi, pri čemer je potrebno razkriti, katero različico je družba uporabila in od kod izvirajo podatki za postavke v njej (SRS 26.5 in 26.21).

3.2.5. Druga razkritja

V povezavi z drugimi razkritji se v nadaljevanju omejujem na kazalnike, ki imajo med novostmi v razkritjih izredno pomembno vlogo.

Kot osnova za izračun kazalnikov se uporabljajo podatki iz računovodskih izkazov. Na podlagi kazalnikov v letnem poročilu je mogoča analiza družbe in hitra primerjava z drugimi družbami v določeni panogi ali med panogami in z drugimi konkurenčnimi družbami. Poleg tega je na podlagi izračunanih kazalnikov v različnih obdobjih možna analiza napredovanja oziroma nazadovanja družbe. Zaradi omenjenega je v letnem poročilu potrebno razkriti kazalnike tako za tekoče, kot tudi predhodno obdobje.

Vsi kazalniki so predstavljeni v SRS 29, medtem ko SRS 30.28 določa, da morajo priloge k letnim računovodskim izkazom vsebovati vsaj naslednjih 11 kazalnikov:

1. stopnja lastniškosti financiranja = kapital / obveznosti do virov sredstev
2. stopnja dolgoročnosti financiranja = vsota kapitala in dolgoročnih dolgov (skupaj z dolgoročnimi rezervacijami) / obveznosti do virov sredstev
3. stopnja osnovnosti investiranja = osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti) / sredstva
4. stopnja dolgoročnosti investiranja = vsota osnovnih sredstev (po neodpisani vrednosti), dolgoročnih finančnih naložb in dolgoročnih poslovnih terjatev / sredstva
5. koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev = kapital / osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti)
6. koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti = likvidna sredstva / kratkoročne obveznosti
7. koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti = vsota likvidnih sredstev in kratkoročnih terjatev / kratkoročne obveznosti
8. koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti = kratkoročna sredstva / kratkoročne obveznosti
9. koeficient gospodarnosti poslovanja = poslovni prihodki / poslovni odhodki
10. koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala = čisti dobiček v poslovnem letu / povprečni kapital (brez čistega poslovnega izida proučevanega leta)
11. koeficient dividendnosti osnovnega kapitala = vsota dividend za poslovno leto / povprečni osnovni kapital.

3.2.6. Vpliv obsežnejših razkritij na delo revizorja

Revizorjeva prva obveza je, da ugotovi ali razkrite informacije v računovodskih izkazih prikazujejo resnično, pošteno in zakonito sliko ter poroča lastnikom o svojih ugotovitvah (Glaser, 1993, str. 262). Vsaka revidirana družba mora zato upoštevati zakonske ureditve glede obveznega obsega in vsebine razkritih informacij v letnih poročilih. S prenovo ZGD in SRS so obvezna razkritja k računovodskim izkazom v letnem poročilu obsežnejša, predvsem pa natančneje definirana. Stari ZGD in SRS namreč nista natančno definirala vseh dodatnih pojasnil k računovodskim izkazom, pri čemer je bila naloga revizorjev, poleg pregleda poslovanja družbe, izdelati tudi poslovni del letnega poročila ter pripraviti pojasnila k računovodskemu delu letnega poročila, kjer so bili opisno predstavljeni doseženi poslovni rezultati družbe, zajeti v računovodskih izkazih (bilanca stanja in izkaz uspeha²). Vendar pa so bile, v večini, razkrite le tiste informacije, katere je družba želela razkriti. Revizor je tako v končni fazi podal mnenje le na računovodske izkaze (bilanco stanja in izkaz uspeha). Prenovljeni ZGD in SRS pa natančno določata, katere informacije morajo biti razkrite v letnem poročilu, pri čemer je za sestavljanje poslovnega dela letnega poročila in pojasnil k

² Izkaz uspeha po starih SRS.

računovodskemu delu letnega poročila, ki vsebujeta zakonsko zahtevane informacije, zadolžena družba sama. S tem se je obseg informacij znatno povečal in tako pripomogel k boljšem razumevanju celotnega poslovanja družbe in k celovitejši razlagi doseženih rezultatov, ki jih prikazujejo računovodski izkazi. Družbe so tako zavezane k podrobnejšemu razkrivanju doseženih rezultatov, pri čemer morajo razkriti tudi nekatere informacije, ki jih v preteklosti ne bi. Ob pripravljanju poslovnega dela letnega poročila in pojasnil k računovodskemu delu letnega poročila pa je s prenovljenimi SRS in ZGD delo revizorja omejeno zgolj na svetovanje stranki katere informacije razkriti, v primeru, da ZGD in SRS le-tega ne predpisujeta. Pri tem je potrebno upoštevati oziroma oceniti, da razkritje omenjenih informacij, ki niso predpisane s strani ZGD in SRS, bistveno ne škoduje sami družbi. V nasprotnem primeru se takšnih informacij ne razkrije.

Z obsežnejšimi razkritji, ki jih mora družba zajeti v letnem poročilu, se je odgovornost revizorjevega dela povečala, saj mora revizor po novem podati mnenje tako na računovodski del z vsemi predpisanimi razkritji kot tudi na poslovni del letnega poročila. Njegova naloga je, da preveri, ali je vsebina poslovnega dela poročila skladna z drugimi sestavinami letnega poročila, pri čemer uskladi informacije v računovodskem delu z informacijami v poslovnem delu in tudi opozori družbo, če katera razkritja v poslovnem delu letnega poročila niso zajeta. Poleg tega pa mora revizor predhodno zelo podrobno pregledati tudi razkritja v računovodskem delu letnega poročila in preveriti skladnost pojasnil k računovodskim izkazom s številkami v njih (Horvat, 2001c).

V zvezi s tem je treba povedati, da je pregled letnega poročila in razkritij v njem s strani revizorja predpisan, in sicer s strani Zrev-1 in ZGD. Zrev-1 namreč govori o načinu revidiranja računovodskih izkazov (predstavljeno v 1. delu diplomske naloge), ZGD pa v 54. členu o pregledu letnih poročil. Še več, ZGD v 1. odstavku 54. člena celo zahteva, da mora revizor pregledati tudi poslovno poročilo v obsegu, potrebnem, da preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila (Zakon o gospodarskih družbah, 2001).

