

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**RAČUNOVODSKI PODATKI IN INFORMACIJE ZA
NADZIRANJE POSLOVANJA ORGANIZACIJSKIH
ENOT V SLOVENIJI IN V TUJINI -
PRIMER STORITVENEGA PODJETJA**

LJUBLJANA, JUNIJ 2003

ALEŠ KAVČIČ

IZJAVA

Študent ALEŠ KAVČIČ 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, 16. junija 2003

Podpis:

KAZALO

UVOD	1
1 MEDNARODNO POSLOVANJE.....	2
1.1 Opredelitev pojma mednarodno podjetje	3
1.2 Razlogi in motivi za poslovanje v tujini.....	5
1.3 Cilji in strategije poslovanja v tujini	7
1.4 Organizacijska struktura mednarodnega podjetja	9
1.4.1 Nacionalna organizacijska struktura	10
1.4.2 Mednarodna oddelčna organizacijska struktura.....	11
1.4.3 Globalna organizacijska struktura.....	11
1.5 Oblike vstopanja na tuje trge.....	14
1.5.1 Klasični izvoz.....	15
1.5.2 Nepremoženjske oblike vstopanja na tuje trge	16
1.5.3 Premoženjske oblike vstopanja na tuje trge	17
1.6 Podjetje in predstavništvo	20
1.7 Povezane družbe.....	21
2 RAČUNOVODSKI PODATKI IN INFORMACIJE ZA NADZIRANJE POSLOVANJA. 22	
2.1 Pomen računovodskih informacij.....	22
2.2 Računovodstvo za notranje uporabnike informacij.....	24
2.3 Računovodski informacijski sistem za različne namene.....	25
3 PRIMER PRIPRAVE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA NADZIRANJE ODVISNIH PODJETIJ	26
3.1 Predstavitev podjetja ABC	27
3.2 Osnovna izhodišča za vzpostavitev informacijskega sistema računovodskega poročanja	27
3.2.1 Vrste računovodskih poročil.....	27
3.2.2 Jezik poročanja.....	29
3.2.3 Računovodski standardi	29
3.2.4 Valuta poročanja	30
3.2.5 Oblika in posredovanje računovodskih poročil	31
3.3 Računovodski podatki in informacije v računovodskih poročilih	32
3.3.1 Informacije in podatki o plačilni sposobnosti ali stanju denarnih sredstev.....	33
3.3.2 Podatki o prodaji oziroma prihodkih od prodaje.....	34
3.3.3 Podatki o terjatvah	35
3.3.4 Informacije in podatki o obveznostih iz poslovanja	36

3.3.5 Informacije in podatki o stroških.....	37
3.3.6 Izkaz poslovnega izida.....	39
3.3.7 Bilanca stanja.....	40
3.3.8 Izkaz finančnega izida.....	41
SKLEP.....	42
LITERATURA.....	43
VIRI.....	44

KAZALO SLIK

Slika 1. Kategorizacija mednarodnih podjetij.....	4
Slika 2. Vrste mednarodnih strategij glede na konfiguracijo in koordinacijo aktivnosti.....	8
Slika 3. Strateške alternative v globalnih panogah.....	9
Slika 4. Nacionalna organizacijska struktura.....	10
Slika 5. Mednarodni oddelek.....	11
Slika 6. Organizacijska struktura po geografskih območjih.....	12
Slika 7. Organizacijska struktura po skupinah izdelkov.....	13
Slika 8. Matrična organizacijska struktura.....	14
Slika 9. Blagovna menjava Slovenije med leti 1992 in 2001.....	16
Slika 10. Neposredne naložbe v Sloveniji in v tujini med leti 1994 in 2001.....	18
Slika 11. Domače in tuje naložbe v vrednostne papirje med leti 1994 in 2001.....	19
Slika 12. Procesi oblikovanja informacij v računovodstvu za notranje uporabnike.....	25

KAZALO TABEL

Tabela 1. Pogostnost in vrsta informacij, ki naj bi jih odvisna podjetja posredovala matičnemu podjetju.....	33
--	----

UVOD

V zadnjih letih so se gospodarske razmere bistveno spremenile tako na domačem trgu kot tudi na mednarodnih trgih, zlasti zaradi internacionalizacije oziroma globalizacije. Danes so razmere na mednarodnih trgih bolj kot kdajkoli naklonjene internacionalizaciji manjših podjetij iz manjših in srednje velikih držav z majhnimi lokalnimi trgi, kamor zagotovo sodijo tudi slovenska podjetja. V takem tempu preživijo zgolj podjetja, ki se pravočasno in učinkovito odzovejo na hitro se spreminjajoče tržne razmere. Pri tem morajo vse poslovne odločitve temeljiti na pravočasnih, zanesljivih in pomembnih informacijah, ne pa na osebni intuiciji ter bolj ali manj srečnih naključjih.

Namen mojega diplomskega dela je na primeru storitvenega podjetja ABC prikazati vzpostavitev računovodskega poročanja ter z njim povezane priprave računovodskih podatkov in informacij za nadziranje poslovanja odvisnih podjetij. Diplomsko delo je razdeljeno na tri poglavja. Vsebinsko sem se najprej osredotočil na teoretični del, ki obsega prvi dve poglavji, tretje pa prikazuje računovodske podatke in informacije v računovodskih poročilih.

Prvo poglavje je namenjeno opredelitvi mednarodnega poslovanja in mednarodnega podjetja. Pozornost je namenjena tudi motivom in razlogom za poslovanje v tujini, od najbolj pogostih, kot so, denimo, povečanje prihodkov, pa vse do zahtevnejših, kot sta npr. iskanje strateškega partnerstva in vključevanje v mrežne povezave. S poslovanjem v tujini je povezana tudi opredelitev ciljev in strategij poslovanja. Sledi prikaz osnovnih modelov organizacijskih struktur mednarodnega podjetja, od nacionalne prek mednarodne oddelčne do globalne organizacijske strukture in osnovnih načinov vstopanja na tuje trge. Poglavje sem sklenil z opredelitvijo razlik med podjetjem in predstavništvom ter definicijo povezanih družb.

Drugo poglavje je namenjeno teoretičnemu pregledu računovodskih podatkov in informacij za nadziranje poslovanja. Poglavje sem začel z opredelitvijo pomena računovodskih informacij v 21. stoletju, ko so informacije postale tako rekoč življenjskega pomena. Sledi predstavitev računovodstva za notranje uporabnike informacij, poglavje pa sem končal z opredelitvijo računovodskega informacijskega sistema.

V tretjem poglavju, ki je hkrati tudi glavni del diplomskega dela, je za storitveno podjetje ABC prikazan primer priprave računovodskih informacij in podatkov za nadziranje odvisnih podjetij v tujini. V prvem delu so podana osnovna izhodišča, ki so prvi pogoj za uspešno računovodsko poročanje, v drugem delu so podrobneje opredeljeni dnevni, mesečni, trimesečni, polletni in letni računovodski podatki ter informacije v računovodskih poročilih odvisnih podjetij.

Diplomsko delo končujem s sklepnim delom, kjer povzemam najpomembnejše ugotovitve.

1 MEDNARODNO POSLOVANJE

Mednarodno poslovanje (z drugimi besedami poslovanje s tujino ali v tujini) vključuje vse poslovne transakcije oziroma opravila, ki na trgovinski (premiki izdelkov, storitev, znanja, kapitala in tehnologije) ali netrgovinski način (npr. proizvodnja v tujini) zajemajo dve ali več držav (Dubrovski, 2000, str. 22).

Danes se v poslovanju prepletajo številni pojavi oziroma procesi, med katerimi ni mogoče postaviti ostrih ločnic. Razvrstimo jih lahko v pet celostnih, odprtih, medsebojno povezanih in dinamičnih značilnosti skupnega makrotrenda, kjer gre za naslednje pojave oziroma procese (Dubrovski, 2000, str. 24):

- internacionalizacijo oziroma globalizacijo,
- fleksibilnost,
- inovativnost,
- informatizacijo in
- trženje.

Za **internacionalizacijo poslovanja** so značilni medsebojna odvisnost vseh ekonomskih subjektov na svetovnem trgu, tako da postanejo proizvodnja, distribucija, menjava in poraba internacionalni; dinamičnost in intenzivnost strukturnih sprememb v svetovnem gospodarstvu ter ne nazadnje tudi dinamičen porast t. i. intrapanožne menjave.

V teoriji obstajajo štiri možnosti oziroma skupine, kjer je internacionalizacija poslovanja nujna. Prva možnost je prisotnost podjetja s svojimi izdelki in storitvami blizu porabnika, s čimer mu rešuje njegove probleme. Takšna pot je najznačilnejša za računalniška in svetovalna podjetja. V drugo skupino sodijo dejavnosti, ki jih družijo potreba po ekonomiji obsega, denimo proizvodnja avtomobilov. Tretjo predstavljajo tehnološko intenzivne dejavnosti, ki zahtevajo veliko znanja in kapitala; za primer navajamo farmacevtsko dejavnost. V zadnjo, četrto skupino sodijo oligopolne panoge. Predstavnik slednje je npr. proizvodnja pnevmatik, kjer na svetovnem trgu prevladuje le peščica tekmecev (Novković, 2002, str. 22).

Fleksibilnost narekuje nastajanje novih, mehkih organizacijskih oblik in njihovih povezav brez funkcijskih ovir. V ta namen se pojavljajo t. i. dinamične mreže, ki služijo čim boljši prilagoditvi kompleksnim in spremenljivim pogojem konkuriranja oziroma vsakokratnim tržnim razmeram. Vse to pa zahteva intenziven pretok uporabnih informacij.

Inovativnost se kaže v pospešenem nastajanju novih področij dejavnosti tretje in četrte tehnološke revolucije ter novih načinov dela. Slednje predstavlja fenomen 'naredi sam'. Med dejavnosti tretje tehnološke revolucije lahko uvrstimo robotiko, biotehnologijo, informacijsko, softversko, komunikacijsko in vesoljsko tehnologijo, mikrotehnologijo ipd. Laserska

tehnologija, jedrska fuzija, umetna inteligenca in nanotehnologija pa so dejavnosti četrte tehnološke revolucije.

Informatizacija prinaša dramatične spremembe, ki jih je današnja postindustrijska, informacijska družba od prvih zamisli v zgodnjih šestdesetih letih vse do danes prinesla v poslovanje in življenje nasploh. Neprestano širjenje področij uporabe informacijske tehnologije omogoča relativno zmanjševanje stroškov priprave in uporabe informacijske tehnologije v primerjavi s tehnologijo preostalih resursov.

Trženje v današnjem času ni več samo značilnost gospodarskih (pridobitnih) organizacij, ki so spoznale potrebo po resnično trženjskem pristopu v konkurenčno intenzivnem mednarodnem okolju, ampak se pojavlja tudi na tistih področjih, kjer tega do sedaj nismo bili vajeni (izobraževalne, kulturne, raziskovalne, politične, državne in druge organizacije).

1.1 Opredelitev pojma mednarodno podjetje

Ob širjenju obsega poslovanja podjetja iščejo nove vire surovin in nove trge v drugih državah. Tako je danes povsem običajno, da nas na skoraj vsakem koraku obdajajo multinacionalne (multinational corporation - MNC) in transnacionalne (transnational corporation - TNC) korporacije, ki poslujejo v več kot eni državi, mnoge med njimi pa celo po vsem svetu (Needles, 1998, str. 722). Tudi v Sloveniji že imamo multinacionalke, ki poslujejo na svetovnem trgu ali vsaj v pomembnem delu sveta, vendar niso družbe, ki bi bile tako znane, kot so npr. Coca-Cola, Microsoft, Toshiba, Samsung ali Siemens. Slovenija je majhna in bi bilo zato povsem nesmiselno tekmovati z omenjenimi podjetji, ki si lahko privoščijo velikanske tržne proračune in z njimi 'zavedejo' kupce po vsem svetu. Slovenske multinacionalke so ponavadi skrite na nižjih stopničkih dobaviteljske verige, čeprav so tudi izjeme, denimo Gorenje, Kompas in Elan.

V Sloveniji so že dlje časa, zlasti od osamosvojitve dalje, prisotne multinacionalke. V svojem diplomskem delu bom uporabljal izraz mednarodno podjetje za vse oblike podjetij, ki na kakršenkoli način delujejo v tujini. Zaradi boljše predstave pa na Sl. 1 vseeno prikazujem štiri kategorije mednarodnih podjetij, razvrščenih po deležu tuje proizvodnje in stopnje izvoza.

Slika 1. Kategorizacija mednarodnih podjetij

Stopnja izvoza	visoka	globalni izvoznik	multinacionalno podjetje
	nizka	domače podjetje	mednarodno podjetje
		nizka	visoka

Tuja proizvodnja

Vir: Vračar, 2002, str. 9.

Domače podjetje ima majhen delež tuje proizvodnje in nizko stopnjo izvoza. S povečanjem stopnje izvoza postane globalni izvoznik, s povečanjem deleža tuje proizvodnje pa mednarodno podjetje. Po tej kvalifikaciji govorimo o multinacionalnem podjetju v primeru hkratnega visokega deleža tuje proizvodnje in visoke stopnje izvoza.

Hunger in Wheelen navajata naslednje štiri značilnosti mednarodnega podjetja (Hunger, Wheelen, 1996, str. 309):

1. Čeprav mednarodno podjetje ne posluje po vsem svetu, njegovo poslovanje proučuje in ocenjuje priložnosti globalno.
2. Velik del sredstev mednarodnega podjetja je investiran v drugih državah, ob pogoju, da je 20 odstotkov premoženja mednarodnega podjetja v drugih državah ali da obseg poslovanja v drugih državah znaša najmanj 35 odstotkov celotne prodaje in dobička.
3. Mednarodno podjetje se ukvarja z mednarodno proizvodnjo in ima proizvodne obrate, od montažnih linij do celotnega proizvodnega procesa, v več državah.
4. Poslovanje odloča na osnovi dejavnikov v svetovnem merilu. Mednarodno poslovanje ni nič več le stranska ali ločena dejavnost, ampak je sestavni del celotnega poslovanja mednarodnega podjetja.

Ekonomski leksikon pravi, da ima mednarodno podjetje predstavništva v več različnih državah. Ker definicije mednarodnega podjetja ni mogoče razlagati enopomensko, največkrat uporabljamo kriterij pretežnega večinskega lastniškega deleža v podružnici, ki je s svojo poslovno politiko vezana na matično podjetje (Ekonomski leksikon, 1995, str. 548).

Jaklič opredeljuje za mednarodno podjetje tisto, ki ima znatne neposredne naložbe v dveh ali več tujih državah ali pa sodeluje s podjetji v tujini, ki jih upravlja oziroma aktivno nadzira. V nadaljevanju jih deli na 'dobra' in 'slaba'. Kot primer 'dobrega' mednarodnega podjetja navaja podjetje Philips, ki je v Avstriji postavilo del produkcije zabavne elektronike vključno z dejavnostmi z visoko dodano vrednostjo, ki se vežejo na te produkte (razvoj, trženje, itd.). Po

drugi strani pa je podjetje General Motors primer 'slabega' mednarodnega podjetja, ki v Avstriji izvaja le dejavnosti, ki prinašajo sorazmerno slabo plačilo zaposlenim in nenehno išče možnosti za opravljanje takšnih del v 'cenejših' državah, zato je manj stabilen in zanesljiv partner (Jaklič, 1999, str. 190, 199).

Kotler opredeljuje za mednarodno podjetje tisto, ki globalno deluje v več državah in katerega prednosti na področju razvoja in raziskav, proizvodnje, logistike, trženja in financ se odražajo v stroških in ugledu, kar vse izključno domačim tekmečem ni dosegljivo. Globalna podjetja načrtujejo, izvajajo in usklajujejo svoje dejavnosti po vsem svetu (Kotler, 1996, str. 410).

1.2 Razlogi in motivi za poslovanje v tujini

Od osamosvojitve dalje so skoraj vsa slovenska podjetja zaradi številnih razlogov prisiljena ustanavljati odvisna podjetja doma in zlasti v tujini. Prehod iz plansko-tržnega v tržno gospodarstvo je prinesel številne spremembe, ki so neposredno ali posredno vplivale na poslovno okolje slovenskih podjetij, da je postalo veliko bolj negotovo in tvegano. Izguba pomembnih jugoslovanskih trgov, veliko večja konkurenca tujih in domačih podjetij na domačem trgu in nujnost iskanja novih ter navsezadnje tudi preoblikovanje družbenega v lastniški kapital so le nekatere spremembe. Slednja je opredelila tudi temeljni cilj gospodarjenja, to je dobičkonosnost kapitala, in odgovornost posloводства podjetja za uspešno poslovanje.

Hočevar (1997, str. 128) med razloge za ustanavljanje odvisnih podjetij doma ali v tujini, katerih matično podjetje je slovensko, uvršča:

1. Selitev delovno intenzivne proizvodnje v dežele s cenejšo delovno silo (vzhodna Evropa, daljni Vzhod ipd.) predvsem v tistih podjetjih, pri katerih imajo stroški dela bistveni delež v celotnih stroških.
2. Organiziranje prodajnih podjetij oziroma prodajne mreže v tujini zaradi izgube jugoslovanskega in majhnosti slovenskega trga.
3. Selitev proizvodnje polproizvodov v nerazvite države, kjer jo organizira njihov glavni kupec.
4. Prenos posameznih poslovnih funkcij na kooperante ali odvisna podjetja, s čimer podjetja lahko povečajo delež spremenljivih stroškov v celotnih stroških in tudi tako zmanjšajo poslovno tveganje.

