

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**SPREMEMBE, KI JIH PRINAŠAJO NOVI
SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI NA
PODROČJU NADZIRANJA, PROUČEVANJA
(ANALIZIRANJA) IN INFORMIRANJA**

Ljubljana, junij 2003

MATJAŽ LAPAN

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne 10. 6. 2003

KAZALO

UVOD	1
1. POSLOVNI SESTAV PODJETJA	2
1.1. INFORMACIJSKI PODSISTEM PODJETJA IN RAČUNOVODSTVO	3
1.2. TEMELJNE RAČUNOVODSKE PREDPOSTAVKE IN KAKOVOSTNE ZNAČILNOSTI RAČUNOVODENJA IN RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ	3
2. SISTEMIZACIJA RAČUNOVODSKIH PREDPISOV	6
2.1. PROCES GLOBALIZACIJE RAČUNOVODSKIH STANDARDOV	7
2.2. UMESTITEV IN SKLADNOST SRS V MEDNARODNEM OKVIRU RAČUNOVODSKIH PREDPISOV	8
2.3. SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI	9
2.3.1. Namen slovenskih računovodskih standardov	9
2.3.2. Ureditev in posebnosti slovenskih računovodskih standardov	10
3. RAČUNOVODSKO NADZIRANJE, RAČUNOVODSKO PROUČEVANJE IN RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE	10
3.1. SOODVISNOST PROUČEVANIH TREH SRS NA PODROČJIH RAČUNOVODENJA	10
3.2. NADZIRANJE	12
3.2.1. Nadziranje kot odločevalna, izvajalna in informacijska funkcija	14
3.2.1.1. Odstranjevanje nepravilnosti	15
3.2.2. Računovodsko nadziranje	15
3.3. ANALIZIRANJE	16
3.3.1. Računovodsko analiziranje (proučevanje)	17
3.3.2. Povezave računovodskega analiziranja z informacijsko in odločevalno funkcijo	18
3.3.3. Metodike računovodskega analiziranja	19
3.3.3.1. Analiziranje odmikov računovodskih podatkov od sodil	20
3.3.3.2. Analiziranje računovodskih izkazov podjetja	21
3.4. RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE	22
3.4.1. Opredelitev informiranja in računovodskega informiranja	22
3.4.2. Uporabniki informacij in njihov interes	23
3.4.3. Cilj računovodskega informiranja	26

4. SPREMEMBE SRS	27
4.1. BISTVENE SPREMEMBE SRS NA PODROČJU RAČUNOVODSKEGA NADZIRANJA	27
4.1.1. Spremembe v računovodskem kontroliranju	28
4.1.2. Spremembe v notranjem revidiranju	28
4.1.3. Spremembe v zunanjem revidiranju	28
4.2. BISTVENE SPREMEMBE SRS NA PODROČJU RAČUNOVODSKEGA PROUČEVANJA	30
4.2.1. Spremembe v razčlenjevanju odmikov računovodskih podatkov od sodil	30
4.2.2. Novosti v proučevanju z računovodskimi kazalci	31
4.2.3. Spremembe oblikovanja računovodskih kazalnikov	31
4.3. BISTVENE SPREMEMBE SRS NA PODROČJU RAČUNOVODSKEGA INFORMIRANJA	32
4.3.1. Spremembe v opredeljevanju računovodskega informiranja	32
4.3.2. Računovodski izkazi in druga računovodska poročila v novih SRS	33
4.3.3. Razkrivanje v prilogah k računovodskim poročilom v novih SRS	35
4.3.4. Spremembe v prevrednotovanju postavk v računovodskih poročilih	37
4.3.5. Spremembe pri uskupinjevanju računovodskih poročil	38
5. VPLIV SPREMEMB SRS NA RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE	39
SKLEP	41
LITERATURA	43
VIRI	46

V diplomskem delu so uporabljene naslednje kratice:

EMU	European Monetary Union (Evropska monetarna skupnost)
EU	European Union (Evropska skupnost)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (splošno sprejeta računovodska načela – računovodski standardi) – US/ZDA in GB/VB
IASC	International Accounting Standards Committee (Svet za mednarodne računovodske standarde)
MRS	Mednarodni računovodski standard(i)
SAC	Statement of Accounting Concepts (Izjava o računovodskih konceptih)
SEC	Securities and Exchange Commission (Ameriške državne komisije za vrednostne papirje in borze)
SRS	Slovenski računovodski standard(i)
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah
ZGF-F	Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah

UVOD

Računovodstvo, kot pglavitna sestavina informacijskega podsistema podjetja, je orodje, s katerim se informira o delovanju v preteklosti, stanju in prihodnosti gospodarske družbe in nam služi kot podpora odločanju.