3.3. Novosti v SRS po posameznih postavkah bilance stanja in v izkazu poslovnega izida

3.3.1. Aktivne postavke bilance stanja

3.3.1.1. Opredmetena osnovna sredstva

Novost pri opredmetenih osnovnih sredstvih predstavljajo opredmetena osnovna sredstva trajno zunaj uporabe, ki so definirana kot sredstva, ki so trajno izgubila možnost za uporabo v družbi, vendar pa to ne pomeni, da niso več uporabna. Ob tem je potrebno opozoriti na dejstvo, da tisto sredstvo, ki ga trenutno ne uporabljamo, še ne moremo opredeliti kot opredmeteno osnovno sredstvo trajno zunaj uporabe. Pri opredmetenih osnovnih sredstvih

trajno zunaj uporabe ni popravkov vrednosti zaradi amortiziranja in s tem stroškov amortizacije, lahko pa se pojavijo prevrednotevalni poslovni odhodki iz naslova prevrednotenja tega sredstva zaradi oslabitve. Na dan izločitve iz uporabe pa to sredstvo izkažemo po knjigovodski vrednosti.

Opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske vrednosti 500 evrov, se po novem lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar. V standardu je predpisano tudi, da se lahko stvari drobnega inventarja, katerih posamične nabavne vrednosti po obračunih dobaviteljev ne presegajo tolarske vrednosti 100 evrov, razporedijo med material.

Novi SRS 1 jasneje opredeljuje tudi možnosti finančnega najema nepremičnin. Najemnik namreč izkaže predmet najema med svojimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi in zanj tudi obračunava amortizacijo. Čas obračunavanja amortizacije je, ali doba koristnosti ali doba najema, odvisno od gotovosti odkupa po poteku dobe najema. Tako pridobljena sredstva se prikažejo v višini poštene vrednosti ali sedanje vrednosti najmanjše vsote najemnin, odvisno od tega, katera je manjša. Finančni najem se tako po novem obračuna po neto in ne več bruto načelu.

Novost predstavlja tudi ovrednotenje opredmetenega osnovnega sredstva, ki je bilo pridobljeno na podlagi donacij. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno z državno podporo ali donacijo, se izkazuje po nabavni vrednosti. Če pa nabavna vrednost ni znana pa se izkazuje po pošteni vrednosti. Amortizacijo teh sredstev je potrebno izkazovati ločeno. Za stroške amortizacije se namreč zmanjšujejo dolgoročne rezervacije v dobro prihodkov.

Pri amortizaciji opredmetenih osnovnih sredstev novost predstavlja začetek obračunavanja amortizacije. Amortizacijo začnemo namreč obračunavati prvi dan v naslednjem mesecu po tistem, ko začnemo opredmeteno osnovno sredstvo uporabljati za opravljanje dejavnosti. Prav tako novost predstavlja določba o metodi amortiziranja. Uporabljena metoda amortiziranja mora odsevati vzorec pojavljanja gospodarskih koristi od opredmetenega osnovnega sredstva. Če pa tega vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja.

3.3.1.2. Neopredmetena dolgoročna sredstva

Največja novost pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih se nanaša na amortizacijo dobrega imena. Prenovljeni SRS določajo, da se dobro ime amortizira v 5 letih, pri čemer je z ustreznimi utemeljitvami mogoče dobo koristnosti dobrega imena podaljšati na največ 20 let.

3.3.1.3. Dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe

Kot posebna vrsta dolgoročnih finančnih naložb se po novem štejejo finančne naložbe v naložbene nepremičnine, ki so v posesti za trgovanje ali dane v finančni najem, da bi se z njimi dolgoročno dosegali donosi. Obravnavajo se ločeno od drugih dolgoročnih finančnih naložb pa tudi od opredmetenih osnovnih sredstev. Do sedaj naložbenih nepremičnin nismo poznali kot posebne kategorije dolgoročnih finančnih naložb. Naložbene nepremičnine se ne amortizirajo, jih je pa potrebno prevrednotevati zaradi oslabitve.

Prav tako se kot posebna vrsta dolgoročnih finančnih naložb po novem obravnavajo naložbe v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela in podobno tržljivo blago, ki naj bi se posedovali dolgo obdobje. Obravnavajo se ločeno od drugih dolgoročnih finančnih naložb pa tudi od denarnih sredstev.

Ena najpomembnejših novosti pri dolgoročnih finančnih naložbah pa je, da SRS, podobno kot MRS, zahtevajo razmejitev med finančnimi inštrumenti, ki jih je družba pridobila za trgovanje in tistimi, ki jih ima družba za doseganje donosov ali drugih koristi.

Dolgoročne naložbe v odkupljene lastne delnice, ki se štejejo kot trezorske delnice, se po novem le formalno obravnavajo kot posebna vrsta dolgoročnih finančnih naložb, ker zmanjšujejo vpisani kapital.

Bistvenih novosti pri kratkoročnih finančnih naložbah ni.

3.3.1.4. Zaloge

Glavne novosti v zalogah so (Koželj, 2001, str. 50-52):

1. Kot material se lahko šteje tudi drobni inventar z dobo koristnosti do leta dni, lahko pa tudi tisti z dobo koristnosti več kot leto dni, če njegova posamična nabavna cena ne presega tolarske vrednosti 100 evrov. Drobní inventar, dan v uporabo, lahko družba takoj prenese med stroške, lahko pa ga v obdobju, ki ni daljše od leta dni, postopoma prenaša med stroške.
2. Družba sme šteti v vrednost količinske enote nedokončane proizvodnje in proizvodov tudi obresti od posojil, s katerimi se taka proizvodnja financira. Seveda gre za le za proizvodnjo takih proizvodov, katerih proizvodnja traja dlje kot obračunsko obdobje.
3. Pri zmanjševanju zalog materiala, blaga, gotovih proizvodov je v prenovljenih SRS priporočljiva uporaba metode zaporednih cen (FIFO), da ni potrebe po prevrednotenju ostalih zalog, ker so le-te pri tej metodi zvečine že obračunane po zadnjih cenah. Dovoljene so tudi druge metode, vendar mora družba v takih primerih prevrednotiti stroške materiala na koncu obračunskega obdobja, kot da bi bila med letom poraba knjižena po metodi FIFO.