Matična podjetja ustanavljajo odvisna podjetja praviloma zunaj svojega lokalnega območja in v okoljih, ki jih posloводство sorazmerno slabo pozna. Zaradi nepoznavanja političnih, socialnih, ekonomskih, kulturnih in drugih okoljskih dejavnikov odvisnega podjetja je odločanje o njegovem poslovanju veliko bolj tvegano in negotovo. Uspešna podjetja bodo zato težila k oblikovanju takšnega informacijskega sistema, ki jim bo omogočil kar najbolj zmanjšati negotovost pri odločanju (Hočevar, 1997, str. 129).

Kotler (1996, str. 410) v svojem delu našteva nekaj največjih problemov, s katerimi se podjetja srečujejo ob vstopu na tuje trge, kot so:

- ogromna zadolženost držav v tujini,
- nestabilna vlada kot posledica visoke stopnje zadolženosti, inflacije in brezposelnosti,
- velika zadolženost in gospodarska ter politična nestabilnost povzročajo, da vrednost državne valute niha ali celo pada ter tako povzroča probleme s tujo valuto,
- zahteve tuje vlade pri vstopu in birokracija z različnimi predpisi in odredbami,
- uvedba carin in drugih omejitev z namenom zaščite lastnega gospodarstva,
- korupcija,
- tehnološko piratstvo ipd.

V nadaljevanju omenja tudi različne dejavnike, ki so lahko vzrok za usmeritev podjetja v mednarodne vode. Domači trg 'napadejo' globalna podjetja, ki ponujajo boljše izdelke po nižjih cenah ali pa se podjetje odloči za napad tujega konkurenta na njegovem domačem trgu. Podjetje lahko tudi ugotovi, da tuji trg ponuja boljše možnosti za ustvarjanje dobička kot domači, kjer lahko poveča svojo porabniško bazo in s tem doseže velike prihranke. Morda se podjetje želi rešiti odvisnosti od enega samega trga in tako zmanjšati tveganje. Lahko pa se tudi odjemalci določenega podjetja usmerijo na mednarodni trg in zahtevajo oskrbovanje v mednarodnem okviru (Kotler, 1996, str. 411).

Dubrovski navaja množico nagibov za mednarodno poslovanje, med najpogostnejšimi pa so: povečanje prihodkov, večja izkoriščenost poslovnih oziroma proizvodnih zmogljivosti in s tem znižanje stroškov na enoto izdelka, vzdrževanje ali celo povečanje obsega zaposlitve, podaljšanje življenjskega cikla izdelkov, izravnava zasičenih in ekspanzivnih trgov, porazdelitev tveganja, odprava sezonskih nihanj, iskanje strateškega partnerstva in vključevanje v mrežne povezave, iskanje priložnosti za prenos poslovnih funkcij in ugodnih nabavnih virov ter kot temeljni vzrok razvoj in rast podjetja (Dubrovski, 2000, str. 52).

Ne nazadnje pa velja omeniti tudi možna tveganja, ki se lahko pojavijo ob širitvi poslovanja v tujino. Podjetju ne bo uspelo ugotoviti tujih pričakovanj in ne bo moglo ponuditi privlačnega izdelka, ki bi lahko tekmoval s konkurenco. Taka tveganja so npr.: nezadostno poznavanje tuje kulture poslovanja in pomanjkanje znanja o uspešnem trgovanju s tujimi državljani; podcenjevanje tujih uredb, kar lahko povzroči nepredvidene stroške; pomanjkanje menedžerjev z mednarodnimi izkušnjami. Zakoni o mednarodnem poslovanju se lahko v tuji državi nepričakovano spremenijo na slabše, lahko pride do inflacije, politične revolucije in nacionalizacije tujega premoženja ipd. (Kotler, 1996, str. 411).

1.3 Cilji in strategije poslovanja v tujini

Ko se podjetje odloči za poslovanje v tujini, postane zahtevnejše tudi oblikovanje njegove strategije, saj mora poslovodstvo ponovno proučiti poslanstvo in cilje ter ugotoviti, ali so primerni za mednarodno poslovanje. Cilj lahko opredelimo kot zaželena prihodnja stanja, ki si jih posamezniki skupine ali organizacije prizadevajo doseči. To pomeni, da podjetje najprej opredeli cilje in šele nato določi dejavnosti za njihovo optimalno doseganje (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 65). Pri tem gre za povsem določena prihodnja stanja tako v pogledu obsega (velikosti) kot tudi časa (Pučko, 1999, str. 165). Podjetje mora svoje cilje sproti prilagajati trenutnim razmeram. Pri oblikovanju ciljev ima na voljo dva načina, in sicer, da izoblikuje nekaj ciljev celotnega poslovanja ali da opredeli delne (parcialne) cilje po posameznih poslovnih in funkcionalnih področjih.

V praksi so se izoblikovali naslednji, t. i. posredni cilji poslovanja, med katere lahko uvrstimo (Mramor, 2000, str. 3):

- maksimiranje neto dobička,
- maksimiranje neto dobička na delnico,
- maksimiranje prodaje,
- maksimiranje tržnega deleža,
- preživetje in
- doseganje zadovoljive višine dobička.

Najprimernejši cilj poslovanja je maksimiranje tržne vrednosti delnice, saj se običajno predpostavlja, da je vsem lastnikom skupen cilj maksimiranje koristnosti, ki naj jim jo prinese lastniška naložba v podjetje. Tako se premoženje lastnikov maksimira (maksimiranje premoženja pomeni tudi maksimiranje koristnosti) takrat, ko se maksimira tržna vrednost enote lastniškega kapitala podjetja (npr. delnice).

Druga prvina, ki je potrebna za uspešno poslovanje, je strategija. Ta pojem opredeljuje osnovne dolgoročne smotre in cilje podjetja ter smeri akcije, pa tudi alokacijo resursov, ki so potrebni za doseg tako določenih ciljev. Strategija je sredstvo za doseganje planskih ciljev. Pučko (1999, str. 173) jo opredeljuje kot vsako možno poslovno usmeritev podjetja, ki obeta, če bo uresničena, doseči strateške cilje. Nadalje opredeljuje še poslovno strategijo ali strategijo poslovnega področja kot poslovanje z določeno enoto oziroma skupino proizvodov (Pučko, 1999, str. 204). Njeno bistvo je opredeljevanje poti do konkurenčne prednosti podjetja, od katere bo odvisna njena uspešnost. Po Pučkovem mnenju je politika oziroma strategija mednarodnega podjetja naloga multikulturnih, multinacionalnih, multitržnih parametrov in mehanizmov, saj se mednarodno podjetje srečuje tako z notranjo kot tudi z zunanjo, v mnoge smeri naravnano dejavnostjo (Pučko, 1999, str. 195).

Specifičnosti mednarodne strategije lahko strnemo v dve ključni razsežnosti. Prvo tvori konfiguracija izvajalnih dejavnosti podjetja po vsem svetu oziroma lokacija obratov in enot podjetja po svetu, v katerih opravlja vsako od svojih aktivnosti. Koordinacija izvajalnih aktivnosti v različnih deželah, in to ne samo znotraj posamezne dežele, ampak tudi globalno, pomeni drugo razsežnost. Tako je ključno vprašanje pri izbiri mednarodne strategije za mednarodno podjetje, s kakšno konfiguracijo in koordinacijo izvajalnih aktivnosti bo mogoče dosežati konkurenčno prednost (Pučko, 1999, str. 196).

Sl. 2 prikazuje različne možnosti izbire mednarodne strategije za velika mednarodna podjetja glede na kombinacijo konfiguracije in koordinacije izvajalnih aktivnosti.

Slika 2. Vrste mednarodnih strategij glede na konfiguracijo in koordinacijo izvajalnih aktivnosti

Koordinacija izvajalnih aktivnosti	visoka	visoke neposredne tuje investicije z obsežno koordinacijo enot po svetu	čista globalna strategija
	nizka	državno centralizirane strategije s številnimi enotami, ki delujejo samo v eni državi	izvozno usmerjena strategija z decentraliziranim trženjem
		razpršena	koncentrirana

Konfiguracija izvajalnih aktivnosti

Vir: Vračar, 2002, str. 9.

V mednarodnem poslovanju se ob upoštevanju Porterjeve tipologije poslovnih strategij srečujemo s štirimi možnimi osnovnimi tipi mednarodnih strategij mednarodnega podjetja. Gre za strategije: vodenja v stroškovni učinkovitosti ali diferenciaciji proizvodov globalno; globalne segmentacije; uveljavljanja na zaščiteneh trgih in za strategijo nacionalne sposobnosti reagiranja oziroma odzivnosti. Za lažjo predstavo podajam naslednjo slikovno ponazoritev.

Slika 3. Strateške alternative v globalnih panogah¹

širina segmentov	mного segmentov	1. vodenje v stroških ali diferenciaciji globalno	3. zaščiteni trgi
	nekaj segmentov	2. globalna segmentacija	4. nacionalna odzivnost

globalna strategija na državo usmerjena strategija

Vir: Pučko, 1999, str. 199.

Dubrovski navaja štiri osnovna strateška vprašanja, s katerimi se podjetje sooča pri aktivnem sodelovanju v mednarodnem poslovanju. Le-ta so:

- kaj (dolgoročno) plasirati na svetovni trg,
- katere tuje trge vključiti,
- kako vstopiti na tuji trg in
- kako nastopati na tujem trgu (Dubrovski, 2000, str. 50).

1.4 Organizacijska struktura mednarodnega podjetja

Odločitve o dejavnosti in lokaciji poslovanja, odzivi posloводства podjetja na spremembe v mednarodnem poslovnem okolju in ne nazadnje tudi konkurenčnost so del podjetniške strategije. Spreminjanje te strategije vpliva na spremembo organizacijske strukture podjetja ter računovodskega in informacijskega sistema kot sestavnega dela kontrolnega sistema. Pomen kakovostne organizacije podjetja je za njegovo uspešno poslovanje v luči sodobnih spremenljivih okolij izjemno velik. Prav od njene kakovosti je odvisno, ali se bo organizacija sposobna prilagajati hitrim in celostnim spremembam v ožjem in širšem okolju (Rejc, 1999, str. 104). Zato bom v tej točki prikazal osnovne oblike organizacijske strukture mednarodnih podjetij.

Organizacijska struktura (zgradba) je v vsaki organizaciji nepogrešljiva sestavina. V literaturi se pojavljajo različne opredelitve organizacijske strukture, nekatere med njimi so:

- Struktura so raznovrstne kombinacije sestavin, ki povezane tvorijo celoto in so medsebojno odvisne.
- Struktura je oblikovana iz povezav med dejavniki, ki sestavljajo organizacijo.
- Struktura je sistem odnosov med ljudmi, ki omogoča opraviti določeno delo.

¹ Globalna panoga je tista, v kateri je konkurenčna pozicija določenega podjetja v posamezni državi znatno pod vplivom njene pozicije v drugih državah in obratno. Značilnosti globalne panoge bo dobivala tista, katera pridobi določene konkurenčne prednosti, če dejavnosti povezuješ na svetovni (globalni) osnovi (Pučko, 1999, str. 195).

Kotler opredeljuje za globalno panogo tisto, katere strateške položaje tekmecev na glavnih geografskih in nacionalnih trgih pogojujejo njihovi celotni globalni položaji (Kotler, 1996, str. 410).

- S strukturo označujemo shemo organizacije, opisane vloge, predpise in druga določila (Lipičnik, 2002, str. 44).

Izbira zvrsti primarne organizacijske strukture je odvisna od njene smotrnosti in možnosti nadzora, ki jih z njo in prek nje lahko dosegamo. Omogočati mora členitev strateških ciljev in nalog v manjše upravljalno-poslovodno obvladljive dele (Pučko, 1999, str. 328).

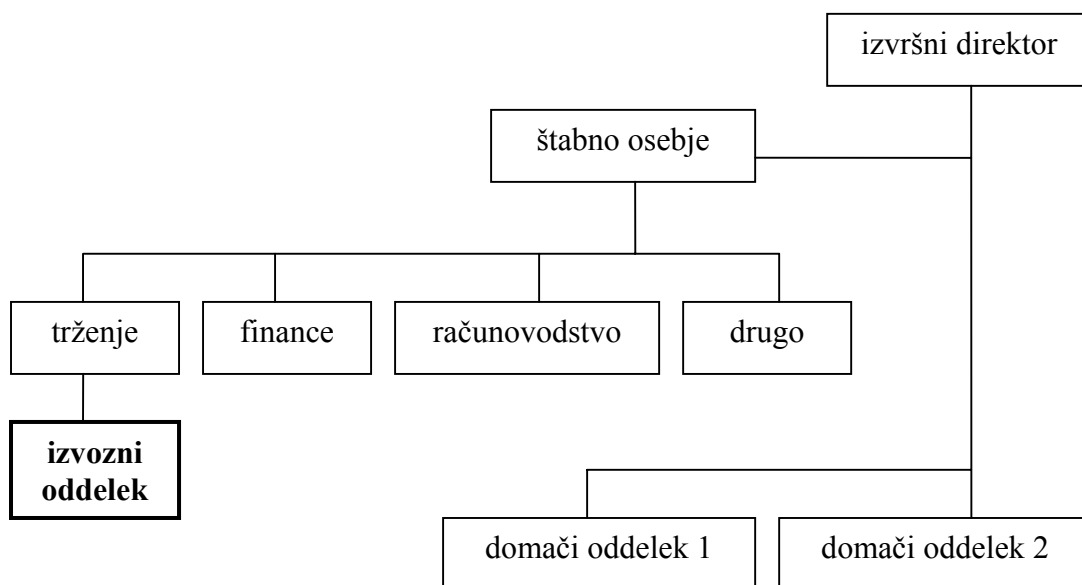
Mednarodno podjetje ima tako na voljo naslednje oblike organizacijske strukture (Radebaugh, Gray, 2002, str. 347-352):

- nacionalno strukturo (domestic structure),
- mednarodno oddelčno strukturo (international division structure) in
- globalno strukturo (global structure).

1.4.1 Nacionalna organizacijska struktura

Upošteva razvojne faze mednarodnega podjetja je nacionalna organizacijska struktura najenostavnejša organizacijska oblika. V začetnih fazah internacionalizacije, ko podjetje vstopa na tuje trge z izvozom, poteka prodaja na tuji trg prek izvoznega podjetja, v kasnejših fazah pa je zaradi večanja obsega izvoza podjetje prisiljeno ustanoviti lasten izvozni oddelek v okviru oddelka za trženje, kar prikazuje tudi Sl. 4.

Slika 4. Nacionalna organizacijska struktura



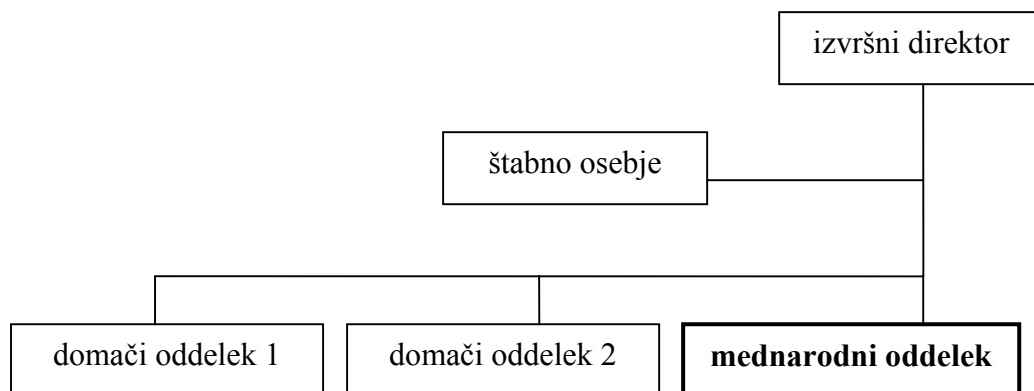
Vir: Radebaugh, Gray, 2002, str. 349.

1.4.2 Mednarodna oddelčna organizacijska struktura

Z izgradnjo proizvodnih zmogljivosti v tujini se sočasno pojavi potreba po spremembi organizacijske strukture, saj potem potrebe izvoznih trgov zadovolji predvsem tuja in ne več samo domača proizvodnja. V tujini pričnejo tudi s prvimi vlaganji v lastno prodajno podjetje, ki je zadolženo še za skladiščenje in poprodajne storitve. Poveča se potrebnost odgovornosti in kontrole. Zato morajo vodilni prevzeti odgovornost za širjenje mednarodnih operacij in tudi kontrola postane zahtevnejša, saj se poslovanje odvija na dveh ali več trgih in ne več zgolj na domačem. Tako izvozni oddelek v okviru oddelka za trženje nadomesti samostojni mednarodni oddelek, ki je ločen od domačih oddelkov (razvidno iz slike 5). Mednarodni oddelek je lahko organiziran tudi kot od matičnega ločeno podjetje, ki pa opravlja enako funkcijo.

Računovodski informacijski sistem je organiziran tako, da mednarodni oddelek zbira vse informacije in podatke o mednarodnem poslovanju (izvozu, licenčnih poslih in poslovanju vseh odvisnih podjetij v tujini), od koder jih nato posredujejo izvršnemu direktorju oziroma vodstvu.

Slika 5. Mednarodni oddelek



Vir: Radebaugh, Gray, 2002, str. 350.

Prednost prikazane organizacijske strukture sta zlasti centralizacija odločanja in uporaba skupnega znanja in tehnologije v začetnih fazah internacionalizacije, medtem ko prevelika odvisnost od proizvodnega programa matičnega podjetja pomeni njeno slabost.

1.4.3 Globalna organizacijska struktura

Če mednarodno podjetje decentralizira poslovanje in načrtuje oblikovanje izdelkov, njihovo proizvodnjo in trženje ob upoštevanju okoliščin v svetovnem merilu, mora ustrezno temu prilagoditi tudi svojo organizacijsko strukturo. Z ukinitvijo izvoznega in mednarodnega oddelka prevzamejo poslovodje oddelkov odgovornost in kontrolo nad proizvodnjo in prodajo svojih proizvodov po vsem svetu. Odločitev o tem, katera organizacijska struktura bo za njih

najprimernejša, je odvisna od številnih kriterijev, povezanih z njihovimi proizvodi in trgi, na katere so že oziroma bodo še vstopali.