Računovodski izkazi so zaključena celota računovodskega informiranja. Da zagotovimo pravilnost informiranja, mora posamezna skupina uporabnikov informacij računovodske izkaze razumeti na enak način. S tem namenom so se razvili računovodski standardi, obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja. Standardi morajo slediti razvoju stroke v svetu in domačim dosežkom kakor tudi spremembi zakonodaje, zato se spreminjajo. Seveda pa morajo slediti tudi trendu globalizacije kapitalskih trgov in mednarodnih uporabnikov računovodskih izkazov, zato se svetovni standardi zblizujejo v enoten sklop pravil.

Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD), na katerem temeljijo Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS), je doživel v letu 2001 temeljite spremembe, ki so močno posegle tudi na področje bilančnega oziroma računovodskega prava.

Računovodske izkaze pripravljajo vsa podjetja v Sloveniji in jih predstavljajo zunanjim uporabnikom. Podlaga za pripravo računovodskih izkazov so poleg zakonskih zahtev tudi zahteve uporabnikov, ki se na podlagi informacij odločajo. Postopek pridobivanja, obdelave in posredovanja informacij uporabnikom imenujemo računovodsko informiranje.

Pred tem je potrebno v postopku pridobivanja, obdelave podatkov in oblikovanja podatkov v zanesljive računovodske informacije zagotovilo o usklajenosti poslovanja z notranjimi in zunanji merili pravilnosti. Računovodsko nadziranje je na podlagi podatkov v knjigovodskih listinah, poslovnih knjigah in računovodskih obračunih ter predračunih zasnovano ugotavljanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri računovodskem izkazovanju poslovnih procesov in stanj. Računovodsko proučevanje (analiziranje) je namenjeno oblikovanju informacij za odločanje. Povečuje kakovost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje in dosežke pri delovanju ter podlage za izboljšavo procesov in stanj. Oba procesa povečujeta kakovost računovodskih informacij in sta zato povezana z računovodskim informiranjem. Standardi računovodskega nadziranja, proučevanja (analiziranja) in informiranja so medsebojno povezani in soodvisni.

Namen diplomskega dela je na podlagi primerjave prenovljenih in starih SRS ter z upoštevanjem sodobnih teoretičnih smernic računovodskega nadziranja, analiziranja in informiranja proučiti, ali je računovodsko informiranje z novimi SRS kakovostnejše, ugotoviti, ali novi SRS vpeljujejo sodobne metode in postopke pri računovodskem nadziranju in proučevanju, dajejo večji poudarek ustreznemu in zanesljivemu informiranju uporabnikov informacij ter sledijo harmonizacijskim trendom svetovnih računovodskih standardov.

Diplomsko delo je razdeljeno na pet poglavij. V prvem sem opredelil poslovni sestav podjetja in v njegovem okviru informacijski podsistem, saj ta vključuje tako računovodstvo kot tudi računovodsko nadziranje, računovodsko proučevanje in računovodsko informiranje. Drugo poglavje obravnava ureditev računovodskih predpisov v svetu. Razvrstil sem računovodske sisteme, opisal proces harmonizacije, ki poteka med računovodskimi predpisi, in umestil SRS v mednarodni okvir računovodskih standardov. O ureditvi, namenu in posebnostih SRS je govora na koncu drugega poglavja. Tretje poglavje je namenjeno teoretičnemu pregledu področja treh obravnavanih računovodskih področij in njihovi medsebojni povezanosti. V podpoglavjih so predstavljene sodobne tuje in domače strokovne metode ravnanja na področju računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja. Področje računovodskega informiranja pa razjasnim tudi s predstavitvijo uporabnikov informacij in cilji informiranja. Bistvene spremembe na področju proučevanih SRS n drobneje razdelam v posameznih podpoglavjih četrtega poglavja in predstavim ugotovitve neposredne primerjave med starimi SRS (1993) in novimi SRS (2001) za posamezne metode in postopke računovodskega nadziranja, analiziranja in informiranja. Kako vse opisane spremembe vplivajo na končno računovodsko informiranje na podlagi novih, prenovljenih SRS, je kritično predstavljeno v zadnjem, petem poglavju. V sklepu povzemam najpomembnejše ugotovitve.