4. Presežki in primanjkljaji zalog materiala nad normalnimi, za katere nihče osebno ne odgovarja, se poračunajo s stroški materiala. Presežki in primanjkljaji zalog blaga, nedokončane proizvodnje in proizvodov nad normalnimi, za katere nihče osebno ne odgovarja, pa se poračunajo z ustreznimi poslovnimi odhodki obračunskega obdobja.
5. Pri zalogah surovin, materiala, blaga, nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov ni okrepitev. Zaradi oslabitve pa se lahko prevrednotijo, kar povzroča na eni strani zmanjšanje njihove dotedanje vrednosti in na drugi strani povečanje prevrednotevalnih poslovnih odhodkov.
6. Poleg zakonsko zahtevanih razkritij mora družba za vsako vrsto zalog razkriti računovodske usmeritve glede sprotnega in končnega vrednotenja, uporabljene metode obračunavanja stroškov materiala, presežke in primanjkljaje, ugotovljene z letnimi popisi ter podatke o odpisih vrednosti zalog zaradi sprememb njihove kakovosti in zaradi sprememb njihove vrednosti. Razkriti pa mora tudi knjigovodsko vrednost tistih zalog, ki jih je družba zastavila kot jamstvo za svoje obveznosti.

3.3.1.5. Terjatve

Prenovljeni SRS še vedno obravnavajo terjatve v enem standardu, medtem ko sta za obravnavo dolgov namenjena dva standarda.

Pri razvrščanju terjatev se novosti, ki jih prinašajo prenovljeni SRS, nanašajo na:

1. odložene terjatve za davek,
2. prejete vrednostne papirje za poravnavo terjatev,
3. izpeljane finančne instrumente, s katerimi je mogoče terjatve varovati pred tveganjem.

Odložene terjatve za davek so po opredelitvi v MRS 12 zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na odbitnečasne razlike, prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja. Nastajajo zato, ker je obdavčljivi dobiček običajno drugačen od računovodskega. Pri tem nastanejo odložene terjatve ali odložene obveznosti za davek (Hieng, 2001, str. 53-54).

Prejeti vrednostni papirji za poravnavo terjatev niso več sestavni del terjatev, temveč se čeki in takoj unovčljive vrednostnice razvrstijo med denarna sredstva, prejete menice in vrednostnice s kasnejšo zapadlostjo v plačilo pa med kratkoročne finančne naložbe.

Izpeljani finančni instrumenti pa so omenjeni le kot instrumenti za varovanje vrednosti terjatev pred tveganjem. Spadajo med kratkoročne finančne naložbe ali kratkoročne finančne obveznosti.

Terjatve v posesti za trgovanje so uvrščene med kratkoročne finančne naložbe. Gre namreč za terjatve, ki jih je družba pridobila za nadaljnjo prodajo. Ločevanje terjatev na tiste, ki so

nastale v družbi in tiste, ki jih je družba dobila od drugih, je skladno z MRS, po katerih je ločevanje bistvenega pomena tudi zaradi vrednotenja terjatev.

3.3.1.7. Denarna sredstva

Novost v prenovljenih SRS pa predstavlja pojem denar na poti. To je namreč denar, ki se prenaša iz blagajne na ustrezni račun pri banki ali drugi finančni inštituciji in se istega dne še ne vpiše kot dobroimetje pri njej.

Ena izmed novosti pri denarnih sredstvih predstavlja dejstvo, da se v prenovljenih SRS prejeti čeki oziroma takoj unovčljive vrednostnice razvrščajo med denarna sredstva in ne več med terjatve, prav tako pa izdani čeki niso več kratkoročni dolgovi, temveč so odbitna postavka od denarnih sredstev.

Vrednotnice kot so znamke, koleki, boni in podobno, niso namenjene pretvorbi v gotovino, zato se še vedno ne obravnavajo kot denar, temveč so kratkoročno odloženi stroški.

3.3.1.8. Aktivne kratkoročne časovne razmejitve

Glavna novost pri aktivnih kratkoročnih časovnih razmejitvah predstavlja opredelitev, da se pogojne kratkoročne terjatve ne obravnavajo kot aktivne kratkoročne časovne razmejitve. Pogojne kratkoročne terjatve so namreč možne terjatve, ki izhajajo iz preteklih dogodkov in katerih obstoj je odvisen od (ne) pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki (ga) jih družba ne obvladuje v celoti.

3.3.2. Pasivne postavke bilance stanja

3.3.2.1. Kapital

Kapital obravnava SRS 8, ki je s prenovo celotnih SRS doživel največje spremembe. Razlogi zanje so dvojni. Prvi izvirajo iz sprememb ZGD, ki v popolnoma novem sedmem poglavju na novo opredeljujejo postavke kapitala ter pravila njih pripoznavanja pa tudi vrednotenja in razporejanja. Drugi pa se nanašajo na MRS.

Celotni kapital tako sestavljajo vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, prevrednotevalni popravek kapitala in prehodno še ne razdeljeni čisti dobiček ali še ne poravnana čista izguba poslovnega leta.

Največja novost v zvezi s kapitalom se nanaša rezerve in ukinitve revalorizacije. Ukinitve revalorizacije in uvedbo prevrednotenja sem predstavil že v prvem delu diplomske naloge,

zato se bom v tem poglavju omejil na predstavitev rezerv in drugih pomembnih novosti pri kapitalu.

Rezerve so značilne za srednjeevropsko računovodsko šolo. Kot že ime samo pove, naj bi bile rezerve namenjene predvsem pokrivanju izgube. Če ima torej družba izgubo, se z vgraditvijo predpostavke previdnosti v zakonodajo, ki ureja poslovanje gospodarskih družb, doseže, da upniki ne morejo biti prikrajšani, oziroma da se tveganost vračil njihovih terjatev bistveno zmanjša. Seveda tveganja ni mogoče popolnoma odpraviti, vendar je z vpeljavo obveznih oziroma zakonsko določenih rezerv občutno manjše. ZGD uvaja vrsto rezerv, ki jih doslej nismo poznali (Odar, 2001, str. 59-61):

1.) Kapitalske rezerve

Kapitalske rezerve sestavljajo:

- zneski, ki jih družba pridobi iz vplačil, ki presegajo nominalne zneske deležev (vplačani presežek kapitala),
- zneski, ki jih družba pridobi pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic,
- zneski, ki jih dodatno vplačajo družbeniki za pridobitev dodatnih pravic iz deležev,
- zneski drugih vplačil družbenikov na podlagi statuta (na primer poznejša vplačila družbenikov) in
- zneski na podlagi poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom deležev.