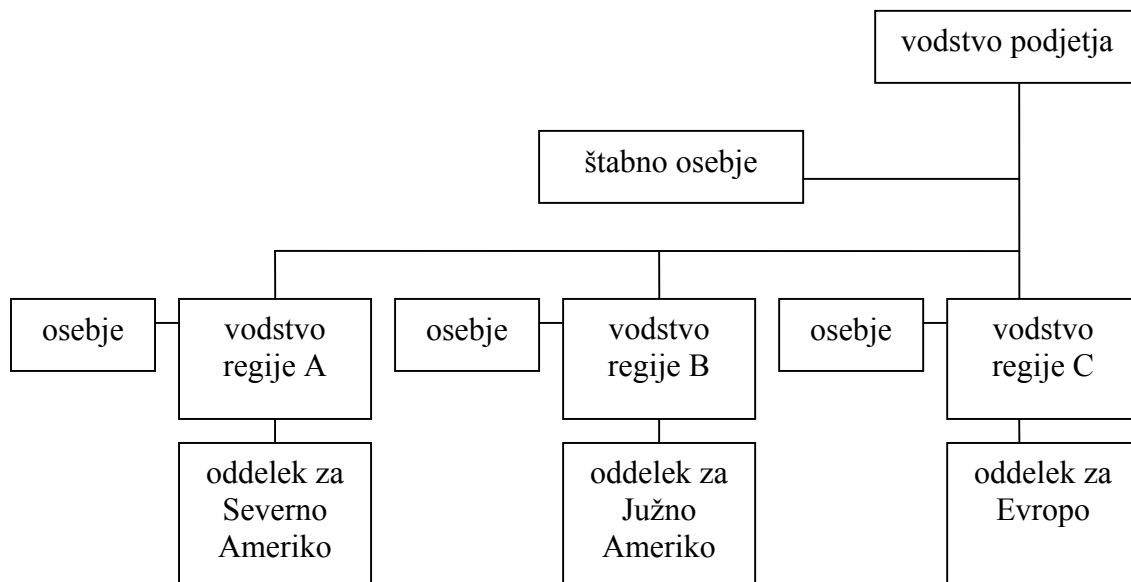
Pri tem imajo na voljo tri oblike globalne organizacijske strukture, in sicer (Radebaugh, Gray, 2002, str. 349):

- organizacijsko strukturo po geografskih območjih (global geographically oriented organization),
- organizacijsko strukturo po skupinah izdelkov (global product oriented organization) in
- matrično organizacijsko strukturo (global grid organization).

Mednarodna podjetja z ozkim, relativno enostavnim in stabilnim proizvodno-prodajnim programom v večini primerov izberejo globalno organizacijsko strukturo po geografskih območjih, zlasti če njihovi proizvodi zahtevajo veliko lokalnih prilagajanj ali odlično poznavanje preferenc potrošnikov po posameznih območjih, značilnosti njenega poslovnega okolja, vladnih politik ipd. Primerna je torej za podjetja, kjer velik del proizvodnje in prodaje poteka zunaj nacionalnih meja, pri tem pa nobena država oziroma geografsko območje ni prevladujoče. Omenjeno globalno organizacijsko strukturo prikazuje Sl. 6.

Informacijski potek je počasnejši kot v drugih organizacijskih strukturah, saj podatke najprej zbirajo na območni ravni, od koder jih v zbirni obliki posredujejo vodstvu oziroma obvladujočemu podjetju.

Slika 6. Organizacijska struktura po geografskih območjih



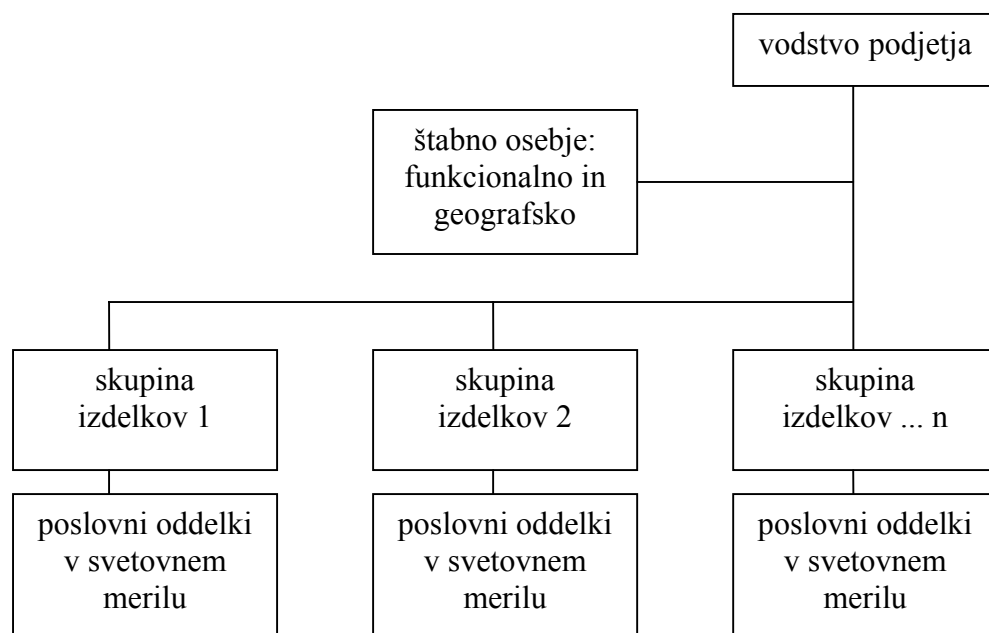
Vir: Radebaugh, Gray, 2002, str. 350.

Če je proizvodno-prodajni program širok ali pa so proizvodi zahtevni in podvrženi hitrim tehnološkim spremembam, mednarodna podjetja običajno izberejo globalno organizacijsko

obliko po skupinah izdelkov (glej Sl. 7). Primerna je za podjetja, katerih proizvodi so tehnološko zahtevni in terjajo visoke začetne investicije. Proizvodne linije so medsebojno popolnoma neodvisne, lahko so locirane v različnih državah, pokrivajo pa domači in tuje trge. Taka struktura je primernejša tudi takrat, ko obstaja večja potreba po usklajevanju proizvodnje in logistike, kar je značilno za navpično povezana podjetja ali taka, ki težijo k mednarodni racionalizaciji proizvodnje.

Informacijski potek gre neposredno od odvisnega podjetja do oddelčnega poslovodje, ki mu je bila dodeljena odgovornost za proizvodno-prodajni program, katerega izvaja odvisno podjetje.

Slika 7. Organizacijska struktura po skupinah izdelkov



Vir: Radebaugh, Gray, 2002, str. 351.

Za boljše usklajevanje in nadzor mednarodnih operacij je nastala še tretja - matrična globalna organizacijska struktura, ki jo prikazuje Sl. 8. Ponazorjena je v trodimenzionalnem prostoru, kjer si skupine izdelkov, geografska območja in funkcije delijo moč in odgovornost, kar vse skupaj zagotavlja boljše usklajevanje mednarodnih dejavnosti.

Tako na primer poslovodja odvisnega podjetja, lociranega na Japonskem, poroča območnemu poslovodju, odgovornemu za to državo, ter vsem poslovodjem proizvodno-prodajnih programov, ki jih izvaja njegovo odvisno podjetje. Vzporedno poročanje dvema ali trem nadrejenim ravnam odločanja pa vodi v nasprotja interesov in ustvarja zmedo, zato prihaja do informacijskih zastojev, podvajanja informacij, prekrivanja odgovornosti ipd.

1.5.1 Klasični izvoz

Klasični izvoz je skupek opravil, med katere lahko uvrstimo raziskavo tujega trga, iskanje kupcev, izbiro najprimernejših posrednikov doma in v tujini, promocijo in fizični prenos blaga prek državnih meja, vključno z zavarovanjem in izvedbo plačila za doma proizvedeno blago (Kenda, 2001, str. 152).

Večina podjetij se zanj odloči takoj za tem, ko uspejo doma in želijo pridobiti čim več izkušenj na tujem trgu. Izvoz blaga ali storitev na tuje trge je najstarejša in najenostavnejša oblika vstopa na tuje trge kot nadaljevanje uspešne prodaje doma. Nasploh velja za najmanj tvegano obliko prodaje ob upoštevanju kriterijev varnosti in pričakovanj. Poglavitna prednost izvoza je tudi njegova postopnost, saj proizvajalcu omogoča, da v prvih fazah vstopa z manjšimi pošiljkami že spozna posebnosti, želje in preference tujih kupcev in se jim tako v naslednjih fazah lahko kar najbolj približa. V zadnjem času beležimo naglo rast blagovnega in zlasti storitvenega izvoza (bančništvo, zavarovalništvo, transport, računalniški softver, internetne transakcije), na kar vplivajo predvsem prizadevanja za liberalizacijo svetovne trgovine, zniževanje transakcijskih stroškov in ne nazadnje tudi vladne podpore izvozu v večini držav po svetu.

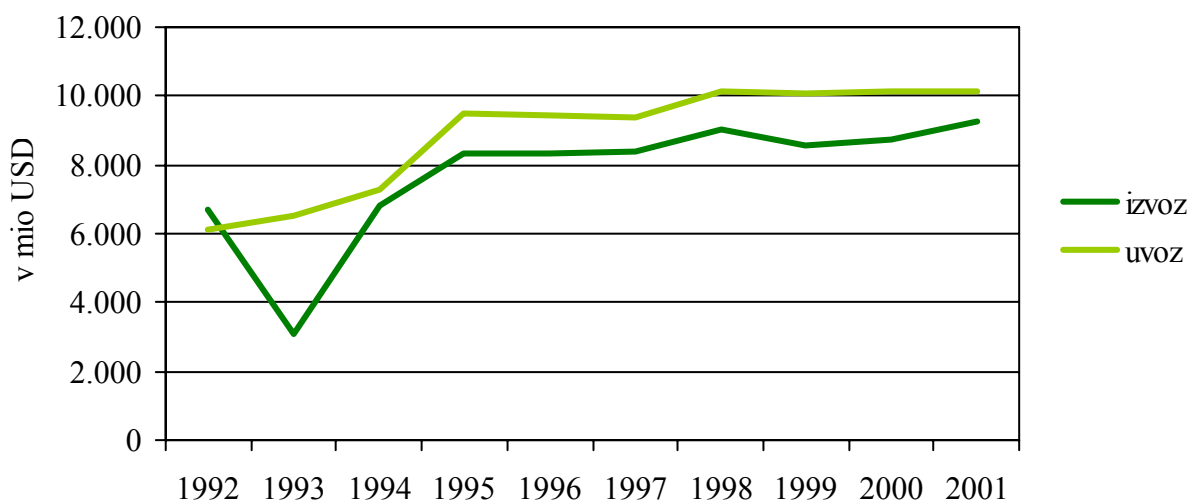
V splošnem lahko govorimo o treh oblikah klasičnega izvoza, in sicer o (Kenda, 2001, str. 156):

- posrednem ali indirektnem izvozu,
- neposrednem ali direktnem izvozu in
- medpodjetniških transferih.

Klasični izvoz lahko delimo tudi po naravi posrednikov doma in v tujini.

Sl. 9 ponazarja blagovno menjavo Slovenije med leti 1992 in 2001. V proučevanem obdobju sta se tako izvoz kot uvoz iz leta v leto povečevala, razen z nekaterimi zmanjšanji v posameznih letih. Zlasti je opazno precejšnje zmanjšanje izvoza med letoma 1992 in 1993, predvsem kot posledica osamosvojitve Slovenije in z njo izgube pomembnih tradicionalnih trgov. Ob izjemno ugodnih pogojih na področju mednarodnega gospodarstva v zadnjih letih in ob znatno intenzivnejši svetovni trgovini se je izvoz Slovenije leta 2001 v primerjavi z letom 2000, izražen v ameriških dolarjih, povečal za 6,0 %, uvoz pa je narasel za vsega 0,3 %. Blagovni primanjkljaj je znašal 893 milijonov USD, pokritost uvoza z izvozom pa je dosegla 91,2 %.

Slika 9. Blagovna menjava Slovenije med leti 1992 in 2001



Vir: Bilten Banke Slovenije, 2002, str. 62.

1.5.2 Nepremoženjske oblike vstopanja na tuje trge

Pod nepremoženjskimi ali posebnimi oblikami vstopa podjetja na tuje trge razumemo vrsto vmesnih pogodbenih oblik med klasičnim blagovnostoritvenim izvozom ter neposredno tujo investicijo, ki z lokalno proizvodnjo omogoča oskrbovanje tujega trga. Praviloma so take pogodbe sklenjene za določen čas, vključujejo pa le omejen obseg prenosa tehnologije in tudi prodaja je omejena zgolj na določen prostor. Tako ločimo štiri značilne nepremoženjske oblike vstopa na tuje trge, in sicer (Kenda, 2001, str. 176):

- licenco,
- franšizing,
- lizing in
- pogodbeno proizvodnjo.

Kenda (v ožjem pomenu) opredeljuje **licenco** kot dovoljenje, ki ga njen dajalec daje podjetju v tujini v obliki pogodbe, s katero mu dovoljuje uporabo dejavnosti, to je njeno komercialno uporabo, ki je sicer zakonsko prepovedana. Predmet licenčne pogodbe so lahko patentne pravice, uporaba blagovnih znamk, menedžerska in tehnična podpora podjetjem v tujini ter uvajanje in nadgradnja novih proizvodov (Kenda, 2001, str. 181).

Po definiciji Evropske franšizne federacije je **franšizing** sistem trženja blaga ali storitev ali tehnologije ali vseh skupaj, ki temelji na tesnem in stalnem sodelovanju med pravno in finančno ločenimi in neodvisnimi podjetji. Dajalec franšize jemalcem svoje franšize daje pravico in odgovornost, da poslujejo skladno z njegovo zamisljijo. Posamezni jemalec franšize je upravičen in prisiljen - v zameno za neposredno ali posredno finančno nadomestilo - uporabljati zaščiteno trgovsko ime in blagovno znamko dajalca franšize oziroma njegovo blagovno in storitveno znamko, know-how, poslovne in tehnične metode, sistem postopkov in

druge pravice. Le-te izhajajo iz industrijske in intelektualne lastnine, ki jo podpira stalno zagotavljanje poslovne ali tehnične pomoči, v vsebinskem in časovnem okviru pisnega franšiznega dogovora, ki ga stranki skleneta v ta namen (Potočnik, 2003).

Lizing je ekonomsko-pravni posel, ki omogoča izkoriščanje določene stvari proti plačilu uporabnine, ne da bi jo jemalec moral tudi kupiti. To je z ekonomskega vidika posebej zanimivo, saj lahko lastnina pomeni nesorazmerno finančno breme bodisi z vidika cene nabave stvari, stroškov vzdrževanja ali hitrega tehnološkega zastarevanja stvari. Ekonomsko je lizing gospodarski posel s posebnim načinom financiranja nabave investicijskih dobrin brez vložka lastnega kapitala. Glede na razporeditev tveganja med oba partnerja poznamo operativni in finančni lizing, ki sta hkrati najpomembnejši razdelitvi. Poleg tega ga lahko razvrščamo tudi po številu vključenih subjektov na neposredni in posredni lizing, glede na amortizacijsko dobo in glede na sam predmet (Penko Natlačen, 2003).

Pri **pogodbeni proizvodnji** gre za dvoje po obliki in postopkih podobnih, po vsebini in položaju udeležencev v mednarodni menjavi pa povsem različnih poslov. Prvi je pogodbeno proizvodnja v tujini, kjer podjetje (kontraktor) iz ene države plasira pri drugem podjetju v tujini (kooperantu) naročilo za izdelavo delov, sestavin, sklopov ali podsklopov, ki jih kontraktor sam vgrajuje in trži. Partnerstvo je sklenjeno med bolj in manj razvitimi (tudi kapitalsko močnejšimi oziroma šibkejšimi) partnerji in gre torej za neenak tržni položaj obeh partnerjev. Drugače pa je pri poslovno-tehničnem sodelovanju s tujino, kjer več partnerjev iz različnih držav skupno izvede določen projekt, program ali zahtevnejšo nalogo, ki bi jo vsak zase težje uresničil in z več stroški. Bistvo takega sodelovanja sta delitev in razmejitev posla na enaki ali vsaj podobni ravni partnerstva (Kenda, 2001, str. 196-199).

1.5.3 Premoženske oblike vstopanja na tuje trge

Vsem premoženjskim oblikam vstopanja na tuje trge je skupen kapitalski prenos oziroma prenos premoženja v tujino kot bazo za širitev posla. Tako ločimo med:

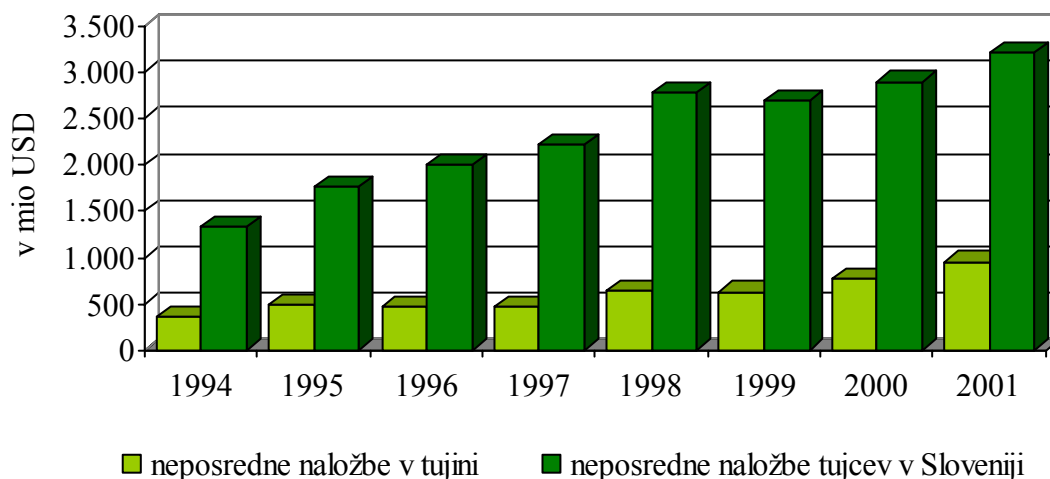
- neposrednimi investicijami v tujini,
- portfeljem investicij,
- strateškimi zvezami,
- koncesijskimi in
- BOT posli (built-operate-transfer - 'zgradi-upravljaj-predaj državi') (Kenda, 2001, str. 204).