1. POSLOVNI SESTAV PODJETJA

Vsako podjetje je mogoče obravnavati kot v celoto med seboj povezanih sestavin, ki omogočajo poslovni proces podjetja in pri tem bolj ali manj vplivajo druga na drugo, hkrati pa tudi kot enoto, obdano z okoljem, ki bolj ali manj vpliva nanj; obravnavati ga je mogoče kot poslovni sestav oziroma sistem. Celovit poslovni sistem lahko razčlenimo na **izvajalni** in **odločevalni** podsistem ter na **informacijski podsistem**, ki je posrednik med njima.

Informacije, ki izvirajo iz informacijskega sestava, so potrebne, da bi bilo mogoče sprejemati odločitve o procesih in gospodarskih kategorijah. Informacijski podsistem iz podatkov oblikuje informacije, ki so v pomoč pri odločanju o vseh dejavnostih, ki jih vsebuje na zunaj vidni poslovni proces. Informacijski podsistem obsega naslednje informacijske funkcije: funkcijo obravnavanja podatkov o preteklosti (knjigovodstvo), funkcijo obravnavanja podatkov o prihodnosti (računovodsko predračunavanje), funkcijo nadziranja obravnavanja podatkov in funkcijo analiziranja podatkov.

Dve funkciji v okviru informacijskega podsistema sta za njegovo kakovost še posebej pomembni: funkcija nadziranja obravnavanja podatkov in funkcija analiziranja podatkov. Prva presoja pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri njem, s čimer zagotavljamo zanesljivost začetnih podatkov in njihovega preoblikovanja, a tudi končnih informacij, ki vstopajo v proces odločanja. Funkcija analiziranja podatkov presoja ugodnosti, ki jo izražajo, in iskanje izboljšav kot podlage za usmerjanje prihodnjega delovanja; tako dobimo ob koncu bolj kakovostne informacije in te vstopajo v proces odločanja.

Izvajalni, odločevalni in informacijski sestav so medsebojno povezani s tokovi podatkov in informacij. V izvajalni sestav vstopajo informacije za izvajanje in iz njega izstopajo podatki o izvajanju. V informacijski sestav vstopajo podatki o izvajanju in iz njega izstopajo informacije za odločanje. V odločevalni sestav pa vstopajo informacije za odločanje in iz njega izstopajo informacije za izvajanje. S tokovi podatkov in informacij pa se celotno podjetje kot poslovni sestav povezuje tudi s svojim okoljem (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1998, str. 35–45).

1.1. INFORMACIJSKI PODSISTEM PODJETJA IN RAČUNOVODSTVO

Logično je, da so informacije oblikovane na podlagi pravih in čim bolj nevtralnih podatkov. Pravilno preoblikovanje teh podatkov in izbira za odločanje bistvenih podatkov iz množice podatkov, njihovo preoblikovanje in prikazovanje, predstavitev ter priprava za odločanje je naloga informacijskega podsistema (Odar, 1999, str. 13).

Informacijski sestav je pretvornik nevtralnih podatkov v problemsko usmerjene informacije, ki so potrebne za odločanje, shranjevalnik podatkov na raznih stopnjah njihovega obravnavanja in tudi shranjevalnik informacij. Sestav informiranja pa je tudi sestav prenašanja in predstavljanja informacij uporabnikom; pomeni torej tokove, ki povezujejo informacijski in odločevalni sestav.

Osrednji del informacijskega sistema sestavlja **računovodski informacijski sistem**. Računovodstvo je dejavnost vrednostnega izražanja procesov in stanj, ki so povezani s poslovanjem poslovnega sistema. Je sistematična celota knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, nadziranja in analiziranja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov pa tudi iz njih izvedenih gospodarskih kategorij (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1998, str. 46). Tuji avtorji pa definirajo računovodstvo kot proces, ki informacijo¹ o aktivnosti ali podjetju prepozna, zapiše, razvrsti, zbere in o njej poroča (Kneichel, 2001, str. 7).

Računovodstvo je specifičen splet delov informacijskih funkcij, ki iz okvira obravnavanja podatkov o preteklosti prevzema knjigovodstvo, iz okvira obravnavanja podatkov v prihodnosti računovodsko predračunavanje, iz okvira nadziranja obravnavanja podatkov računovodsko nadziranje in iz okvira analiziranja podatkov računovodsko analiziranje.