2.) Rezerve iz dobička

Rezerve iz dobička so namensko zadržan del čistega dobička iz prejšnjih let, predvsem za poravnavanje možnih izgub v prihodnosti. Obvezno se razčlenjujejo na zakonske rezerve, rezerve za lastne deleže, statutarne rezerve in druge rezerve iz dobička.

Družba mora oblikovati zakonske rezerve v taki višini, da je vsota zneska zakonskih rezerv in kapitalskih rezerv enaka 10% oziroma v statutu določenem višjem odstotku osnovnega kapitala. Če zakonske in kapitalske rezerve skupaj ne dosežajo 10% deleža osnovnega kapitala in družba v poslovnem letu izkaže čisti dobiček, mora pri sestavi bilance stanja za to poslovno leto v zakonske rezerve odvesti 5% zneska čistega dobička, zmanjšanega za znesek, ki je bil uporabljen za kritje morebitne prenesene izgube, dokler zakonske rezerve in kapitalske rezerve ne dosežejo 10% deleža.

Rezerve iz dobička se oblikujejo samo iz zneskov čistega dobička poslovnega leta in iz čistega dobička preteklih poslovnih let. Oblikujejo se s sklepom pristojnega organa družbe, njihovo zmanjšanje pa je potrebno prikazati v izkazu poslovnega izida ločeno po posameznih vrstah rezerv. Za oblikovanje rezerv iz dobička sta pristojna uprava in

nadzorni svet, ki v skladu z ZGD oblikujeta rezerve iz dobička šele zatem, ko so izpolnjeni vsi pogoji za oblikovanje takih rezerv.

Po 11. odstavku 60. člena ZGD se mora čisti dobiček poslovnega leta uporabiti za namene po naslednjem vrstnem redu:

- kritje prenesene izgube,
- oblikovanje zakonskih rezerv,
- oblikovanje rezerv za lastne deleže,
- oblikovanje statutarnih rezerv,
- oblikovanje drugih rezerv.

Za oblikovanje drugih rezerv iz dobička se lahko uporabi le preostanek zneska čistega dobička, ki ostane po uporabi za vse ostale namene. Vendar pa se za ta namen ne sme uporabiti več kot polovico zneska čistega dobička, ki ostane po predhodni uporabi.

Novela ZGD je v tako v celoti opustila prejšnjo določbo 68. člena o razporejanju dobička in pokrivanju izgube, po kateri je lahko družba izgubo pokrila najkasneje v naslednjih petih letih v breme tedanjih prihodkov, nato pa z odpisi sestavnih delov kapitala. Novela ZGD-F se namreč zavzema za načelo zagotovitve in ohranitve kapitala, pri čemer mora družba ustvarjeni čisti dobiček tekočega leta najprej porabiti za kritje prenesene izgube. Hkrati pa zakon ne določa več, da je treba preneseno izgubo pokriti najkasnjene v naslednjih petih letih, če ni dobička, tudi z odpisi sestavnih delov kapitala. Če ima družba izgubo, jo sme pokriti le z novoustvarjenim dobičkom tekočega leta (Kocbek, 2002, str. 219-220).

Izkaz gibanja kapitala

V drugem odstavku 56. člena ZGD je določeno, da morajo letna poročila velikih in srednjih družb ter letna poročila tistih majhnih družb, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, obsegati poleg izkaza finančnega izida in poslovnega poročila na novo tudi izkaz gibanja kapitala. Izkaz gibanja kapitala je v Sloveniji novost in nadomešča izkaz uporabe čistega dobička in kritja izgube po starem 56. členu ZGD. Izkaz gibanja kapitala prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala v poslovnem letu, tudi uporabo čistega dobička in pokrivanje izgube, zato ga uvrščamo med najpomembnejše sestavine letnega poročila. Za izkaz gibanja kapitala kot nov temeljni računovodski izkaz je bilo treba pripraviti in sprejeti nov SRS 27 z naslovom Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poročanje.

Glede na SRS 27.2 je izkaz gibanja kapitala lahko sestavljen na enega izmed dveh možnih načinov; tako da prikazuje le razdelitev čistega dobička kot sestavine kapitala oziroma poravnava čiste izgube kot odbitne postavke kapitala ali pa tako, da prikazuje spremembe vseh sestavin kapitala, zajetih v bilanco stanja, bodisi v skupinah bodisi posamično. Poleg

navedenih dveh možnih načinov sestavljanja izkaza gibanja kapitala nam standard daje na razpolago tudi dve možni obliki prikazovanja sprememb sestavin kapitala. Pri prvi obliki se spremembe prikažejo v ločeni razpredelnici za vsako sestavino kapitala. Torej imamo toliko razpredelnic, kolikor je različnih sestavin kapitala. Pri drugi obliki pa se spremembe vseh sestavin kapitala prikažejo v sestavljeni razpredelnici, tako da imamo samo eno sestavljeno razpredelnico. Kot izhodiščna rešitev je predlagana druga oblika, po kateri se spremembe vseh sestavin kapitala prikažejo v eni razpredelnici. Pri tem so različne sestavine kapitala prikazane v posameznih stolpcih. Za vsako od njih je v posameznih vrsticah najprej prikazano začetno stanje sestavine kapitala proučevanega obdobja, nato pa možni pojavi, ki povzročajo spremembe posameznih sestavin kapitala in nazadnje končno stanje kapitala v obračunskem obdobju. Ti možni pojavi so treh vrst:

- premiki v kapital,
- premiki v kapitalu in
- premiki iz kapitala.

Primer izkaza gibanja kapitala, kjer so spremembe vseh sestavin kapitala prikazane v eni razpredelnici, sem vključil v prilogo 1.