Za **neposredne investicije** oziroma naložbe v tujini se podjetja ponavadi odločajo, kadar imajo v tujini številne podružnice in želijo usklajevati njihovo poslovanje oziroma kadar lahko s tako ustvarjeno mednarodno mrežo izrabijo sinergijo tehnologije, proizvodnih zmogljivosti in intelektualne lastnine. Pri neposrednih investicijah gre za lastništvo in nadzor nad opredmetenim premoženjem v tujini ter aktivno udeležbo podjetja pri njegovi dejavnosti

v tujini. To so naložbe, kjer je delež lastniškega kapitala neposrednega investitorja v celotnem lastniškem kapitalu podjetja enak ali večji od 10 %.

Sl. 10 ponazarja gibanje neposrednih naložb slovenskih podjetij v tujini in tujcev v Sloveniji med leti 1994 in 2001. V celotnem proučevanem obdobju so tujci v Sloveniji investirali več kakor Slovenci v tujini. V zadnjih letih se je zgodilo nekaj prevzemov nekaterih večjih slovenskih podjetij (npr. Save, Revoza, Iskre ipd.), kar vse je povečevalo rast neposrednih naložb. Tako so v letu 2001 znašale neposredne naložbe tujcev v Sloveniji 3.209 milijonov USD. Po drugi strani pa so začela tudi slovenska podjetja počasi prevzemati tuje družbe, zlasti na območjih nekdanje Jugoslavije po normalizaciji tamkajšnjih gospodarskih razmer. V letu 2001 so neposredne naložbe v tujini znašale 949,5 milijonov USD, kar je za 168,2 % več kot leta 1994.

Slika 10. Neposredne naložbe v Sloveniji in v tujini med leti 1994 in 2001



Vir: Bilten Banke Slovenije, 2002, str. 69.

Pri direktnih investicijah v tujini ločimo tudi različne oblike afiliacij² matične družbe, in sicer (Kenda, 2001, str. 205):

- pridruženo družbo, v kateri ima mednarodna družba manjšinski delež (največ 50 %),
- podružnico, v kateri ima mednarodna družba večinski delež oziroma vsaj 60 % glasov in neposredno kontrolo ter
- skupno naložbo kot posebno obliko obeh opcij (pridružene družbe ali podružnice), ko dve matični podjetji skupaj ustanovita novo pravno osebo in imata v njej skupen lastniški delež.

² Čim doseže družba naložbenik več kot 10 % glasov v določeni pravni osebi v tujini, imenujemo to afilicijo matične družbe.

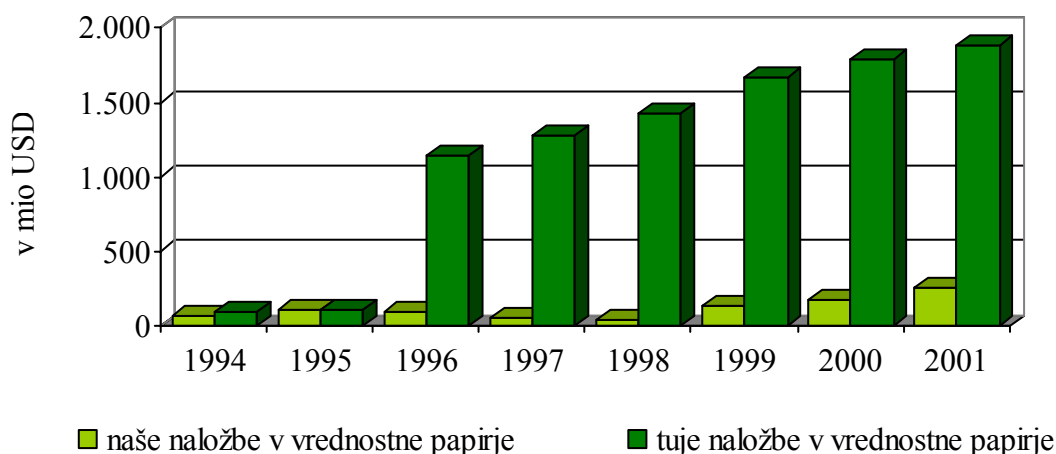
Kenda med razloge za neposredno investiranje v tujini prišteva (Kenda, 2001, str. 207-208):

- povečanje prodaje in donosov,
- vstop na hitro rastoče trge,
- znižanje stroškov,
- utrjevanje ekonomskih blokov,
- zaščito domačega trga ter
- pridobivanje tehnološkega, upravljalkega in trženjskega znanja.

Namen **portfelja investicij** je predvsem nakup ali prodaja vrednostnih papirjev zaradi zagotavljanja kapitalskih donosov ali dividend oziroma pomeni 'pasivno' udeležbo - brez težnje po upravljanju podjetja. Pri tovrstnih investicijah je delež lastniškega kapitala tujega investitorja v celotnem lastniškem kapitalu podjetja manjši od 10 %.

Še večji razkorak med aktivnostjo slovenskih in tujih investorjev je mogoče zaznati pri naložbah v vrednostne papirje. Med leti 1994 in 2001 so tuji kupovali znatno več slovenskih vrednostnih papirjev, kot so Slovenci tuje, kar prikazuje Sl. 11. Izjema sta le leti 1994 in 1995, ko je bila višina naložb skoraj izenačena. Leta 2001 so domače naložbe v tuje vrednostne papirje znašale 251 milijonov USD, medtem ko so tuje naložbe v slovenske vrednostne papirje znašale 1.877 milijonov USD.

Slika 11. Domače in tuje naložbe v vrednostne papirje med leti 1994 in 2001



Vir: Bilten Banke Slovenije, 2002, str. 69.

Strateške zveze so pogodbeni ali dogovorni odnos sodelovanja oziroma splet sporazumov v sicer različnih pojavnih oblikah, vendar z jasnim konceptom skupnega nastopa zaradi lažjega in boljšega uresničevanja skupnih interesov ali skupne koristi (npr. sodelovanje v razvojnih ali tržnih projektih, za boljšo izrabo distribucijske mreže, pripravo trženjskih ekspertiz ali akvizicijo vodstvenih talentov).

Koncesija je dovoljenje oziroma pooblastilo države, ki ga izda tuji trgovski ali industrijski družbi (koncesionarju) za opravljanje gospodarske dejavnosti na njenem območju. Praviloma gre za dejavnosti posebnega družbenega pomena. Koncesionar tako opravlja gospodarsko dejavnost v svojem imenu in za svoj račun na podlagi pridobljenega pooblastila in sklenjene pogodbe.

Pri **BOT poslu** gre za pogodbo, s katero se vlagatelj zaveže, da bo za potrebe izgradnje določenega objekta zagotovil denarna sredstva (pridobil kredit ali vložil lastni kapital), po izgradnji objekta pa z njim razpolagal toliko časa, dokler se sredstva ne bodo povrnila oziroma ustvaril dogovorjeni dobiček. Po poteku določenega roka se pravice do objekta prenesejo na sopogodbenika.

1.6 Podjetje in predstavništvo

Osnovna razlika med podjetjem in predstavništvom je, da ima podjetje status pravne osebe, ki opravlja svojo dejavnost v skladu z zakonodajo države, kjer je sedež podjetja, predstavništvo pa ima po zakonu splošno pooblastilo, da nastopa v imenu matičnega podjetja in za njegov račun.

Pri dejavnosti predstavništev med posameznimi državami ni bistvenih razlik.

Tako na primer madžarska zakonodaja dovoljuje naslednje dejavnosti predstavništev tujih podjetij:

- posredovanje in pomoč pri sklepanju zunanjetrgovinskih poslov,
- vzdrževanje konsignacijskega blaga,
- informacijske in trženjske storitve,
- servisiranje potrošnikov in
- predstavljanje podjetja v tretjih državah (Muršec, Zidarič, 1994, str. 85).

Na Madžarskem veljajo tuja predstavništva za nerezidente in lahko odpirajo devizne račune ter zadržijo tujo valuto, ki jo je transferiralo matično podjetje na Madžarsko.

Seveda pa imajo tudi predstavništva in podjetja svoje prednosti in slabosti. Na ruskem trgu so denimo naslednje prednosti in slabosti podjetij oziroma predstavništev:

- Predstavništva so manj občutljiva za stalne spremembe ruske zakonodaje.
- Predstavništvo kot nerezidenčna pravna oseba opravlja transakcije v tuji valuti, za katero je devizni nadzor manj strog.
- Davčne olajšave v primeru, ko predstavništva ne opravljajo komercialne dejavnosti v lastnem imenu in za lasten račun.
- Vodenje knjigovodstva je v predstavništvu precej enostavnejše kot v podjetju, saj je možno izbrati katerikoli zahodnoevropski način vodenja knjigovodstva.

- Ne nazadnje šteje tudi dejstvo, da predstavnštvo v nasprotju s podjetjem nima svojega rubeljskega žiro računa, razpolaga z manjšo količino denarja in je manj zanimivo za rusko mafijo (Ajeti, 2003).

V večini mednarodnih podjetij velja, da je osnovna naloga njihovih podjetij v tujini čim uspešnejše plasiranje izdelkov matičnega podjetja na tujih trgih. Taka dejavnost pa ne spada med naloge predstavništva, saj le-ta lahko samo:

- organizirajo in izvajajo raziskave trga,
- zbirajo in matičnemu podjetju posredujejo pomembne informacije,
- sodelujejo z institucijami in ministrstvi,
- sodelujejo pri realizaciji investicij v tujini,
- oblikujejo načrt kadrov in sodelujejo pri kadrovanju,
- nabavljajo osnovna sredstva in drugi material v skladu s planom,
- opravljajo pripravljala dela za izvajanje prodaje in drugih komercialnih dejavnosti v skladu z letnim načrtom,
- izvajajo promocijske aktivnosti v skladu z letnim načrtom,
- vodijo finančno administrativno poslovanje ter
- opravljajo obračun in interno kontrolo.

1.7 Povezane družbe

Po slovenskem Zakonu o gospodarskih družbah za povezane štejejo samostojne družbe, ki so v medsebojnem razmerju, tako da:

- ima ena družba v drugi večinski delež (družba v večinski lasti in družba z večinskim deležem³),
- je ena družba odvisna od druge (odvisna ali obvladujoča družba⁴),
- so koncernske družbe⁵,
- sta dve družbi vzajemno kapitalsko udeleženi⁶ in
- so družbe povezane s podjetniškimi pogodbami (2001, str. 363).

Mednarodni računovodski standard opredeljuje naslednje pojme, ki se pojavljajo v zvezi s povezanimi podjetji, in sicer:

- skupina podjetij zajema obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja,

³ Če večina deležev pravno samostojne družbe pripada drugi družbi ali če drugi družbi pripada večina glasovalnih pravic (večinski delež), velja prva za družbo v večinski lasti, druga pa za družbo z večinskim deležem (2001, str. 363).

⁴ ZGD določa, da je odvisna družba pravno samostojna družba, ki jo neposredno ali posredno obvladuje druga (obvladujoča) družba (2001, str. 364).

⁵ 463. člen ZGD pravi, da koncern tvorijo: ena obvladujoča in ena ali več odvisnih družb, povezanih pod enotnim vodstvom obvladujoče družbe (dejanski koncern); družbe, ki so povezane s pogodbo o obvladovanju (pogodbeni koncern); pravno samostojne družbe, povezane z enotnim vodstvom, ne da bi bile pri tem medsebojno odvisne (koncern z razmerjem enakopravnosti) (2001, str. 364).

⁶ Vzajemno kapitalsko udeležene družbe so po ZGD kapitalske družbe s sedežem v Republiki Sloveniji, ki so povezane tako, da vsaki pripada več kot četrtnina deležev druge družbe (2001, str. 365).

- obvladujoče podjetje ima eno ali več odvisnih podjetij,
- odvisno podjetje obvladuje drugo podjetje, imenovano obvladujoče podjetje (MRS, 2001, str. 1291-1323).

V skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi je skupina podjetij gospodarska, ne pa tudi pravna enota, ki ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti. Tako skupinski računovodski izkazi⁷ predstavljajo skupino kot eno, celovito podjetje. Z računovodskega vidika skupino podjetij torej sestavljajo:

- obvladujoče podjetje,
- podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu,
- podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov,
- pridružena podjetja, v katerih ima pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv, se pravi, da je v njegovem kapitalu udeleženo z najmanj 20 %, ter
- podjetja, obvladovana skupaj z drugimi lastniki.

2 RAČUNOVODSKI PODATKI IN INFORMACIJE ZA NADZIRANJE POSLOVANJA

Računovodske informacije so pomen pridobivale postopoma, vzporedno z razvojem računovodstva in družbe oziroma civilizacije. Zlasti v 20. stoletju so si ustvarile znaten pomen, ko je postala vloga tržišča še važnejša za obstanek in razvoj podjetja, kar je računovodstvu zadalo nove naloge in zahteve. Sedaj niso več zadostovale informacije samo o tem, kaj je nabavljeno in prodano, kolikšni so dolgovi in terjatve ter s kakšnim premoženjem podjetje razpolaga, ampak so v ospredje prišle tiste o pričakovani in doseženi učinkovitosti in uspešnosti ter pričakovani finančni in poslovni uspešnosti; prav tako še računovodski podatki o premoženjskem in finančnem položaju podjetja. Ločitev upravljalnega procesa na poslovodsko uravnavanje in lastniško usmerjanje poslovanja, večja vloga države pri poslovanju podjetij in različni načini financiranja podjetij so zahtevali točne in zanesljive informacije (Hočevar, Igličar, Zaman, 2002, str. 2).

2.1 Pomen računovodskih informacij

Danes, v 21. stoletju, so informacije življenjskega pomena za proces poslovanja, saj je za poslovodstvo popolnoma nemogoče, da bi delovalo brez informacij. Računovodstvo pa je v vsaki organizaciji eden od pomembnejših delov celotnega informacijskega sistema. Poslovodje morajo zato poznati osnovna računovodska načela in vedeti, kako uporabljati računovodske informacije, da bi bilo njihovo poslovanje čimbolj učinkovito. Hkrati pa

⁷ Skupinski računovodski izkazi so sestavljeni na podlagi izvernih računovodskih izkazov upoštevanih podjetij z ustreznimi uskupinjevalnimi (konsolidacijskimi) popravki, ki pa niso predmet knjiženja v računovodskih razvidih upoštevanih podjetij.

nikakor ne smemo pozabiti niti na vse druge, bodisi notranje⁸ ali zunanje⁹ uporabnike računovodskih informacij. Računovodstvo se mora osredotočiti na zbiranje pomembnih informacij, koristnih za tistega, ki so mu namenjene, saj bi njihovo nepoznavanje lahko otežilo ali celo povzročilo napačno poslovno odločitev.

Za opredeljevanje vloge informacijskega sistema v podjetju pogosto uporabljajo računovodsko opredelitev, ki podjetje pojmuje kot poslovni sistem, sestavljen iz poslovnega, izvajalnega in informacijskega sistema (Rejc, 1999, str. 7).

Izvajalni sistem obsega zunanje, vidne dele poslovanja, sistematizirane v tako imenovane temeljne poslovne funkcije (kadrovske, tehnične, nabavne, proizvodne, prodajne in finančne funkcije). O njih odločajo v okviru poslovnega sistema s planiranjem, pripravo izvajanja in nadziranjem. Naloga informacijskega sistema je zajemanje podatkov o delovanju izvajalnega podsistema in raznih zunanjih dejstvih ter oblikovanje informacij, ki so potrebne v poslovnem sistemu (Hočevar, 1994, str. 10). Ravno slednjemu nameravam posvetiti osrednji del v diplomskem delu.

Slovenski računovodski standardi računovodsko informacijo opredeljujejo kot posledico računovodskega obravnavanja podatkov. Je problemsko usmerjena in kot taka podlaga za odločanje. Lahko ima obliko postavk v računovodskih izkazih ali drugih računovodskih poročilih. Računovodski podatek pa opredeljujejo kot vložek v računovodsko obravnavanje, ki je tudi posledica tega obravnavanja in izraža nevtralno dejstvo (SRS, 2002, str. 225).

Literatura navaja tudi naslednje povezave med podatki in informacijami (Turk, 2001, str. 29):

- podatki se ne razlikujejo od informacij,
- podatki vsebujejo informacije, ki se tehnično prenašajo s podatki,
- podatki so podlaga za informacije, ki pa so pravzaprav razloženi podatki,
- podatki nimajo namenske vloge, informacije pa jo imajo,
- podatki kažejo dejstva, informacije pa jih preoblikujejo za različne namene.

⁸ Notranji uporabniki računovodskih informacij so:

- izvajalci posameznih nalog v podjetju, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja,
- poslovodstvo v podjetju od najnižje ravni do uprave (ravnateljstva),
- upravljalni in nadzorni organi v podjetju ter
- zaposleni v podjetju (SRS, 2002, str. 220).