Obvezna pravila, ki določajo strokovno ravnanje na področju računovodenja, so slovenski računovodski standardi, ki jih sprejme Slovenski inštitut za revizijo (Zakon o gospodarskih družbah, 2001).

1.2. TEMELJNE RAČUNOVODSKE PREDPOSTAVKE IN KAKOVOSTNE ZNAČILNOSTI RAČUNOVODENJA IN RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ

Pri oblikovanju računovodskih informacij je treba upoštevati temeljne računovodske predpostavke, na katerih temeljijo tudi mednarodni in slovenski računovodski

¹ Najpogosteje je informacija povezana dogodkom, ki vpliva na uspeh ali stanje gospodarskih kategorij podjetja in je izražena v denarni merski enoti. Seveda pa je lahko tudi v drugih oblikah.

standardi. V samih računovodskih izkazih običajno niso navedene, ker se predpostavlja, da so priznane in uporabljene.

Standardi že v Uvodu v SRS (2001) določajo, da je treba računovodenje zasnovati tako, da sestavljanje računovodskih obračunov in računovodskih predračunov, s tem pa tudi računovodskih izkazov, ne povzroča večjih težav. Za njihovo sestavljanje in predstavljanje je odgovorna uprava (ravnateljstvo). Zahteve, ki se pojavljajo na tej (končni) stopnji računovodenja, je treba upoštevati od samega začetka. Računovodske izkaze za notranje uporabnike je sicer mogoče sestavljati na različne načine in v različnih oblikah, tudi ne glede na slovenske računovodske standarde. Če so uradni računovodski izkazi namenjeni zunanjim uporabnikom, pa morajo biti povsem skladni s slovenskimi računovodskimi standardi. Pri zunanjem računovodskem poročanju se zahtevata resničnost in poštenost predstavljanja; prav to pa se seveda pričakuje tudi od notranjega računovodskega poročanja. Zato je mogoče računovodske predpostavke pri sestavljanju računovodskih izkazov posplošiti na celotno računovodenje.

Danes določajo okvir razmišljanja v računovodstvu stališča Sveta za mednarodne računovodske standarde (IASC), ki se nanašajo na pripravljane in predstavljanje računovodskih izkazov. **Temeljni predpostavki** pri tem sta upoštevanje nastanka poslovnega dogodka in časovna neomejenost poslovanja (Turk et al., 1999, str. 29).

1. Upoštevanje **nastanka poslovnih dogodkov**: pomeni, da se v računovodstvu upoštevajo poslovni dogodki takrat, ko nastanejo, in ne takrat, ko organizacija prejme ali plača denarna sredstva ali njihove ustreznike, evidentirajo se v poslovnih knjigah in se o njih poroča v računovodskih izkazih za obračunska obdobja, na katera se nanašajo. Računovodski izkazi, pripravljani na podlagi upoštevanja nastanka poslovnega dogodka, informirajo uporabnike ne zgolj o preteklih poslih, temveč tudi o obveznostih in sredstvih v prihodnosti (povzeto iz MRS – Okvirna navodila);
2. Upoštevanje **časovne neomejenosti delovanja** je predpostavka, da obravnavano podjetje nima niti namena niti potrebe, da bi povsem ustavilo ali bistveno skrčilo obseg svojega poslovanja (povzeto iz MRS – Okvirna navodila).

Avstralska fundacija za raziskavo računovodstva v Izjavi o računovodskih zasnovah – Kakovostne značilnosti finančnih informacij (Statement of Accounting Concepts-3, 8/90, v nadaljevanju SAC) – določa, da so podlaga za **izbor** finančnih informacij sledeče kakovostne značilnosti: ustreznost, zanesljivost in pomembnost, ob tem pa upoštevamo omejitve: pravočasnost in strošek v primerjavi s koristjo informacije. Podlagi za **predstavitev** finančnih informacij pa sta dve kakovostni značilnosti: primerljivost in razumljivost.

Kakovostne značilnosti računovodskih izkazov so lastnosti, ki zagotavljajo informacijam, predstavljenim z računovodskimi izkazi, da so uporabnikom pomembne in koristne. Štiri glavne kakovostne značilnosti so (Stolowy, Lebas, 2002, str. 28–32):

1. **Razumljivost**² pomeni, da so informacije predstavljene v računovodskih izkazih brez težav in razumljive uporabnikom. Ob tem naj bi imeli uporabniki

² MRS ji v Okvirnih navodilih pripisujejo veliko pomembnost

primerno znanje poslovnih procesov, gospodarskega delovanja in računovodstva. Morajo pa biti tudi pripravljene informacije prizadevno proučiti.