Bilančni dobiček

V povezavi z izkazom gibanja kapitala, pa novi SRS uvajajo tudi nov pojem, in sicer bilančni dobiček. Po novem zato ločimo čisti dobiček poslovnega leta in bilančni dobiček. Družba izkaže bilančni dobiček v izkazu poslovnega izida ali v dodatku k izkazu, če pa družba sestavi izkaz gibanja kapitala, se ti podatki izkažejo v izkazu gibanja kapitala. Bilančni dobiček je definiran kot vsota naslednjih postavk (Turk, 2001, str. 22):

- čistega dobička oziroma izgube,
- prenesenega dobička oziroma prenesene izgube,
- zmanjšanja kapitalskih rezerv in
- zmanjšanja rezerv iz dobička – ločeno po posameznih vrstah teh rezerv.

Temelj za odločanje o uporabi čistega dobička je sprejeto letno poročilo s strani uprave in nadzornega sveta, medtem ko o uporabi bilančnega dobička vedno odloča skupščina delniške družbe, in sicer za naslednje namene:

1. za oblikovanje dodatnih rezerv iz dobička,
2. za druge namene, na primer izplačilo zaposlenim oziroma članom uprave oziroma članom nadzornega sveta (če je tako določeno v statutu družbe),
3. za razdelitev med delničarje,
4. za prenos v naslednje obdobje kot preneseni dobiček.

3.3.2.2. Dolgoročni dolgovi

Prva novost je razvidna že iz samega naslova, saj v prenovljenih SRS ne govorimo več o dolgoročnih obveznostih, temveč o dolgoročnih dolgovih.

Prenovljeni SRS narekujejo, da se med dolgovi posebej izkazujejo tisti, ki so bili prevzeti od drugih oseb. Pri tem so lahko omenjeni dolgovi pridobljeni z namenom ustvarjati dobiček iz kratkoročnih nihanj cen in tako govorimo o dolgovih v posesti za trgovanje.

Med dolgoročne dolgove se po novem razvrščajo tudi izpeljani finančni inštrumenti, za katere pa se predpostavlja, da so vedno v posesti za trgovanje, razen če so namenjeni varovanju pred tveganjem.

Novost pri dolgoročnih dolgovih predstavljajo tudi odložene obveznosti za davke, kot podvrsta dolgov. Odložene obveznosti za davke so obveznosti, ki nastanejo zaradi prevrednotenja davka od dobička kot posledice obdavčljivih začasnih razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom. Ugotovijo se na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (Hieng, 2001, str. 65).

3.3.2.3. Kratkoročni dolgovi

Kakor pri dolgoročnih dolgovih je tudi pri kratkoročnih dolgovih novost že v samem naslovu, saj je v novem SRS 11 govor o kratkoročnih dolgovih in ne več o kratkoročnih obveznostih.

Družbe morajo po prenovljenih SRS ločevati med dolgovi, ki jih bodo poravnale do zapadlosti v plačilo in dolgovi, ki jih imajo v posesti za trgovanje. Posebej so izkazani tudi izpeljani finančni inštrumenti, med njimi pa še posebej tisti, ki so opredeljeni kot inštrumenti za varovanje pred tveganjem. Izdane kratkoročne vrednostnice se še naprej izkazujejo med kratkoročnimi dolgovi, kar pa ne velja več za izdane čeke, ki se štejejo kot odbitna postavka pri denarnih sredstvih.

Novost pri pripoznavanju kratkoročnih dolgov je v možnosti, da se kratkoročni finančni dolgovi zaradi spremenjenega položaja družbe (stečaj, likvidacija) lahko obravnavajo kot dolgoročni.

3.3.2.4. Dolgoročne rezervacije

Glavna novost pri dolgoročnih rezervacijah je v njihovi opredelitvi. Pri opredelitvi novi SRS izrecno opozarjajo na povezanost dolgoročnih rezervacij s preteklimi dogodki, pri čemer se dolgoročne rezervacije oblikujejo za obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih na podlagi

obvezujočih preteklih dogodkov pojavile v obdobju daljšem od leta dni in katerih velikost je zanesljivo ocenjena (SRS 10.1.). Za oblikovanje dolgoročnih rezervacij morajo biti izpolnjeni navedeni pogoji (SRS 2001):

- zaradi preteklega dogodka obstaja sedanja obveza (pravna ali posredna),
- obstaja velika verjetnost, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristi,
- znesek obveze je mogoče zanesljivo izmeriti.

V primeru, da katerikoli od teh pogojev ni izpolnjen, za takšno obveznost ni dovoljeno oblikovanje dolgoročne rezervacije. Dolgoročne rezervacije tako temeljijo na t.i. pogojni obveznosti, katere obstoj mora družba razkriti v letnem poročilu. Zaradi prilagoditve MRS pa se ne smejo več oblikovati dolgoročne rezervacije za investicijsko vzdrževanje, temveč so stroški investicijskega vzdrževanja stroški obdobja, v katerem nastanejo (Štrekelj, 2001, str. 69).

Osnovna delitev dolgoročnih rezervacij na dolgoročno odložene prihodke in na dolgoročno vnaprej vračunane stroške oziroma odhodke pa ostaja nespremenjena.

3.3.2.5. Pasivne kratkoročne časovne razmejitve

Prenovljeni SRS niso prinesli nobenih vsebinskih novosti glede pasivnih kratkoročnih časovnih razmejitev.

3.3.3. Najpomembnejše novosti v izkazu poslovnega izida

3.3.3.1. Stroški dela in povračil zaposlencem

Med stroški dela, ki jih obravnava SRS 15, ni več stroškov po pogodbah o delu in po pogodbah o avtorskem delu, temveč se ti uvrščajo med stroške storitev.

Najpomembnejša novost v SRS 15 je opredelitev, da sodi med stroške dela v širšem pomenu tudi delež članov uprave, članov nadzornih svetov, zaposlencev in drugih, ki niso lastniki v razširjenem dobičku. Uvedena je torej tudi nova gospodarska kategorija razširjeni dobiček. Razširjeni dobiček je namreč razlika med v obračunskem obdobju doseženimi prihodki, ki vključujejo tudi prevrednotevalne prihodke in odhodke, razen prevrednotevalnih odhodkov, ki se nanašajo na udeležbo v razširjenem dobičku. Delež v razširjenem dobičku namreč ni neposredno opredeljen kot strošek dela, temveč kot prevrednotevalni odhodek stroškov dela.