⁹ Zunanji uporabniki računovodskih informacij so:

- lastniki podjetja, ki niso člani njegovih upravljalnih in/ali nadzornih organov (tudi možni vlagatelji kapitala),
- posojilodajalci (zlasti dajalci dolgoročnih pa tudi kratkoročnih posojil),
- dobavitelji (zlasti dajalci dolgoročnih blagovnih pa tudi kratkoročnih kreditov),
- kupci (zlasti glavni stalni kupci),
- država in
- javnost (tudi tekmeci) (SRS, 2002, str. 220).

Računovodsko informiranje kot del celotnega informiranja, potrebnega za delovanje podjetja, mora zagotavljati (SRS, 2002, str. 220):

- razumljive,
- bistvene,
- zanesljive in
- primerljive računovodske informacije.

Razumljivost informacije je nadvse pomembna, saj mora biti pripravljena tako, da jo uporabnik lahko razume in učinkovito uporabi. Nič ne koristi dobro pripravljena informacija, ki je uporabnik ne razume in je ne bo znal uporabiti ali pa jo bo uporabil napačno. Zato je vedno treba vedeti, komu je namenjena. Bistvo informacij je odvisno od njihove vrste in pomembnosti za različne uporabnike, pri čemer je lahko stopnja bistvenosti iste informacije za različne uporabnike različna. Informacije so zanesljive, če ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter zvesto posredujejo pomembne pojave in so popolne. Primerljivost računovodskih informacij mora olajšati oblikovanje sodb na njihovi podlagi. Računovodsko informiranje mora upoštevati tudi zahtevo po pravočasnem oblikovanju in predlaganju ustreznih računovodskih informacij za odločanje, zato morajo biti oblikovane pravočasno, kajti če so prepozne, niso več koristne. Navsezadnje pa mora upoštevati tudi razmerje med stroški oblikovanja posamezne računovodske informacije in koristmi od nje.

2.2 Računovodstvo za notranje uporabnike informacij

S širitvijo poslovanja se v podjetju še dodatno poveča potreba po obvladovanju stroškov, učinkovitosti in cen njihovih poslovnih učinkov. Danes konkurenca in določanje cen na trgu sili podjetje k izgradnji učinkovitega računovodskega informacijskega sistema za notranje potrebe, ki oskrbuje odločevalne ravni s potrebnimi informacijami in podatki. V tem primeru govorimo o t. i. računovodstvu za notranje uporabnike informacij.

Računovodstvo za notranje uporabnike informacij lahko razumemo kot podjetniško oziroma poslovodno računovodstvo, ki zadovoljuje potrebe notranjih uporabnikov informacij v posameznem podjetju, se pravi, da je usmerjeno v notranjost podjetja. Ukvarja se s spremljanjem notranjih procesov in stanj v okviru knjigovodstva in računovodskega predračunavanja ter z računovodskim proučevanjem v okviru računovodskega nadziranja in analiziranja. Organizirano je v smeri sprotne spremljanja in proučevanja vsega, kar se dogaja v zvezi s poslovnim procesom (Koletnik, 1996, str. 33).

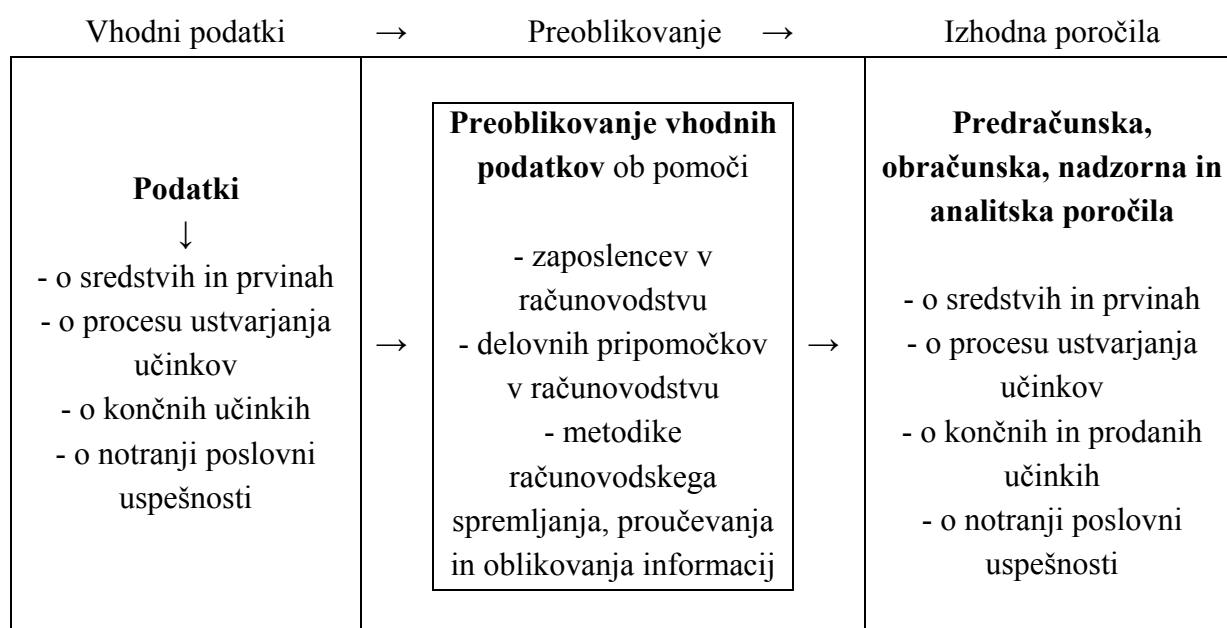
Računovodstvo za notranje uporabnike lahko razdelimo v naslednje kategorije (Koletnik, 1996, str. 34-35):

1. **Računovodstvo sredstev in prvin.** Njegova glavna naloga je podrobno spremljanje in proučevanje vrednosti in količine posameznih vrst opredmetenih in gibljivih sredstev in prvin ter spremljanje nastajanja stroškov.

2. **Računovodstvo ustvarjanja poslovnih učinkov oziroma proizvodnje.** Spremlja in proučuje stroške, ki jih v podjetju povzročajo proizvajalni in drugi procesi.
3. **Računovodstvo gotovih učinkov in prodaje.** Njegov cilj je spremljanje in proučevanje vrednosti in količine končnih in prodanih proizvodov in storitev.
4. **Računovodstvo notranje poslovne uspešnosti.** Spremlja in proučuje uspešnost, ki jo dosega podjetje s prodanimi proizvodi in storitvami po skupinah, tržiščih ter organizacijskih enotah v podjetju.

Namen vseh naštetih spremljanj in proučevanj je osnova za sestavo računovodskih poročil, ki so osnova za sprejemanje poslovnih odločitev. Nastajajo kot rezultat računovodskega obravnavanja podatkov in oblikovanja obračunskih, predračunskih, nadzornih in analitskih računovodskih informacij o stanjih in procesih v podjetju. Sam proces oblikovanja informacij za notranje uporabnike najlaže prikažemo s spodnjo sliko.

Slika 12. Procesi oblikovanja informacij v računovodstvu za notranje uporabnike



Vir: Koletnik, 1996, str. 36.

2.3 Računovodski informacijski sistem za različne namene

Računovodski informacijski sistem mora zagotavljati takšne informacije, ki bodo omogočale odločanje in usklajevanje dejavnosti po vrstah proizvodov, zemljepisnih področjih in poslovnih funkcijah ter tako matičnemu podjetju zagotavljale uspešno spremljanje poslovanja odvisnih podjetij. Od strateškega stila poslovanja je v veliki meri odvisno, v kakšnem

obsegu bo matično podjetje za usklajevanje in nadziranje poslovanja odvisnih podjetij uporabljalo računovodske informacije.

Hočevar navaja tri najpogostnejše oblike strateških stilov poslovanja (Hočevar, 1997, str. 129):

1. Pri **strateškem načrtovanju** matično podjetje sodeluje pri oblikovanju strateških načrtov odvisnega podjetja in nanj tudi vpliva. Razvoj strategije skupaj pripravita poslovodstvo matičnega in odvisnega podjetja. Pri vodenju odvisnega podjetja se matično podjetje manj opira na predračune, ki so sicer oblikovani gibljivo in jih pregledujejo v daljših časovnih obdobjih glede na skladnost s strateškimi cilji.
2. Pri poslovodskem stilu **nadziranja prek vrednostnih poročil** poslovodstvo matičnega podjetja odobrava investicije in predračune ter spremlja uspešnost poslovanja odvisnih podjetij. Na razvoj strategije odvisnega podjetja ima pri poslovodskem stilu matično podjetje le malo vpliva.
3. Stil **strateškega nadziranja** je kombinacija prvih dveh stilov. Podjetja verjamejo v neodvisnost poslovodij podrejenih enot, vendar hkrati tudi skrbijo za njihove poslovne načrte. Pri teh podjetjih obstaja formalno načrtovanje, ki se konča z odobritvijo načrtov. Matično podjetje samih strategij sicer ne predpisuje, odobreni predračuni in strateški cilji pa so predmet nadziranja.

Glede na uporabo računovodskih informacij pri vodenju odvisnih podjetij ločimo dva načina uravnavanja poslovanja odvisnega podjetja, in sicer (Hočevar, 1997, str. 130):

1. **administrativno ali formalizirano uravnavanje**, kjer matično podjetje pri odločanju uporablja pretežno računovodske informacije v obliki predračunov, poročil o odmikih in uspešnosti poslovanja;
2. **kultivirano uravnavanje**, ki temelji na neformalnih (socialnih) procesih ali na tako imenovani korporacijski kulturi.

3 PRIMER PRIPRAVE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA NADZIRANJE ODVISNIH PODJETIJ

Kakor sem napisal že v uvodu, je glavni namen mojega diplomskega dela praktični prikaz ureditve oziroma postavitve računovodskega poročanja organizacijskih enot v tujini matičnemu podjetju v Sloveniji. Sam prikaz bo temeljil na primeru ljubljanskega storitvenega podjetja, ki bo v nadaljevanju omenjeno kot podjetje ABC. V nadaljevanju bom na kratko predstavil to podjetje ter opredelil osnovna izhodišča samega poročanja, čemur bo sledila podrobnejša opredelitev računovodskih informacij in podatkov, ki so potrebni za osnovno in čimbolj uspešno nadziranje poslovanja.

3.1 Predstavitev podjetja ABC

Podjetje ABC spada med storitvena podjetja in je na slovenskem trgu prisotno zadnjih nekaj let. Zaradi obilice dobrih idej in prodornih zamisli se je v zadnjem času močno širilo, med drugim tudi na tuje trge. Izredno hitro so ustanavljali podjetja in predstavništva po vsej Evropi in tudi zunaj nje. Ob vsej začetniški naglici in vnemi pa so nekako pozabili na prepotrebno računovodsko poročanje in nadziranje svojih predstavništev in podjetij v tujini. Ker se zavedajo, da tako ne gre več naprej, so mi zadali nalogo, naj pripravim osnovna izhodišča za računovodsko poročanje in nadziranje, ki jih bodo sproti še dopolnjevali in izboljševali.

3.2 Osnovna izhodišča za vzpostavitev informacijskega sistema računovodskega poročanja

Naloga posloводства je zagotavljanje uspešnega in učinkovitega poslovanja podjetja. Da bi to nalogo čim uspešneje opravili, potrebujejo ustrezne informacije. Posloводство lahko veliko informacij pridobi na neformalen način, se pravi na podlagi opazovanj, na sestankih ter v neposrednih pogovorih in podobno. Vendar namen mojega diplomskega dela ni razpravljati o neformalnih, temveč o formalnih informacijah, ki jih poslovodstvu pripravlja računovodstvo v obliki računovodskih poročil. Računovodstvo je v podjetju namreč edina informacijska funkcija za spremljanje vseh poslovnih dogodkov, ki kakorkoli vplivajo na spremembe ekonomskih kategorij, med katere uvrščamo sredstva, obveznosti do virov sredstev, stroške, odhodke, prihodke in poslovni izid. Poleg tega je računovodstvo tudi edina informacijska funkcija, ki vse poslovne dogodke prevaja na skupni imenovalec, to je denar.

Za uspešno računovodsko poročanje moramo še pred začetkom poročanja opredeliti osnovna izhodišča, ki bodo v nadaljnjih fazah omogočila karseda nemoteno poročanje in ne nazadnje tudi olajšala delo.

Najmanj, kar moramo narediti, je, da opredelimo:

- vrsto računovodskih poročil,
- jezik poročanja,
- računovodske standarde,
- valuto poročanja ter
- obliko in način posredovanja računovodskih poročil.

3.2.1 Vrste računovodskih poročil

Računovodstvo za potrebe posloводства največkrat pripravlja tri vrste formalnih poročil:

- **Informacijska poročila**, katerih namen je sprotno obveščanje posloводства o poslovanju odvisnih podjetij. Večina teh poročil ne vsebuje informacij o posebnem delovanju

poslovodij; lahko jih pripravi računovodstvo podjetja, kot dodatni vir pa so možne tudi zunanje informacije.

- **Poročila o ekonomski uspešnosti poslovanja**, ki so osredotočena na analiziranje uspešnosti poslovanja mest odgovornosti kot ekonomske celote in jih sestavljajo na podlagi tradicionalnih računovodskih informacij.
- **Nadzorna poročila in poročila o osebni uspešnosti poslovanja**, katerih cilj je prikaz uspešnosti delovanja poslovodij v primerjavi s predpisanim standardom. Pripravljajo jih na podlagi informacij računovodstva odgovornosti (Hočevar, 1995, str. 215-216).

V nadaljevanju bom prikazal nekaj osnovnih primerov informacijskih in računovodskih poročil za podjetje ABC. Ob tem naj omenim, da poznamo več različnih vidikov delitve računovodskih poročil, vendar se bom v diplomskem delu osredotočil le na nekaj izbranih. Z vidika uporabnikov gre za poročila, ki so namenjena **notranjim uporabnikom** in katerih obseg, vsebina in oblika so odvisni od njihovih zahtev. Informacije v poročilih morajo biti koristne za poslovno odločanje, obenem pa upoštevati, da so koristi večje od njihovih stroškov. Glede na časovno dinamiko spadajo med **redna računovodska poročila**, ki so predložena nosilcem odločanja v rednih, vnaprej določenih rokih in vsako od njih vsebuje povsem določene informacije, odvisno od namena. Ponavadi so standardizirana. Glede na obdobje, na katero se informacije v računovodskih poročilih nanašajo, so **obračunska poročila**, katerih glavni namen je obravnavanje že nastalih poslovnih dogodkov in prikaz že izmerjenih ekonomskih kategorij. Glede na to, ali so računovodska poročila namenjena neposredno spodbudi ali poznavanju razmer, bo govora o **informativnih poročilih**, katerih naloga je informiranje o stanju določene ekonomske kategorije ali obsegu določenega procesa.

Ne oziraje se na vrsto računovodskih poročil mora biti njihovim pripravljalcem jasno:

- kdo mora dobiti poročila, kakšne vrste informacij naj vsebujejo in za kakšen namen bodo uporabljena,
- kako pogosto je treba predajati poročila in
- kako zagotoviti, da bodo poročila ažurirana in prilagojena spremembam, tako na informacijskem kot na poslovnem področju (Kavčič, 1997, str. 307).

Med dejavnike, ki zagotavljajo ustrezen obseg in kakovost računovodskih poročil uvrščamo:

- organizacijo računovodske službe,
- celovitost računovodske službe,
- strokovno usposobljenost zaposlencev v računovodstvu,
- odnos uprave podjetja do računovodske službe,
- kakovost notranje in zunanje revizije,
- razumevanje računovodskih informacij itn. (Kavčič, 1997, str. 305).

3.2.2 Jezik poročanja

Kot sem že omenil, obravnavano podjetje ABC posluje v Sloveniji in tujini oziroma v drugem okolju, kar nehotе terja drugačno obravnavanje posameznih postavk. Za potrebe računovodskega poročanja iz odvisnih podjetij v tujini v matično podjetje v Sloveniji moramo določiti jezik poročanja, računovodske standarde in valuto.

O jeziku poročanja ima podjetje več možnosti, in sicer lahko izbere jezik matičnega podjetja, lokalni jezik posamezne države, kjer ima svoje odvisno podjetje, ali pa uporabi tretjega (npr. angleški jezik). Pripravljanci osnovnih poročil lahko pri tem naletijo na nekaj ovir, med katere lahko uvrstimo pomanjkanje določenih terminov v nekaterih jezikih, jezikovne razlike med državami, ki sicer uporabljajo isti jezik (npr. razlike v računovodskem žargonu med ameriško in britansko angleščino) in razlike v poimenovanju. Da bi te ovire odpravili, je priporočljivo, da podjetje že vnaprej določi jezik poročanja ter oblikuje enotno poimenovanje računovodskih terminov v vseh svojih odvisnih podjetjih. Tako bo olajšano delo ne samo pri pripravi medletnih računovodskih poročil, ampak tudi v kasnejših fazah - pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov.

Za potrebe podjetja ABC je najbolje, da na začetku pripravlja računovodska poročila v slovenskem jeziku, saj so zaposleni v odvisnih podjetjih v pretežni meri slovenski državljani, pa tudi delo v matičnem podjetju pri vzpostavljanju ustreznega sistema računovodskega poročanja bo olajšano. Za pozneje oziroma med dodatno širitvijo poslovanja pa bo priporočljivo, da za jezik računovodskih poročil določi angleščino, kar je tudi sicer običajno v poslovni praksi.