2. **Ustreznost** – da bi bile informacije koristne, morajo biti ustrezne za odločanje uporabnikov. Informacije imajo lastnost ustreznega, če vplivajo na poslovne odločitve uporabnikov, tako da jim pomagajo ovrednotiti pretekle, sedanje in prihodnje dogodke oziroma potrditi ali popraviti njihove lastne pretekle ocene. Na ustreznost informacij vplivata njihova vrsta in bistvenost; informacije so pomembne takrat, ko bi njihova opustitev ali napačna predstavitev vplivala na poslovne odločitve uporabnikov, ki so zasnovane na podlagi računovodskih izkazov. Bistvenost je odvisna od velikosti posamezne postavke ali napake, ocenjene v posameznih okoliščinah, oziroma opustitve ali napačne predstavitve posamezne postavke. Bistvenost se pogosto povezuje s stopnjo in pragom bistvenosti. Računovodska poročila lahko vsebujejo približke in manjše napake, ki se jih v duhu strošek/korist ne popravlja, dokler ne presežejo praga bistvenosti³.
3. **Zanesljivost** – da je informacija koristna, mora biti zanesljivo, da računovodski izkazi:
 - zvesto predstavijo rezultate in finančno stanje podjetja,
 - predstavijo vsebino dogodkov ter transakcij in ne samo predpisano obliko,
 - so nevtralni, nepristranski,
 - so previdni,
 - so popolni v vseh pogledih.
4. **Primerljivost** pomeni, da imajo uporabniki možnost primerjati računovodske izkaze podjetja v časovnem obdobju, če želijo ugotoviti gibanja njegovega finančnega položaja in uspešnosti. Uporabniki morajo imeti tudi možnost primerjanja računovodskih izkazov različnih podjetij, da bi lahko primerjalno presojali njihov finančni položaj, uspešnost in spremembe finančnega položaja. Zajemanje podatkov, merjenja in prikazovanje vrednostno izraženih učinkov podobnih poslov in drugih poslovnih dogodkov morajo potekati dosledno in dalj časa v posameznem podjetju pa tudi dosledno, ko gre za različna podjetja. Pomembno je tudi, da so uporabniki obveščeni o uporabljenih računovodskih usmeritvah in o vsakih spremembi in posledicah take spremembe usmeritev.

Računovodske informacije so pomembne tako za pregled doseženega kot tudi za predvidevanje o prihodnjih odločitvah ali spremembah. Zato je pomembno, da kljub temeljnim računovodskim predpostavkam in kakovostnim značilnostim računovodenja dobimo le tiste informacije, ki pomagajo razumeti preteklost ali napovedati prihodnost.

Seveda pa moramo pri pripravi informacij upoštevati tudi **omejitve** (Stolowy, Lebas, 2002, str. 32):

1. **Pravočasnost** – če pri poročanju pride do nepotrebnih zamud, lahko informacije izgubijo svojo ustreznost. Poslovodstvo bo moralo najti ravnotežje med sorazmernimi prednostmi pravočasnega poročanja in zagotavljanjem zanesljivih informacij. Uravnoteženje pravočasnosti in zanesljivosti nam

³ S hitrostjo in pomembnostjo odločanja v tako imenovani 'novi ekonomiji' je problem bistvenosti postal izjemno pomemben. O njem se pogosto razpravlja v medijih, na sodiščih (šibki znaki lahko nakazujejo na pomembne preobrate, priložnosti ali težave).

odgovori na vprašanje, ali je boljša pravočasna in nezanesljiva informacija ali zanesljiva informacija, ki je prepozna.

2. **Razmerje med koristmi in stroški** določa, da morajo biti koristi, izhajajoče iz informacij, večje kot stroški, ki so povezani z njihovih pridobivanjem.

Da bi zagotovili doseganje namena računovodskih izkazov, moramo zasledovati splošni cilj, ki nam predstavlja ustrezno ravnotežje med posameznimi kakovostnimi značilnostmi.

Težava računovodskega informiranja (v obliki računovodskih izkazov) pa je v tem, da računovodske informacije niso nikoli popolne. Tiste, ki so tudi pomembne za gospodarsko odločanje, so lahko neizmerljive v številkah ali pa se, glede na naravo obravnavanja računovodskih informacij, ki prikazujejo posledice preteklih dogodkov, še niso zgodile in jih v tem primeru ne najdemo v računovodskih izkazih (razen dogodkov po datumu bilance stanja, kot jih obravnava MRS 10).