Preostale novosti, ki se nanašajo na stroške dela in povračil zaposlencem so (Štrekelj, 2001, str. 74-75):

1. Stroški plač se »prevrednotujejo«, če se zaposlencem prizna delež v razširjenem dobičku v posameznem poslovnem letu.

2. Določbe o prevrednotevanju obveznosti iz naslova plač oziroma dajatev, ki na podlagi izplačanih plač bremenijo družbo, ni več. To določbo je nadomestila določba o oblikovanju kratkoročnih rezervacij.
3. Družba lahko v skladu s predpisi oblikuje lastni pokojninski sklad ali druge sklade za potrebe zaposlencev.
4. Družba je zavezana razkriti imena članov uprave in drugih organov ter njihovih zaslužkov in deležev v dobičku, ki jim pripadajo.

3.3.3.2. Odhodki v prenovljenih SRS

Največja novost pri odhodkih je v opredelitvi izrednih odhodkov. Med izredne odhodke ne štejemo več izgub pri prodaji osnovnih sredstev in primanjkljajev ob popisu, odpisov terjatev iz preteklih let, pa tudi ne postavk iz preteklih obdobj, ki so posledica napak ali pomanjkljivosti pri sestavljanju izkazov za eno ali več preteklih obdobj. Vse naštetu se po novem izkazuje med rednimi poslovnimi oziroma finančnimi odhodki. Med izrednimi odhodki tako ostajajo le neobičajne postavke (odškodnine, kazni,...) in zneski izgub iz preteklih let, ki bodo v poslovnem letu poravnani z izrednimi prihodki iz prejetih dotacij in drugih nepovratnih sredstev.

3.3.3.3. Prihodki v prenovljenih SRS

Največja novost pri prihodkih je v opredelitvi izrednih prihodkov. Po SRS 18.10 in 18.11 sestavljajo izredne prihodke le neobičajne postavke (dotacije in subvencije, ki niso povezane z poslovnimi učinki, prejete odškodnine, izterjane že odpisane terjatve,...) in prihodki, dobljeni za poravnavo izgub iz preteklih let (npr. dotacije). Med izrednimi prihodki tako ne izkazujemo več presežkov pri popisu osnovnih sredstev, dobičkov pri prodaji osnovnih sredstev, odpisov dolgov iz preteklih let in odprave rezervacij. Vse naštetu se po novem razvršča med poslovne prihodke. To velja tudi za vse postavke iz preteklih obdobj, ki se pojavijo v tekočem obračunskem obdobju kot posledice napak ali pomanjkljivosti pri sestavljanju računovodskih izkazov v preteklosti. Po novem se le-te razvrščajo med poslovne oziroma finančne prihodke in ne več med izredne prihodke (Hieng, 2001, str. 78).

3.3.3.4. Izkaz poslovnega izida

Stari SRS so poznali tri različice izkaza poslovnega izida (angleško, nemško in francosko). Prenovljeni SRS in spremenjen ZGD pa priznavata le dve različici: angleško in nemško.

3.3.4. Vpliv novosti v posameznih postavkah bilance stanja in izkaza poslovnega izida na delo revizorja

Glede na dejstvo, da je primarno področje revizorjevega poklica računovodstvo, so spremembe v posameznih postavkah bilance stanja in izkaza poslovnega izida pri revizorskem pregledu poslovanja družbe izredno pomembne.

Naloga revizorja namreč je, da poda mnenje na računovodske izkaze, ki morajo biti pripravljene v skladu z obstoječo zakonodajo. Revizorjevo mnenje je namreč sestavljeno iz trditve, da sta revidirana bilanca stanja in izkaz poslovnega izida na konec leta pripravljena v skladu s splošno sprejetimi in objavljenimi SRS. Revizor mora zatorej vse spremembe v posameznih postavkah bilance stanja in izkaza poslovnega izida dobro poznati, če želi izraziti mnenje na predstavitev računovodskih informacij v temeljnih računovodskih izkazih. Predvsem je pri revizijskem pregledu pomembno, da revizor podrobno pregleda posamezna področja spremembe in ugotovi ali je družba novosti v SRS upoštevala.

S prehodom na nove SRS so imele številne družbe probleme pri razlagi samih standardov in pri uvajanju sprememb v njih. Revizor je tako zadolžen nazorno pregledati področja v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida, kjer je prišlo do večjih sprememb in izraziti mnenje o tem, ali družba vodi svoje poslovne knjige ter pripravlja računovodske izkaze v skladu s prenovljenimi SRS. V primeru, da družba novosti v SRS ni upoštevala, mora revizor družbo o tem opozoriti in podati pisno obrazložitev spremembe z navedbo navezujočega standarda, ki to novost obravnava. Če družba po predlogu revizorja spremembe še vedno ne upošteva in je le-ta, z vidika predstavitve poslovnih rezultatov družbe, pomembna, lahko revizor izda mnenje s pridržkom ali celo negativno mnenje. Zaradi dejstva, da je izmed vseh postavk v bilanci stanja in izkaza poslovnega izida največ sprememb doživel kapital, mora revizor temu področju posvetiti posebno pozornost in ugotoviti ali je družba upoštevala tako določbe SRS kot tudi ZGD. Predvsem mora revizor dobro pregledati tabelo gibanja kapitala, ki je po novem eden izmed temeljnih računovodskih izkazov ter končno stanje v njej uskladiti z bilanco stanja konec leta.

Pri pregledu posameznih postavk bilance stanja in izkaza poslovnega izida mora tako revizor dobro poznati vse spremembe v SRS ter njihovo povezavo z ZGD. Vse spremembe v SRS morajo biti upoštevane v računovodskih izkazih od 1.1.2002 dalje, in sicer brez izjem.