3.2.3 Računovodski standardi

Določitev jezika poročanja vendarle ni tako težavna, kakor je zahtevna določitev računovodskih standardov. Odvisno podjetje v tujini namreč omejujejo ustaljeni lokalni standardi, na katerih temelji poročanje domačih podjetij, hkrati pa mora izpolnjevati tudi standarde matičnega podjetja. Tako mora odvisno podjetje sestavljati računovodske izkaze v dveh različicah, in sicer mora prvič upoštevati lokalne standarde in predpise, drugič pa standarde matične države.

Glede na namen diplomskega dela (obravnavam potrebe po informacijah v matičnem podjetju) bodo vsa medletna računovodska poročila odvisnih podjetij pripravljena v skladu z računovodskimi standardi matičnega podjetja.

3.2.4 Valuta poročanja

V mednarodnem prostoru podjetje lahko deluje na dva načina bodisi posluje s tujimi valutami doma ali pa kar v tujini. Posel v tuji valuti pomeni, da je izražen v tuji plačilni enoti ali ga je treba v njej tudi poravnati. Taki so tudi posli, če podjetje:

- kupuje ali prodaja proizvode ali storitve, katerih cene so izražene v tujih valutah,
- posoja ali si izposoja finančna sredstva, če so zneski terjatev ali obveznosti izraženi v tuji valuti,
- postane stranka v neizvedeni pogodbi o devizah ali
- drugače pridobiva ali odtuja sredstva ali povzroča in poravnava obveznosti, izražene v tujih valutah (MRS, 2001, str. 513).

Da bi podjetje lahko vključilo posle v tujih valutah in poslovanje v tujini v svoje računovodske izkaze, jih mora izražati v svoji poročevalni valuti, računovodske izkaze enot v tujini pa pretvarjati v poročevalno valuto podjetja (MRS, 2001, str. 511). Pri izbiri valute poročanja ima podjetje na voljo tri možnosti: lahko izbira med valuto matičnega oziroma obvladujočega podjetja, lokalnimi valutami odvisnih podjetij in tretjo valuto. Splošnega pravila, katera možnost je najboljša, ni, tako da se mora podjetje na podlagi svojih potreb odločiti, katera bo funkcionalna oziroma poročevalna valuta, ki jo bo podjetje uporabljalo za računovodske izkaze. Uvedba enotne valute bo podjetju tudi omogočala lažjo in boljšo primerljivost poslovanja posameznih odvisnih podjetij v tujini.

Poleg tega se pojavi tudi vprašanje, kateri menjalni tečaj naj podjetje uporabi, saj je treba vsak posel v tuji valuti evidentirati tako, da uporabi menjalni tečaj med poročevalno valuto in tujo valuto na dan posla za znesek v tuji valuti. Podjetje lahko uporabi:

- **prvotni devizni tečaj:** menjalni tečaj na dan, ko se je posel zgodil,
- **končni devizni tečaj:** dnevni tečaj na dan bilance stanja oziroma pri medletnem poročanju na dan, ko pripravi računovodsko poročilo,
- **povprečni devizni tečaj za teden ali mesec:** pri vseh poslih v vsaki tuji valuti, do katerih je prišlo v obdobju; kadar pa se menjalni tečaji zelo spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju precej nezanesljiva.

Za kateri menjalni tečaj se bo podjetje odločilo, je odvisno tudi od tega, kako so enote v tujini financirane in kako delujejo v razmerju do poročajočega podjetja. Tako ločimo med enotami v tujini, ki so sestavni del poslovanja poročajočega podjetja, in podjetji v tujini. Prve poslujejo kot podaljšek poslovanja poročajočega podjetja. Te enote lahko na primer same prodajajo blago, ki ga je uvozilo poročajoče podjetje, in slednjemu tudi nakazujejo izkupiček. V takšnih primerih ima sprememba menjalnega tečaja med poročevalno valuto in valuto v državi enote skoraj takojšnji vpliv na denarni tok iz poslovanja v poročajočem podjetju. Zato sprememba menjalnega tečaja bolj vpliva na posamezne denarne postavke, ki so povezane z enoto v tujini, kot pa na poročanje o čisti finančni naložbi podjetja v to enoto.

Drugače pa je pri podjetjih v tujini, ki nabirajo denar in druge denarne postavke, sprožajo odhodke, povzročajo prihodke in morda organizirajo izposojo, vse v tamkajšnji valuti. Pri spremembi menjalnega tečaja med poročevalno in valuto tuje države, pa to malo ali nič neposredno ne vpliva na sedanje in prihodnje denarne tokove iz poslovanja bodisi podjetja v tujini bodisi poročajočega podjetja. Sprememba menjalnega tečaja vpliva bolj na čisto finančno naložbo poročajočega podjetja v podjetje v tujini kot na posamezne denarne in nederarne postavke, ki jih ima podjetje v tujini (MRS, 2001, str. 516-517).

Odločitev o izbiri menjalnega tečaja mora biti navedena v Pravilniku o računovodstvu. Pri tem mora biti upoštevana ustrezna računovodska in druga relevantna zakonodaja. Za primer podjetja ABC je priporočljivo, da že v začetnih fazah poročanja kot poročevalno valuto izbere evro in ne valute matičnega podjetja, saj odvisna podjetja v tujini večino svojega poslovanja opravijo v evrih. Preračunavanje v slovenske tolarje bi lahko privedlo do odstopanj oziroma tečajnih razlik, ki izhajajo iz pretvorbe posameznih prihodkov in odhodkov po menjalnih tečajih na dan sklenitve posla ter sredstev in dolgov po končnem deviznem tečaju; pretvorbe začetne čiste finančne naložbe v podjetje v tujini po menjalnem tečaju, ki se razlikuje od tistega, po katerem je bila predstavljena prej, ter drugih sprememb kapitala v podjetju v tujini. Poleg tega se intenzivno pripravljamo na vstop v Evropsko unijo in temu posledično na vstop v Evropsko monetarno unijo in obenem uvedbo evra kot zakonitega plačilnega sredstva. Vseeno naj matično podjetje pri pretvarjanju računovodskih izkazov odvisnih podjetij v svoje bilance upošteva naslednje postopke:

- sredstva in dolgove, tako denarne kot nederarne, ki jih ima podjetje v tujini, naj pretvori po končnem tečaju,
- posamezne prihodke in odhodke v podjetju v tujini naj pretvori po menjalnih tečajih, ki so veljali na dan sklenitve posla¹⁰. Če je valuta poročanja valuta hiperinflacijskega gospodarstva, mora posamezne prihodke in odhodke pretvoriti po končnem tečaju, in
- vse tečajne razlike je treba razvrstiti kot kapital, dokler čista finančna naložba ni odtujena (MRS, 2001, str. 518).

3.2.5 Oblika in posredovanje računovodskih poročil

Ne nazadnje je pri samem vzpostavljanju računovodskega poročanja pomembno tudi, v kakšni obliki in na kakšen način odvisna podjetja posredujejo računovodska poročila matičnemu podjetju. Znano je namreč, da sta sprejemanje in razumevanje informacij v veliki meri odvisna tudi od tega, kako in v kakšni obliki so informacije podane. Podjetje lahko informacije predstavi s številčnimi preglednicami, v besedilu, grafično ali ustno (Kavčič, Koželj, Odar, 1998, str. 40-57). Oblika poročila je odvisna od vsakega posameznika in od namena poročila. Veliko ljudi sprejme informacijo in si jo zapomni le, če je podana v pisni obliki, hkrati pa njeno vrednost oziroma pomembnost večinoma hitreje razpoznajo, če je v grafični obliki in ne v tabelah. Če je namen poročila le informiranje, je najprimernejša

¹⁰ Zaradi praktičnih razlogov za pretvarjanje posameznih prihodkov in odhodkov pogosto uporabljajo tečaj, ki je blizu dejanskim menjalnim tečajem, na primer povprečni tečaj za obdobje (MRS, 2001, str. 519).

grafična oblika, medtem ko so številčne preglednice in obrazložitve ustrežnejše za poročila, namenjena odločanju.

Danes je najverjetneje prav elektronski način oziroma elektronska pošta najpogosteje uporabljeni način posredovanja računovodskih poročil. Vendar ima podjetje na voljo tudi bolj klasične načine, med katere lahko uvrstimo navadno ter interno pošto in faks. Vsak izmed njih ima svoje prednosti in pomanjkljivosti, tako da je izbira odvisna predvsem od pomena in namena posameznega računovodskega poročila.

Računovodska poročila za podjetje ABC bodo večinoma pripravljena v obliki številčnih preglednic s posameznimi obrazložitvami ter posredovana z elektronsko pošto.

3.3 Računovodski podatki in informacije v računovodskih poročilih

Vrsto in pogostnost potrebnih računovodskih informacij in podatkov določi podjetje glede na svojo dejavnost ter namen računovodskega poročanja. Na podlagi rezultatov raziskave o razvitosti poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih (Kavčič, Koželj, Odar, 1998, str. 40-57) sem določil pogostnost in vrsto informacij, ki naj bi jih odvisna podjetja v tujini posredovala matičnemu podjetju ABC.

Odvisna podjetja v tujini naj bi matičnemu podjetju dnevno posredovala informacije o plačilni sposobnosti oziroma stanju denarnih sredstev na svojih računih. V mesečnih poročilih naj bi računovodske informacije vključevale še: višino prodaje oziroma ustvarjene prihodke iz poslovanja, višino terjatev, obveznosti pri poslovanju in stroškov, ki so potrebni za vsakodnevno in nemoteno delovanje podjetja, ter ne nazadnje tudi dosežen poslovni izid. Bilanca stanja in izkaz finančnega izida naj bi bila osnova poročanja v trimesečnih, polletnih in letnih računovodskih poročilih. Za lažjo predstavbo jih prikazujem v naslednji tabeli.

Tabela 1. Pogostnost in vrsta informacij, ki naj bi jih odvisna podjetja posredovala matičnemu podjetju

Pogostnost informacije	Vrsta informacije
dnevno	<ul style="list-style-type: none"> ▪ plačilna sposobnost oziroma stanje denarnih sredstev
mesečno	Poleg zgoraj navedenih še: <ul style="list-style-type: none"> ▪ prodaja in prihodki iz poslovanja ▪ terjatve ▪ obveznosti ▪ stroški ▪ izkaz poslovnega izida
trimesečno	Poleg že navedenih še:
polletno	<ul style="list-style-type: none"> ▪ bilanca stanja
letno	<ul style="list-style-type: none"> ▪ izkaz finančnega izida

Vir: Kavčič, Koželj, Odar, 1998, str. 40-57.

V naslednjih podtočkah bom podrobneje opredelil informacije in podatke v zvezi s posamezno računovodsko kategorijo ter oblikoval osnovno računovodsko poročilo za vsako izmed omenjenih informacij.

Najprej bo govora o dnevnem poročanju o plačilni sposobnosti oziroma stanju denarnih sredstev odvisnih podjetij matičnemu podjetju.

3.3.1 Informacije in podatki o plačilni sposobnosti ali stanju denarnih sredstev

Slovenski računovodski standard 7 (Denarna sredstva) opredeljuje denar kot zakonsko plačilno sredstvo, ki je posrednik pri menjavi poslovnih učinkov v razmerah blagovnega gospodarstva, trga in delitve dela. Denar pomeni gotovino, knjižni denar in denar na poti (SRS, 2002, str. 68).

Informacije o denarnih sredstvih potrebuje vodstvo podjetja za to, da na eni strani vidi, koliko svojih obveznosti lahko poravnava pravočasno, in na drugi strani, kako redni plačniki so njegovi kupci. Tako sproti preverjajo, kako uspešno se uresničujejo napovedi o denarnih tokovih. V ta namen dobroimetja na računih pri bankah in drugih finančnih institucijah razčlenjujejo na takoj razpoložljiva denarna sredstva in tista, ki so vezana na odpovedni rok. Poleg tega moramo upoštevati tudi dejstvo, da s poslovno-finančnega vidika vsa računovodska izkazana denarna sredstva še ne zagotavljajo dnevne plačilne sposobnosti in da je s tega vidika treba kot gotovino upoštevati še marsikaj drugega, kar je sicer v računovodstvu organizacije prikazano kot terjatev, finančna naložba ali možno povečanje obveznosti. Pri tem je pomembno, ali so denarna sredstva na razpolago neposredno (in takoj) brez kakršnegakoli pretvarjanja iz ene v drugo pojavno obliko. Druga denarna sredstva je treba s poslovno-

finančnega vidika razdeliti na tista, ki so po naravi kratkoročna in vstopajo med kratkoročne vezave, ter ona, ki so dolgoročno vezana oziroma postanejo takšna, preden izpolnijo svoj končni namen (Turk et al., 1999, str. 116-117).

V našem primeru bodo vsa odvisna podjetja matičnemu podjetju ABC posredovala podatke o stanju denarnih sredstev v blagajni ter na transakcijskem in deviznem računu. Denarna sredstva v blagajni bodo razčlenjena na denarna sredstva v domači valuti in tuji valuti. Ker gre pri podatkih o denarnih sredstvih za dnevno poročanje, bodo v poročilu prikazane dnevne spremembe omenjene računovodske kategorije, se pravi stanje t in $t-1$ (glej Priloga 1, Tab. 1, na str. 2). Vsa denarna sredstva v tuji valuti bo posamezno odvisno podjetje razčlenilo v ločeni tabeli, kjer bo prikazan naziv tuje valute, vrednost v tuji valuti in evrih za konec obravnavanega obdobja ter stanje t (glej Priloga 1, Tab. 2, na str. 2).

Ker je trenutno v Republiki Sloveniji nacionalna valuta tolar, je treba vsa tuja denarna sredstva seveda takoj preračunati v tolarje. Pri preračunavanju je treba upoštevati končni devizni tečaj.

3.3.2 Podatki o prodaji oziroma prihodkih od prodaje

Tako 18. slovenski računovodski standard (Prihodki) opredeljuje prihodke kot povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanja sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanja dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave). Prihodki nato prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala (SRS, 2002, str. 133).

O prihodkih iz poslovanja vsako poslovodstvo podjetja zanima, koliko prihodkov je bilo ustvarjenih v zvezi s posameznimi skupinami proizvodov oziroma storitev in koliko na posameznih trgih. Podjetje namreč spremlja zastavljene cilje o višini prihodkov po skupinah proizvodov in trgih in mora seveda vedeti, v kolikšni meri jih dosega.

Za podjetje ABC je zato pomembno, da spremlja višino prihodkov, ki jih ustvari posamezno odvisno podjetje v tujini. Pri tem moramo upoštevati dejstvo, da posamezno odvisno podjetje ne oskrbuje samo ene države, ampak je v njegovi pristojnosti še nekaj sosednjih držav. Zaradi tega dejstva mora odvisno podjetje ločeno poročati o prihodkih od prodaje, ki jih ustvari na domačem trgu, in ločeno o prihodkih od prodaje na tujih trgih, in sicer za vsako državo posebej. Poleg tega je tudi priporočljivo, da prikazuje ustvarjene prihodke po posameznih vrstah storitev ter seveda na koncu še v skupnem znesku. Predpostavili bomo, da podjetje ABC oziroma njegova odvisna podjetja v tujini ponujajo dve vrsti storitev, in sicer storitev A in storitev B. Med prihodke od prodaje lahko vključimo tudi morebitno prodajo osnovnih sredstev posameznega odvisnega podjetja, kar je prikazano v stolpcu Ostalo (glej. Priloga 2, Tab. 3 in Tab. 4, na str. 3).

Posamezno odvisno podjetje bo od prihodkov od prodaje bodisi na domačem bodisi na tujem trgu v bruto znesku odštelo še dane finančne popuste in naturalne rabate¹¹ na fakturi, dane kasaskonte za predčasna plačila in druge popuste, ki zmanjšujejo bruto prodajo. Razliko med omenjenimi kategorijami bodo tvorili prihodki od prodaje na domačem oziroma tujem trgu v neto znesku.

3.3.3 Podatki o terjatvah

Slovenski računovodski standard 5 (Terjatve) pravi, da so terjatve na premoženjsko-pravnih in drugih razmerjih zasnovane pravice, ki omogočajo, da od določene osebe zahtevamo plačilo dolga, dobavo kakih stvari ali izvedbo kake storitve. Za poslovne terjatve ne štejejo dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe, temveč le tiste, povezane s finančnimi prihodki, ki izhajajo iz njih. Glede na zapadlost v plačilo delijo terjatve na dolgoročne in kratkoročne. Dolgoročne terjatve iz poslovanja so vse tiste terjatve, ki zapadejo v plačilo v obdobju, daljšem od leta dni. Tako dolgoročne kakor kratkoročne terjatve so sestavni del gibljivih sredstev (SRS, 2002, str. 55).

Odvisna podjetja morajo matičnemu podjetju v dveh ločenih preglednicah posredovati stanje dolgoročnih in kratkoročnih terjatev iz poslovanja na začetku in koncu poročevalnega obdobja. Posamezne je treba ločiti še na terjatve podjetij do drugih podjetij v skupini in na terjatve podjetij v skupini do drugih, ki niso člani skupine. Le tako lahko prikažemo realnejšo sliko poslovanja odvisnih podjetij, kjer ločimo notranja obračunska razmerja od zunanjih.

Dolgoročne terjatve iz poslovanja vključujejo dolgoročne terjatve do podjetij v skupini, dolgoročne terjatve do drugih domačih in tujih pravnih in fizičnih oseb, druge dolgoročne terjatve ter dolgoročne varščine (glej Priloga 3, Tab. 5, na str. 4).

Med kratkoročne terjatve iz poslovanja morajo odvisna podjetja vključiti terjatve do podjetij v skupini, plačane avanse podjetjem v skupini, terjatve do drugih domačih in tujih kupcev, druge kratkoročne terjatve, kamor sodijo terjatve do delavcev, države, plačani avansi preostalim dobaviteljem in drugo, ter kratkoročno dane varščine (glej Priloga 3, Tab. 6, na str. 4).