4. Sklep

S spremembo MRS se je pojavila nujna sprememba SRS, ki je v prenovljeni izdaji bližje MRS in smernicam Evropske unije. Rdečo nit prenovljenih SRS predstavlja izkazovanje gospodarskih kategorij po pošteni vrednosti, ki je zamenjala izvorno vrednost. Z

izkazovanjem gospodarskih kategorij po pošteni vrednosti je dosežena lažja primerljivost med družbami in zagotavlja uporabnikom računovodskih informacij boljšo sliko o poslovanju družbe ter kredibilnejšo podlago za sprejemanje ekonomskih odločitev. Za zmanjšanje informacijskega tveganja in zagotovitve večje kredibilnosti informacijam pa je odgovoren zunanji revizor. Revizor, kot neodvisni strokovnjak, ima nalogo na podlagi strokovne presoje ugotoviti, ali so informacije, razkrite v računovodskih izkazih poštene in resnične ter predstavljene v skladu z zakonskimi okviri, kot so SRS, ZGD in Zrev-1. V primeru spremembe zakonskih okvirov, ki določajo delo revizorja in delovanja podjetij, katerih poslovanje mora revizor pregledati, se spremenijo tudi naloge in odgovornost revizorja.

S spremembo SRS na delo revizorja v največji meri vplivata uvedba pojma prevrednotevanje, ki je nadomestilo staro revalorizacijo in povečan obseg zakonsko zahtevanih razkritij v letnem poročilu.

S prevrednotevanjem gospodarskih kategorij je izpostavljeno načelo poštene vrednosti in od revizorja zahteva sodelovanje s strokovnjaki z drugih področij. Z uvedbo prevrednotevanja so na pomenu pridobili pooblaščen ocenjevalci vrednosti, ki so zadolženi za izdelavo cenitvenih poročil, na podlagi katerih družbe prevrednotenja opravijo. Cenilci bodo določili nadomestljivo vrednost, in sicer vrednost v uporabi ali čisto prodajno vrednost. Za nadomestljivo vrednost se šteje tista, ki je višja od obeh. Če je tako ugotovljena nadomestljiva vrednost nižja od knjigovodske, bo sredstva obvezno treba oslabiti in izkazati prevrednotevalni odhodek. Če pa je nadomestljiva vrednost višja kot knjigovodska, pa se družba lahko odloči, da za presežek vrednosti oblikuje posebni prevrednotevalni popravek kapitala. Torej učinek oslabitve vpliva na poslovni rezultat, učinek okrepitve pa ne.

Poleg omenjene novosti v SRS na delo revizorja močno vplivajo tudi določbe glede obveznih, zakonsko zahtevanih razkritij, pri čemer se SRS navezuje na ZGD. V skladu z omenjenima zakonoma se je obseg obveznih razkritij močno povečal, kar od revizorja zahteva temeljiti pregled razkritij v letnem poročilu družb in svetovanje glede morebitnih razkritij, ki bi poslovno škodovala družbi. Poleg tega pa novi SRS in ZGD določata tudi, da je za pripravo letnega poročila, po novem, odgovorna družba sama. Naloga revizorja pa je preveriti skladnost poslovnega dela letnega poročila z računovodskim delom ter skladnost pojasnil k računovodskim izkazom s številkami v samih izkazih. Po novem mora namreč revizor podati mnenje tako na računovodski del z vsemi predpisanimi razkritji kot tudi na poslovni del letnega poročila. Po starih SRS je revizor dal mnenje le na računovodske izkaze. Revizorjeva naloga je tudi, da družbo opozori, če katera razkritja v letnem poročilu niso zajeta.

Omenjeni dve novosti, ki jih prinašajo novi SRS pa seveda nista edini, ki jih revizor pri svojem delu upošteva. Revizor mora poznati vse spremembe v SRS in preveriti ali jih družba pri vodenju poslovnih knjig ter pripravi računovodskih izkazov upošteva ter jim ustrezno

sledi. Novi SRS prinašajo še številne druge novosti, ki se nanašajo na posamezne postavke bilance stanja in izkaza poslovnega izida, na katere mora biti revizor pri pregledu poslovanja družbe pozoren. Te novosti se nanašajo predvsem na predstavitev računovodskih informacij. Poleg tega pa novi SRS uvajajo tudi nove pojme, kot so osnovna sredstva trajno zunaj uporabe, denar na poti, bilančni dobiček, izkaz gibanja kapitala in drugi. Največ sprememb je bil deležen kapital kot pasivna postavka bilance stanja. Predvsem se spremembe nanašajo na rezerve, ki so povezane z ZGD ter na uvedbo novega izkaza gibanja kapitala ter bilančnega dobička. Revizor mora omenjene spremembe dobro poznati ter ustrezno preveriti, ali družba sledi zakonskim okvirom, ki te spremembe določajo.

Novi SRS prinašajo novo kakovost računovodstva. Vidno je poudarjen namen približevanja računovodskih knjigovodskih vrednosti dejanskim tržnim vrednostim družbe. S tem bo slika računovodskih izkazov bistveno boljša in stavek v revizijskem poročilu, ki pravi, da računovodski izkazi prikazujejo resnično in pošteno vrednost, bo imel zdaj veliko večjo težo. S tem se računovodski izkazi tudi približujejo MRS, oziroma se slovenske družbe s svojimi izkazi približujejo zunanjemu svetu.