Poleg tega morajo posamezna odvisna podjetja opredeliti tudi lastnosti posamezne terjatve, in sicer:

- navesti starost terjatve,
- razvrstiti terjatve po kupcih,
- določiti zapadlost posamezne terjatve oziroma nezapadlost ter jih razvrstiti v štiri razrede:
 - od 0 do 30 dni
 - od 31 do 60 dni

¹¹ Naturalni rabat je popust pri ceni blaga, ki ga proizvajalec običajno odobri trgovskemu podjetju v blagu.

- od 61 do 90 dni ter
- v skupino terjatev, ki zapadejo čez več kot 91 dni,
- določiti vse sporne terjatve, terjatve, ki se nahajajo v sodnem postopku ter na podlagi preteklih izkušenj določiti verjetnost za nepoplačilo terjatev in oblikovanje ustreznega popravka terjatev.

3.3.4 Informacije in podatki o obveznostih iz poslovanja

Posamezno podjetje ima svoje obveznosti do virov sredstev, razvrščenih po njihovi zapadlosti. Obveznosti podjetja zapadejo v različnih rokih in poslovodstvo mora vedeti, kolikšen del virov sredstev bo zapadel v roku enega leta in kolikšen del kasneje. To je pomembno zlasti zato, ker bi dolgoročno vezana sredstva morala biti krita s trajnimi in dolgoročnimi viri, saj bi lahko drugače podjetje zašlo v plačilne težave. Za obravnavani primer bo zadostovalo, da prikažem kategorijo obveznosti podjetja iz naslova poslovanja, kjer gre za dolgoročne in kratkoročne obveznosti iz poslovanja.

Slovenski računovodski standard 9 opredeljuje dolgoročne dolgove kot pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba v obdobju, daljšem od leta dni, vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju. V grobem ločimo med finančnimi in poslovnimi dolgoročnimi dolgovi.

Finančni dolgovi se pojavljajo, kadar posojilodajalci vnašajo v podjetje denarna sredstva ali kadar z denarjem poplačujejo njegove poslovne dolgove. Sestavljajo jih:

- izdani dolgoročni vrednostni papirji in
- na podlagi posojilnih pogodb pridobljena dolgoročna posojila. Med slednje uvrščamo dobljene vloge, katerih roki zapadlosti v plačilo so daljši od leta dni in v primeru finančnega najema dolgove do najemodajalcev.

Poslovni dolgovi pa se pojavljajo, kadar dobavitelji vnašajo v podjetje prvine, potrebne pri proizvodnji in opravljanju storitev. Delijo se na dolgoročne dobaviteljske kredite za kupljeno blago ali kupljene storitve. Mednje sodijo tudi dolgovi do najemodajalcev v primeru finančnega najema in obveznosti za odložene davke ter obveznosti do kupcev iz naslova prejetih dolgoročnih varščin (SRS, 2002, str. 80).

Za podjetje ABC bo zadostovalo, da odvisna podjetja ločeno prikažejo dolgoročne obveznosti do podjetij v skupini in drugih podjetij ter druge dolgoročne obveznosti na začetku in koncu poročevalnega obdobja (glej Priloga 4, Tab. 7, na str. 5).

Poleg dolgoročnih poznamo še kratkoročne dolgove. Kratkoročni dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba vrniti oziroma poravnati najkasneje v letu dni, zlasti tiste v denarju. Lahko so bodisi finančni bodisi poslovni dolgovi.

Kratkoročne finančne dolgove sestavljajo:

- na podlagi posojilnih pogodb pridobljena kratkoročna posojila in
- izdani kratkoročni vrednosti papirji razen čekov.

Kratkoročni poslovni dolgovi pa so:

- kratkoročni dobaviteljski krediti za kupljeno blago ali kupljene storitve,
- kratkoročne obveznosti do zaposlencev za opravljeno delo,
- kratkoročne obveznosti do financerjev v zvezi z obrestmi in podobnimi postavkami,
- kratkoročne obveznosti do države iz naslova davkov, tudi obračunanega davka na dodano vrednost, ter
- kratkoročne obveznosti v zvezi z razdelitvijo poslovnega izida (SRS, 2002, str. 75).

Za potrebe podjetja ABC je treba ločeno prikazovati obveznosti do podjetij v skupini ter drugih domačih ali tujih podjetij. Poleg tega je del obveznosti treba razmejiti še na prejete avanse od podjetij v skupini in kratkoročne obveznosti do delavcev in države, prejete avanse od kupcev doma in v tujini ter na druge obveznosti (glej Priloga 4, Tab. 8, na str. 5).

3.3.5 Informacije in podatki o stroških

Glede na Slovenski računovodski standard 16 (Stroški po vrstah, mestih in nosilcih) je treba v finančnem računovodstvu stroške ob začetnem pripoznanju razčleniti po izvornih vrstah, in sicer na:

- stroške materiala,
- stroške storitev,
- stroške amortizacije,
- stroške dela,
- stroške dajatev, ki so neodvisne od poslovnega izida in niso vezane na stroške materiala, storitev, amortizacije ali dela in
- finančne stroške (SRS, 2002, str. 120).

Ker sodi podjetje ABC med storitvena podjetja, spadajo stroški dela in storitev med glavne oziroma pomembnejše stroške. Zato bom v nadaljevanju prikazal informacije in podatke prav za stroške dela in storitev.

Po Slovenskih računovodskih standardih uvrščamo med stroške dela (SRS, 2002, str. 116):

- plače, ki pripadajo zaposlencem, v bruto znesku,
- nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo, a bremenijo podjetje v bruto znesku,
- dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem,
- odpravnine, ki pripadajo zaposlencem ob prenehanju dela v podjetju, ter

- dajatve, ki jih je treba dodatno obračunavati od zgoraj omenjenih postavk in ki bremenijo izplačevalca.

Na podlagi zgornje delitve lahko pripravimo osnovno računovodsko poročilo odvisnih podjetij o njihovih celotnih stroških dela, ki ga bodo nato mesečno posredovala matičnemu podjetju. Stroški dela bodo sestavljeni iz plač zaposlenih (vključno s prispevki v breme delavca), nadomestil plač zaposlenih, vrednosti regresa, prevozov na delo in z njega ter stroške prehrane, stroškov varstva pri delu in zdravstvenega varovanja, preostalih povračil, ki se nanašajo na nagrade za inovacije in racionalizacije, solidarnostno pomoč, jubilejne nagrade ter odpravnine ob upokojitvi, prispevkov delodajalca za socialno in pokojninsko zavarovanje ter drugih stroškov dela (glej Priloga 5, Tab. 9, na str. 6).

Kakor je že bilo omenjeno, sodijo med pomembnejše tudi stroški storitev. To so tisti, ki ne štejejo za stroške materiala¹², amortizacije¹³ ali dela. So izvorni stroški kupljenih storitev, ki so neposredno potrebne pri nastajanju poslovnih učinkov (stroški neposrednih storitev); pa tudi stroški storitev, ki nimajo take narave in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih poslovnih stroškov. Med stroške neposrednih storitev spadajo predvsem tisti pri izdelovanju proizvodov, med posredne pa predvsem stroški prevoznih storitev, storitev za vzdrževanje, sejmskih storitev, reklamnih storitev, za reprezentanco, zavarovalnih premij, plačilnega prometa in drugih bančnih storitev (razen obresti), najemnin, svetovalnih storitev, službenih potovanj in podobnih storitev (SRS, 2002, str. 112).

Po novih računovodskih standardih med stroške storitev štejejo tudi stroške po pogodbah o delu, pogodbah o avtorskem delu oziroma nastale iz drugih pravnih razmerij, razen iz delovnega razmerja, nastalih s fizičnimi osebami (SRS, 2002, str. 114). Avtorski honorarji so ena izmed bolj priljubljenih oblik izplačila dohodkov, kar je v veliki meri povezano z ugodno obdavčitvijo teh dohodkov v primerjavi s podobnimi deli (npr. pogodb o delu, opravljenih storitev...) oziroma obdavčitvijo dohodkov iz delovnega razmerja. V tem se kaže tudi največja možnost pridobivanja določenih koristi, saj sodijo med stroške storitev tudi izplačila, ki jih dejansko dobijo zaposlenci podjetja.

Značilno za storitve je, da jih takrat, ko jih nabavijo, tudi v celoti porabijo. To pomeni, da niso na zalogi in računovodska poročila prikazujejo le porabljene količine storitev in z njimi povezane stroške. Kolikšna pozornost jim bo namenjena, je odvisno od tega, kolikšen delež celotnih stroškov tvorijo. Če je delež skromen, vsebujejo računovodska poročila le podatke o

¹² Stroški materiala so cenovno izraženi potroški neposrednega materiala in tistega dela materiala, na katerega se nanašajo posredni proizvodni stroški ter posredni stroški nabavljanja, prodajanja in splošnih služb (SRS, 2002, str. 112).

¹³ Stroški amortizacije so zneski nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke (SRS, 2002, str. 112).

celotnih stroških storitev, sicer pa so lahko razporejeni po najpomembnejših storitvah (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 528).

Glede na naravo in dejavnost podjetij in predstavništev v tujini bodo odvisna podjetja matičnemu podjetju ABC posredovala podatke predvsem o višini mesečnih stroškov storitev, in sicer za sejemske in reklamne storitve, reprezentanco, najemnine, svetovalne storitve, zavarovalne premije, prevozne storitve ter avtorske honorarje in pogodbe o delu (glej Priloga 5, Tab. 10, na str. 6).

3.3.6 Izkaz poslovnega izida

V zgornjih točkah je bilo govora o posameznih kategorijah računovodskih izkazov, vendar potrebujejo podjetja in njihovo poslovanje tudi skupen prikaz računovodskih kategorij, ki jih najlaže prikažemo z bilanco stanja, izkazi poslovnega in finančnega izida ter gibanja kapitala.

Za primer podjetja ABC bom prikazal izkaz poslovnega izida ter bilanco stanja in izkaz finančnega izida, hkrati pa na kratko opredelil še kategorije, ki sem jih v zgornjih točkah izpustil in so za samo poslovanje pomembne in vredne omembe.

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja. Sestaviti ga je treba za splošne ali posebne namene in potrebe tako zunanjega kot tudi notranjega računovodskega poročanja. Od njegove vrste in narave podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem.

Izkaz poslovnega izida za podjetje ABC je sestavljen po nemški obliki, kjer so poslovni odhodki prikazani po naravnih vrstah stroškov. Stroški obdobja so razdeljeni na nabavno vrednost prodanega blaga in lastnih proizvodov, stroške dela, posredne stroške prodaje, indirektno stroške, investicijsko vzdrževanje, amortizacijo in prevrednotevalne poslovne odhodke pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih, prevrednotevalne poslovne odhodke pri obratnih sredstvih, zavarovalne premije, rezervacije in druge poslovne odhodke. Te poslovne odhodke odštejemo od prihodkov od prodaje na domačem in tujih trgih, spremembe vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ter vrednosti usredstvenih lastnih proizvodov in lastnih storitev. Dobljena razlika je poslovni izid iz poslovanja, h kateremu moramo prišteti še prihodke od financiranja in izredne prihodke ter odšteti odhodke od financiranja in izredne odhodke, da bi na koncu dobili celoten poslovni izid (glej Priloga 6, Tab. 11, na str. 7).

V splošnem prikazuje izkaz poslovnega izida zneske v dveh stolpcih, v prvem so uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju, v drugem pa uresničeni v enakem prejšnjem obračunskem obdobju, pri čemer informacij za prejšnje obračunsko obdobje ne preračunajo. V izkazu poslovnega izida za medletno obdobje so zneski v stolpcu za obravnavano medletno

obdobje v naslednjem stolpcu dopoljnjeni z nabiralnimi zneski za obravnavano poslovno leto do danega datuma, v nadaljnjem stolpcu pa še s podatki za primerljiva medletna obdobja prejšnjega poslovnega leta.

Za notranje računovodsko poročanje lahko prvi stolpec izkazuje načrtovane podatke za naslednje obračunsko obdobje in drugi uresničene v obravnavnem obračunskem obdobju; ali: prvi uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in drugi načrtovane za isto obdobje. Slednjo delitev sem upošteval tudi za primer podjetja ABC, kjer odvisna podjetja poročajo o uspešnosti zastavljenih ciljev za posamezno obračunsko obdobje.

Poleg izkaza poslovnega izida morajo odvisna podjetja v poročilu matičnemu podjetju podrobneje opredeliti še posamezne računovodske kategorije (nekatero so prikazane v zgornjih točkah), s katerimi bo vodstvo podjetja dobilo odgovore na naslednja vprašanja:

- Na osnovi delitve prihodkov in odhodkov na redne, finančne in izredne je mogoče razbrati osnovne razloge za celotni izid poslovanja.
- Vodstvo podjetja naj bi tudi vedelo, koliko prihodkov iz poslovanja je bilo ustvarjenih s posameznimi proizvodi in na katerih trgih, kar je prikazano v točki 3.3.2. Tako podjetje vidi, v kolikšnem obsegu in višini so uresničeni zastavljeni cilji v zvezi z višino prihodkov po posameznih proizvodih oziroma storitvah in po trgih.
- V zvezi s poslovnimi odhodki je za podjetje pomembno, da ve, kateri stroški so najpomembnejši in koliko znašajo. Poznati morajo stroške po vrstah kot tudi njihovo delitev na stalne in spremenljive, saj bodo le tako lahko obvladovali vse stroške poslovanja in v primeru odstopanja od zastavljenih ciljev tudi ustrezno ukrepali. V točki 3.3.5 je prikazana podrobnejša delitev stroškov dela.
- Prav tako matično podjetje zanimajo predvsem tiste vrste prihodkov in odhodkov iz financiranja, ki najpomembneje vplivajo na uspeh poslovanja, na podlagi katerih je mogoče ukrepati v smeri povečevanja prihodkov in zniževanja odhodkov iz financiranja.
- Cilj podjetja je tudi, da ustvari čim manj izrednih prihodkov in odhodkov. V ta namen mora dobiti informacije o vzrokih za nastanek in o višini posameznih izrednih prihodkov oziroma odhodkov.

3.3.7 Bilanca stanja

Bilanca oziroma izkaz stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je v določenem trenutku resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto ali medletna obdobja. Sestavijo jo lahko za splošne ali posebne namene, za potrebe tako zunanjega kot notranjega računovodskega poročanja (SRS, 2002, str. 167).

Tako kot izkaz poslovnega izida tudi bilanca stanja prikazuje zneske v dveh stolpcih. Prvi prikazuje uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju, drugi pa uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju, pri čemer informacij za prejšnje obračunsko obdobje ne preračunajo. Za notranje računovodsko poročanje lahko v prvem stolpcu

izkazujejo načrtovane podatke za naslednje obračunsko obdobje in v drugem uresničene v obravnavanem obračunskem obdobju, ali: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem načrtovane za isto obdobje.

Tudi v tem primeru bomo za podjetje ABC upoštevali delitev podatkov na načrtovane in dejansko uresničene za posamezno obračunsko obdobje (glej Priloga 7, Tab. 12, na str. 8).

Predhodno sem v zgornjih točkah prikazal tudi nekaj dodatnih informacij oziroma podatkov o posameznih kategorijah bilance stanja, ki služijo za lažje razumevanje posameznih navedenih zneskov. Tako sem podrobneje opredelil dolgoročne in kratkoročne terjatve iz poslovanja ter dolgoročne in kratkoročne obveznosti iz virov sredstev, saj so po mojem mnenju v primeru podjetja ABC te kategorije bistvene.

3.3.8 Izkaz finančnega izida

Bilanca stanja in izkaz poslovnega izida ne dajeta zadostne informacije o poslovanju podjetja, saj oba neposredno ne odgovorita na vprašanje, kako so se v obdobju spreminjala sredstva podjetja niti kakšna je bila plačilna sposobnost na dolgi oziroma kratki rok. V ta namen podjetja sestavljajo izkaz finančnega izida, ki prikazuje gibanje sredstev v določenem časovnem obdobju (Hočevar, Igličar, Zaman, 2002, str. 237).

Slovenski računovodski standard 26 opredeljuje izkaz finančnega izida kot temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov za poslovno leto ali medletna obdobja. Glede na razpoložljive podatke ga lahko sestavijo po neposredni (na voljo so ustrezni podatki o prejemkih in izdatkih) ali posredni metodi (na podlagi podatkov iz dveh zaporednih bilanc stanja, izkaza poslovnega izida in dodatnih podatkov za vmesno obdobje) (SRS, 2002, str. 187). Slednja metoda je tudi osnova za pripravo izkaza finančnega izida odvisnih podjetij v primeru podjetja ABC. Izkaz finančnega izida ima lahko obliko dvostranske uravnotežene bilance finančnega izida ali zaporednega stopenjskega izkaza finančnega izida, kar je tudi izbrana oblika za podjetje ABC (glej Priloga 8, Tab. 13, na str. 9).

Izkaz finančnega izida vsebinsko služi analizi dolgoročnega finančnega položaja podjetja, saj je z njim mogoče zelo dobro pojasnjevati vzroke sprememb tako v bilanci stanja kot tudi v izkazu uspeha. V podjetju zajema izkaz finančnega izida poleg denarnih tudi finančne tokove. Na kratki rok, ko podjetje skrbi za zagotavljanje plačilne sposobnosti, so denarni tokovi odločilni, dolgoročno pa ni tako pomembno, kdaj se bo v zvezi s spremembo posamezne oblike sredstev oziroma obveznosti do virov sredstev pojavil tudi denarni tok.

SKLEP

Za slovenska podjetja se je z osamosvojitvijo Slovenije in s prehodom na tržno gospodarstvo zelo spremenilo okolje njihovega poslovanja. Predvsem izguba jugoslovanskega trga je za večino slovenskih podjetij sprožila razmišljanja o ustanavljanju odvisnih podjetij v tujini. Le-ta praviloma poslujejo v okoljih, ki jih matično podjetje sorazmerno slabo pozna, zato je odločanje o njihovem poslovanju še veliko bolj zahtevno in negotovo. Računovodske informacije in podatki so nepogrešljiv način spremljanja poslovanja odvisnih podjetij, saj omogočajo optimalno odločanje v matičnem podjetju.

Na primeru storitvenega podjetja ABC sem prikazal način ureditve računovodskega poročanja organizacijskih enot v tujini matičnemu podjetju v Sloveniji. Za uspešno računovodsko poročanje je najprej treba opredeliti vrsto računovodskih poročil, jezik poročanja, računovodske standarde, valuto poročanja ter ne nazadnje tudi obliko in način posredovanja računovodskih poročil. Sledi opredelitev računovodskih informacij in podatkov v računovodskih poročilih na dnevni, mesečni, trimesečni, polletni in letni ravni.

Dnevno naj bi odvisna podjetja posredovala informacije o plačilni sposobnosti oziroma stanju denarnih sredstev. Informacije o prodaji in ustvarjenih prihodkih iz poslovanja, o višini terjatev, stroškov in obveznosti iz poslovanja ter tudi doseženem poslovnem izidu pa so predmet mesečnih računovodskih poročil. V trimesečnih, polletnih in letnih poročilih naj bi bila osnova poročanja bilanca stanja in izkaz finančnega izida.

Za vsako izmed omenjenih računovodskih kategorij sem pripravil ustrezno obliko računovodskega poročila, ki je enotna za vsa odvisna podjetja v tujini, ne glede na državo, v kateri delujejo.

Na koncu naj omenim, da je to zgolj eden izmed možnih načinov ureditve poročanja oziroma nadziranja poslovanja. Čeprav je osnovan predvsem na teoretičnih izhodiščih, vendarle upam, da se je vsaj v nekaterih delih in pogledih približal vsakdanjiku poslovanja v mednarodnih podjetjih na področju storitvene dejavnosti.

LITERATURA

1. Dubrovski Drago: Izbrani vidiki mednarodnega poslovanja in financ za mala podjetja. Portorož : Visoka strokovna šola za podjetništvo, 2000. 320 str.
2. Eiteman David K. et al.: Multinational Business Finance. 9th ed. : Addison-Wesley Longman, 2001. 694 str.
3. Esad Ajeti: Rusija : Kako do predstavništva. Glas gospodarstva, Ljubljana, januar 2001, str. 42-43.
4. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 220. str.
5. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
6. Hočevar Marko: Računovodsko informiranje za spremljanje poslovanja odvisnih podjetij. XXIX. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 127-141.
7. Hočevar, Igličar, Zaman: Osnove računovodstva. 2. dop. izd. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 446 str.
8. Hunger Wheelen: Strategic Management. 5th ed. Addison Wesley Publishing Company Inc., 1996. 441 str.
9. Jaklič Marko: Poslovno okolje podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 353 str.
10. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost poslovodnega računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, VIX, 1998, 3, str. 40-57.
11. Kavčič Slavka: Problemi poslovnih poročil iz računovodstva. XXIX. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 305-315.
12. Kenda Vladimir: Mednarodno poslovanje. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2001. 347 str.
13. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 453. str.
14. Kotler Philip: Marketing Management - Trženjsko upravljanje : analiza, načrtovanje, izvajanje in nadzor. Ljubljana : Slovenska knjiga, 1996. 832 str.
15. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 1357 str.
16. Mramor Dušan: Poglavlja iz poslovnih financ. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 125 str.
17. Muršec Zlatko, Zidarič Bojan: Poslovati z Madžarsko. Ljubljana : Center za mednarodno sodelovanje in razvoj, 1998. 119 str.

18. Needles Belverd E., Powers Marian: Financial Accounting. 6th ed. New York : Houghton Mifflin Company, 1998. 819 str.
19. Novković Goran: Kako postati multinacionalka? Gospodarski vestnik, Ljubljana, L1 9-15, 2002, 49, str. 21-27.
20. Penko Natlačen Metka: Pogodba o leasingu. Gospodarska zbornica Slovenije. [URL: <http://www.gzs.si/Nivo3.asp?ID=448>], 31.1.2003.
21. Potočnik Miha: Pogodba o franšizingu. Gospodarska zbornica Slovenije. [URL: <http://www.gzs.si/Nivo3.asp?IDpm=1772>], 31.1.2003.
22. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. 2. izd. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 399 str.
23. Radebaugh Lee H., Gray Sidney J.: International Accounting and Multinational Enterprises. 5th ed. New York : John Wiley & Sons, 2002. 459 str.
24. Rejc Adriana: Sodobni pogledi na merjenje in presojanje uspešnosti poslovanja podjetja. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 124 str.
25. Turk et al.: Finančno računovodstvo. 1. izd. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.
26. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 620 str.
27. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 591 str.
28. Vračar Viktor: Organizacija velikih mednarodnih podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 115 str.

VIRI

1. Bilten Banke Slovenije. Ljubljana : Banka Slovenije, 11 (2002), 11, 105 str.
2. Ekonomski leksikon. Zagreb : Leksikografski Zavod "Miroslava Krleža", 1995, 1024 str.
3. Interno gradivo podjetja X.
4. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, 319 str.
5. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 45/01).

PRILOGE

PRILOGA 1

Tabela 1. Informacija o denarnih sredstvih odvisnega podjetja

Podjetje:				(v evrih)
Konto	Naziv	Stanje t-1	Stanje t	Opombe
	1. v blagajni - domača valuta - tuja valuta ¹⁴			
	2. na transakcijskem računu			
	3. na deviznem računu ¹⁵			
	4. druga denarna sredstva			
	SKUPAJ			

Vir: Interno gradivo podjetja X; lastna izdelava.

Tabela 2. Informacija o denarnih sredstvih na deviznem računu odvisnega podjetja

		Stanje t	
Šifra tuje valute	Naziv tuje valute	Vrednost v	
		drugi tuji valuti	evrih
	1. valuta:		
	2. valuta:		
	SKUPAJ		

Vir: Interno gradivo podjetja X; lastna izdelava.

¹⁴ Tuje valute je treba izkazati tudi v evrih. Glej primer za denarna sredstva na deviznem računu.

¹⁵ Glej tabelo 3.

PRILOGA 2

Tabela 3. Prihodki od prodaje ustvarjeni na domačem trgu

Podjetje: (v evrih)					
Konto	Naziv	Storitev A	Storitev B	Ostalo	Skupaj
	prihodki od prodaje na domačem trgu - bruto				
	- dani finančni popusti na fakturi				
	- dani natural rabati na fakturi				
	- dani kasaskonti za predčasna plačila				
	- dani ostali popusti, ki zmanjšujejo bruto prodajo ¹⁶				
	= prihodki od prodaje na domačem trgu - neto				

Vir: Interno gradivo podjetja X; lastna izdelava.

Tabela 4. Prihodki od prodaje na tujem trgu

Podjetje: (v evrih)					
Država prodaje:					
Konto	Naziv	Storitev A	Storitev B	Ostalo	Skupaj
	prihodki od prodaje na tujem trgu - bruto				
	- dani finančni popusti na fakturi				
	- dani natural rabati na fakturi				
	- dani kasaskonti za predčasna plačila				
	- dani ostali popusti, ki zmanjšujejo bruto prodajo ¹⁷				
	= prihodki od prodaje na tujem trgu - neto				

Vir: Interno gradivo podjetja X; lastna izdelava.

¹⁶ Pozneje odobreni popusti vključujejo bonuse, dobropise in kreditne note, vezane na ustvarjeni promet.

¹⁷ Pozneje odobreni popusti vključujejo bonuse, dobropise in kreditne note, vezane na ustvarjeni promet.

PRILOGA 3

Tabela 5. Dolgoročne terjatve iz poslovanja

Podjetje (v evrih)				
Kotno	Naziv	Stanje t-1	Stanje t	Opomba
	1. dolgoročne terjatve do podjetij v skupini			
	2. dolgoročne terjatve do drugih - do domačih - do tujih			
	3. druge dolgoročne terjatve			
	4. dolgoročne varščine			
	SKUPAJ			

Vir: Interno gradivo podjetja X; lastna izdelava.

Tabela 6. Kratkoročne terjatve iz poslovanja

Podjetje (v evrih)				
Konto	Naziv	Stanje t-1	Stanje t	Opomba
	1. do podjetja v skupini			
	2. plačani avansi podjetjem v skupini			
	3. do drugih kupcev - do domačih - do tujih			
	4. druge kratkoročne terjatve - do delavcev - do države - plačani avansi ostalim dobaviteljem od tega doma od tega do tujine - ostale terjatve			
	4. kratkoročno dane varščine			
	SKUPAJ			

Vir: Interno gradivo podjetja X; lastna izdelava.

PRILOGA 4

Tabela 7. Dolgoročne obveznosti iz poslovanja

Podjetje (v evrih)				
Konto	Naziv	Stanje t-1	Stanje t	Opomba
	1. dolgoročne obveznosti do podjetij v skupini			
	2. dolgoročne obveznosti do drugih			
	3. druge dolgoročne obveznosti			
	SKUPAJ			

Vir: Interno gradivo podjetja X; lastna izdelava.

Tabela 8. Kratkoročne obveznosti do poslovanja

Podjetje (v evrih)				
Konto	Naziv	Stanje t-1	Stanje t	Opomba
	1. do podjetja v skupini			
	2. prejeti avansi do podjetij v skupini			
	3. do drugih dobaviteljev - do domačih - do tujih			
	4. druge kratkoročne obveznosti - do delavcev - do države - prejeti avansi od kupcev od tega doma od tega do tujine - ostale obveznosti			
	SKUPAJ			

Vir: Interno gradivo podjetja X; lastna izdelava.

PRILOGA 5

Tabela 9. Podatki o stroških dela

Podjetje:		(v evrih)
Konto	Naziv	Vrednost
	1. plače zaposlenih (vključno s prispevki v breme delavca)	
	2. nadomestila plač zaposlenih - bolezní v breme podjetja, prazniki, redni in izredni dopusti	
	3. regres, prevoz, prehrana - regres za letni dopust - prevoz na delo in z dela - stroški prehrane	
	4. stroški varstva pri delu in zdravstvenega varovanja - izdatki za osebna varovalna sredstva - ostali stroški varstva pri delu - zdravstveni pregledi - obvezni - zdravstveni pregledi - novi sodelavci	
	5. ostala povračila - nagrade za inovacije in racionalizacije - solidarnostne pomoči - jubilejne nagrade - odpravnine ob upokojitvi - ostala povračila	
	6. prispevki delodajalca za socialno in pokojninsko zavarovanje	
	7. ostali stroški dela	
	SKUPAJ STROŠKI DELA	

Vir: Interno gradivo podjetja X; lastna izdelava.

Tabela 10. Podatki o stroških storitev

Podjetje:		(v evrih)
Konto	Naziv	Vrednost
	1. stroški sejmskih storitev	
	2. stroški reklamnih storitev	
	3. stroški reprezentance	
	4. stroški najemnin	
	5. stroški svetovalnih storitev	
	6. stroški zavarovalne premije	
	7. stroški prevoznih storitev	
	8. avtorski honorarji	
	9. pogodbe o delu	
	10. drugi stroški storitev	
	SKUPAJ STROŠKI STORITEV	

Vir: Interno gradivo podjetja X; lastna izdelava.

PRILOGA 6

Tabela 11. Izkaz poslovnega izida

Podjetje:	v evrih	
	uresničeno	načrtovano
1. Prihodki iz prodaje - prihodki od prodaje na domačem trgu - neto - prihodki od prodaje na tujem trgu - neto		
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje		
3. Vrednost usredstvenih lastnih proizvodov in lastnih storitev		
4. Poslovni odhodki - nabavna vrednost prodanega blaga in lastnih proizvodov - stroški dela - posredni stroški prodaje - indirektni stroški - investicijsko vzdrževanje - amortizacija in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih - prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih - zavarovalne premije - rezervacije - drugi poslovni odhodki		
5. Poslovni izid iz poslovanja (1+2+3+4)		
6. Prihodki od financiranja - finančni prihodki iz deležev - finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev - finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev		
7. Odhodki od financiranja - finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb - finančni odhodki za obresti in druge obveznosti		
8. Poslovni izid iz rednega delovanja (5+6-7)		
9. Izredni prihodki		
10. Izredni odhodki		
11. Poslovni izid zunaj rednega delovanja (9-10)		
12. Celotni poslovni izid		
13. Davek iz dobička		
14. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja		

Vir: Interno gradivo podjetja X; lastna izdelava.

PRILOGA 7

Tabela 12. Bilanca stanja

Podjetje	(v evrih)	
	uresničeno	načrtovano
Sredstva		
A. Stalna sredstva		
1. neopredmetena dolgoročna sredstva		
2. opredmetena osnovna sredstva		
3. dolgoročne finančne naložbe		
4. dolgoročne terjatve iz poslovanja		
B. Gibljava sredstva		
5. zaloge		
6. kratkoročne terjatve iz poslovanja		
7. kratkoročne finančne naložbe		
8. denarna sredstva		
9. aktivne časovne razmejitve		
SKUPAJ SREDSTVA (A+B)		
Obveznosti do virov sredstev		
A. Kapital		
1. vpoklicani kapital		
2. kapitalske rezerve		
3. rezerve iz dobička		
4. preneseni čisti poslovni izid		
5. čisti poslovni izid obračunskega obdobja		
6. prevrednotovalni popravki kapitala		
B. Dolgoročne rezervacije		
C. Dolgoročne obveznosti iz financiranja		
D. Dolgoročne obveznosti iz poslovanja		
E. Kratkoročne obveznosti iz financiranja		
F. Kratkoročne obveznosti iz poslovanja		
G. Pasivne časovne razmejitve		
SKUPAJ OBVEZNOSTI (A+B+C+D+E+F+G)		

Vir: Interno gradivo podjetja X; lastna izdelava.

PRILOGA 8

Tabela 13. Izkaz finančnega izida

Podjetje	(v evrih)
A. FINANČNI TOKOVI PRI POSLOVANJU	
1. pritoki pri poslovanju	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ poslovni prihodki ▪ izredni prihodki, ki se nanašajo na poslovanje ▪ začetne manj končne poslovne terjatve ▪ začetne manj končne aktivne kratkoročne časovne razmejitve 	
2. odtoki pri poslovanju	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ poslovni odhodki brez amortizacije in dolgoročnih rezervacij ▪ izredni odhodki, ki se nanašajo na poslovanje ▪ davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih ▪ končne manj začetne zaloge ▪ začetni manj končni poslovni dolgovi ▪ začetne manj končne pasivne kratkoročne časovne razmejitve 	
3. prebitek pritokov pri poslovanju (1-2) ali prebitek odtokov pri poslovanju (2-1)	
B. FINANČNI TOKOVI PRI NALOŽBENJU	
1. pritoki pri naložbenju	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ finančni prihodki, ki se nanašajo na naložbenje (razen za prevrednotenje) ▪ izredni prihodki, ki se nanašajo na naložbenje ▪ pobotano zmanjšanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev (razen za prevrednotenje) ▪ pobotano zmanjšanje opredmetenih osnovnih sredstev (razen za prevrednotenje in stvarne vložke kapitala) ▪ pobotano zmanjšanje dolgoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje) ▪ pobotano zmanjšanje kratkoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje) 	
2. odtoki pri naložbenju	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ finančni odhodki, ki se nanašajo na naložbenje (razen za prevrednotenje) ▪ izredni odhodki, ki se nanašajo na naložbenje ▪ pobotano povečanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev (razen za prevrednotenje) ▪ pobotano povečanje opredmetenih osnovnih sredstev (razen za prevrednotenje in stvarne vložke kapitala) ▪ pobotano povečanje dolgoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje) ▪ pobotano povečanje kratkoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje) 	
3. prebitek pritokov pri naložbenju (1-2) ali prebitek odtokov pri naložbenju (2-1)	

C. FINANČNI TOKOVI PRI FINANCIRANJU	
1. pritoki pri financiranju	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ finančni prihodki, ki se nanašajo na financiranje (razen za prevrednotenje) ▪ izredni prihodki, ki se nanašajo na financiranje ▪ povečanje kapitala (brez čistega dobička) ▪ pobotano povečanje dolgoročnih rezervacij (razen za prevrednotenje) ▪ pobotano povečanje dolgoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje) ▪ pobotano povečanje kratkoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje) 	
2. odtoki pri financiranju	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ finančni odhodki, ki se nanašajo na financiranje (razen za prevrednotenje) ▪ izredni odhodki, ki se nanašajo na financiranje ▪ zmanjšanje kapitala (brez čiste izgube poslovnega leta) ▪ pobotano zmanjšanje dolgoročnih rezervacij (razen za prevrednotenje) ▪ pobotano zmanjšanje dolgoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje) ▪ pobotano zmanjšanje kratkoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje) ▪ zmanjšanje obveznosti do lastnikov iz delitve dobička (izplačila dividend in drugih deležev v dobičku) 	
3. prebitek pritokov pri financiranju (1-2) ali prebitek odtokov pri financiranju (2-1)	
KONČNO STANJE DENARNIH SREDSTEV IN NJIHOVIH USTREZNIKOV x) FINANČNI IZID V OBDOBJU (seštevek prebitkov AC, BC in CC) + y) ZAČETNO STANJE DENARNIH SREDSTEV IN NJIHOVIH USTREZNIKOV	

Vir: Interno gradivo podjetja X; lastna izdelava.