Literatura

1. Čuček Renata: Prehod od načela previdnosti k načelu poštene vrednosti. Revizor, Ljubljana, 12(2001), 1, str. 28-43.
2. Dunn John: Auditing Theory and Practice. Second ed. B.k. : Prentice Hall, 1996. 313 str.
3. Glaser Kenneth: Auditing, Second edition. B.k. : Butterworth-Heinemann, 1993. 450 str.
4. Hieng Romana: Dolgovi v prenovljenih standardih. IKS, Ljubljana, 28(2001), 12, str. 64-67.
5. Hieng Romana: Novosti v SRS 4 – zaloge. IKS, Ljubljana, 28(2001a), 12, str. 53-56.
6. Hieng Romana: Prihodki v prenovljenem SRS 18. IKS, Ljubljana, 28(2001b), 12, str. 78-79.
7. Horvat Tatjana: EU zahteva poenotenje računovodskih informacij. Finance, Ljubljana, 23.10.2001, str. 29.
8. Horvat Tatjana: Novi računovodski standardi zahtevajo precej več razkritij in uvajajo novo vrednotenje. Finance, Ljubljana, 23.10.2001a, str. 25-28.
9. Horvat Tatjana: Novosti v sestavinah poročila. Finance, Ljubljana, 23.10.2001b, str. 23-24.
10. Horvat Tatjana: Spremembe v velikosti družb bodo vplivale na revidiranje in javno objavo. Finance, Ljubljana, 23.10.2001c, str. 29.
11. Hubbard D. Thomas, Johnson R. Johnny, Pushkin B. Ann: Auditing Concepts, Standards and Procedures. Revised ed. B.k. : Dame Publications, 1986. 919 str.
12. Kavčič Slavka: Analiziranje za pripravo letnega poročila. Zbornik referatov 4. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Bernardin : Zveza ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovno analizo, 1998, str. 7-22.
13. Kavšek Drago: Z novimi računovodskimi standardi smo bliže mednarodnim. Finance, Ljubljana, 18.3.2002, str. 28.
14. Kocbek Marijan: Uporaba čistega in bilančnega dobička, kritje izgube ter izplačila delničarjem po noveli ZGD-F. Podjetje in delo, Maribor, 28(2002), 2, str. 219-235.
15. Koželj Stanko: Novosti v SRS 4 – zaloge. IKS, Ljubljana, 28(2001), 12, str. 50-52.
16. Odar Marjan: Gradivo za izobraževanje, predmet Revizija: Vrste in namen revizij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, 16 str.
17. Odar Marjan: Najpomembnejše spremembe uvoda v SRS. IKS, Ljubljana, 28(2001), 12, str. 13-23.
18. Odar Marjan: Novosti v SRS 8 – kapital. IKS, Ljubljana, 28(2001a), 12, str. 59-63.

19. Odar Marjan: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Zbornik referatov 32. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 377-392.
20. Odar Marjan: Prevrednotenje gospodarskih kategorij v osnutku sprememb SRS. IKS, Ljubljana, 27(2000a), 9, str. 20-48.
21. Odar Marjan: Vloga revizorja na trgih kapitala. Zbornik referatov 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Ljubljana : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije ter Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 349-364.
22. O'Reilly M. Vincent et al.: Montgomery's Auditing. Eleventh ed. B.k. : John Wiley & Sons, 1990. 1150 str.
23. Raščan Brigita: Vključevanje veččakov v delo revizorja (s posebnim ozirom na področju vrednotenja nepremičnin). Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 79 str.
24. Rešič Valter: Kaj mora revizor vedeti o ocenjevanju vrednosti podjetja? Revizor, Ljubljana, 11(2000), 3, str. 42-51.
25. Ricchiute N. David: Auditing. Third ed. B.k. : South-Western Publishing, 1992. 805 str.
26. Robertson C. Jack, Davis G. Frederick: Auditing. Fourth ed. B.k. : Business Publications, 1985. 794 str.
27. Rupnik Simona: Novosti, ki jih prinašajo prenovljeni računovodski dtandardi na področju razkritij. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 41 str.
28. Rutherford Brian A.: An Introduction to Modern Financial Reporting Theory. B.k. : Paul Chapman Publishing, 2000. 179 str.
29. Sigband Norman B., Bell Arthur H.: Communication for management and business. Glenwiev : Scott, Foresman and Company, 1989. 633 str.
30. Štrekelj Vlado: Novosti v SRS 10 – dolgoročne rezervacije. IKS, Ljubljana, 28(2001), 12, str. 69-72.
31. Štrekelj Vlado: Novosti v SRS 15 – stroški dela in stroški povračil zaposlencem. IKS, Ljubljana, 28(2001a), 12, str. 74-75.
32. Taylor H. Donald, Glenzen G. William: Auditing: Integrated Concepts and procedures. Fifth ed. B.k. : John Wiley & Sons, 1991. 900 str.
33. Thomas C. William, Ward H. Bart, Henke O. Emerson: Auditing: Theory and Practice. Third ed. B.k. : PWS-Kent Publishing Company, 1991. 1068 str.
34. Turk Ivan: Ob novem poglavju o poslovnih knjigah in letnem poročilu v ZGD. IKS, Ljubljana, 28(2001), 9, str. 13-90.

35. Valentinčič Aljoša: Prevrednotevanje osnovnih sredstev zaradi oslabitve. Finance, Ljubljana, 12.03.2002, str. 9.
36. Vezjak Blanka: Razkritja računovodskih informacij v letnih poročilih, posebej o ravnanju z okoljem. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 245 str.
37. Whittington O.Ray, Pany Kurt: Principles of Auditing and Other Assurance Services. Thirteenth ed. B.k. : McGraw-Hill, 2001. 816 str.

Viri

1. Interni podatki podjetja Deloitte & Touche, 2002.
2. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/2001).
3. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 45/2001).
4. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/2001).

Priloga

Priloga 1: Primer izkaza gibanja kapitala

Slika 1: Izkaz gibanja kapitala za obdobje od 31.12.2002 do 31.12.2003

IZKAZ GIBANJA KAPITALA za obdobje od 31.12.02 do 31.12.03		Osnovni kapital	Kapitalske rezerve	Rezerve iz dobička			Prenese na čista (izguba) dobiček	Čisti dobiček poslovnega leta	Splošni prevrednotovalni popravki kapitala	Skupaj kapital
				Zakonske rezerve	Rezerve za lastne delnice	Druge rezerve iz dobička				
				I/I	II/I	III/1				
A.	Stanje 31.12.02									
B.	Premiki v okviru kapitala:									
	Vnos čistega poslovnega izida poslovnega leta 2002/2003									
	Vnos zneska splošnega prevrednotenja kapitala									
	Vnos zneska posebnih prevrednotenj kapitala									
C.	Premiki v kapital									
	Razporeditev čistega dobička poslovnega leta po sklepu uprave in nadzornega sveta									
	Prenos čistega dobička poslovnega leta v naslednje obdobje									
	Druge prerazporeditve sestavin kapitala									
Č.	Premiki iz kapitala									
	Razdelitev med delničarje									
	Razdelitev članom uprave in članom nadzornega sveta									
	Razdelitev zaposlenim									
D.	Stanje 31.12.03									
	BILANČNI DOBIČEK poslovnega leta 2003									

Vir: Interni podatki Deloitte & Touche, 2002.