SRS poudarjajo, da niti temeljit opis uporabljenih računovodskih usmeritev niti opombe ali pojasnila ne opravičijo napačnega in neustreznega obravnavanja postavk v objavljenih računovodskih izkazih. V takem primeru je treba posebej povedati in utemeljiti neupoštevanje temeljnih računovodskih predpostavk, oblike računovodskih informacij ter izbire in uporabe pravih računovodskih usmeritev SRS (2001).

2. SISTEMIZACIJA RAČUNOVODSKIH PREDPISOV

Računovodske sisteme lahko v grobem delimo na dve smeri (Koletnik, 2000, str. 6):

- na sisteme, ki so grajeni na rimskem pravu; računovodska pravila so opredeljena s predpisi posameznih držav, kar jim onemogoča fleksibilnost;
- na anglosaški pravni in računovodski sistem, kjer se pravila postavljajo na podlagi individualnih odločitev s precedenčnim značajem; tak sistem se uspešneje prilagaja spremembam.

Razlike v računovodskih načelih so posledice različnih metod merjenja ekonomske aktivnosti po svetu. Razvile so se zaradi različnih potreb uporabnikov informacij. Večina mednarodnih računovodij se strinja (Barker et al., 1996, str. 45), da obstajajo štiri pglavitne oblike računovodstev:

- ameriški model je usmerjen na informacije za delničarje z uporabo US GAAP,
- britanski model je usmerjen na informacije za lastnike obveznic, kreditodajalce in prednostne delničarje,
- francosko-italijansko-španski model temelji na potrebi po informiranju davčnih organov,
- Nemčija in skandinavske države uporabljajo konzervativen model z veliko rezervami in s tem zmanjšujejo prihodke na najnižjo možno raven.

V Srednji Evropi je osrednja pozornost namenjena realni bilanci stanja, zaradi česar prevladujejo računovodske postavke, kot so previdnost, realizacija in izvirna nominalna vrednost. V ZDA in Veliki Britaniji so posojilodajalci v manjšini, ker se podjetja financirajo večinoma s prodajo vrednostnih papirjev. Investitorji prevzemajo

večja tveganja, zato jim je pomembnejši realen izkaz uspeha. Prevladujejo pa naslednje računovodske usmeritve: stalnost, upravičenost in poštena predstavitev (Koletnik, 2000, str. 6–7).

2.1. PROCES GLOBALIZACIJE RAČUNOVODSKIH STANDARDOV

Svet za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Committee, IASC) se loteva harmonizacije računovodskih standardov in razvija enotne mednarodne računovodske standarde (Barker et al., 1996, str. 46).

Z namenom pospešiti mednarodna vlaganja in zmanjšati stroške podjetij, ki morajo poročati v skladu z različnimi računovodskimi standardi, je nujno odpraviti nepotrebne razlike med računovodskimi standardi po svetu. Pojavlja se potreba po razvoju visokokakovostnih standardov, ki bi bili mednarodno sprejeti. Sestavili bi jih vodilni svetovni pripravljavci standardov. Cilj približevanja nacionalnih in mednarodnih računovodskih standardov (v nadaljevanju MRS) je oblikovanje enega sklopa pravil, izbranih iz najboljših nacionalnih in mednarodnih standardov. V hitri globalizaciji bi s tem dosegli enako, učinkovito in dosledno obravnavo ekonomskih kategorij po vseh zakonodajah sveta. Koristi bi prinašale večjo učinkovitost pri razporeditvi sredstev, preglednost in primerljivost med podjetji (Alfredson, Tweedie, 2002, str. iv–v).

Kljub temu da Evropska unija obstaja že kar nekaj časa, države, ki jo sestavljajo, še niso poenotile računovodskih standardov in pravil o računovodenju. S 4., 7. in 8. smernico Evropske skupnosti so se sicer poenotila številna pravila o računovodstvu v gospodarskih družbah v Evropi, vendar lahko vsaka članica še vedno upošteva svoje nacionalne posebnosti in razlike (Koletnik, 2000, str. 18).

V Evropi sta 4. in 7. smernica Evropske zveze edini listini, ki predpisujeta oblike računovodskih izkazov, vendar sta zastareli in se tudi precej razlikujeta od MRS, ki jih izdaja Svet za mednarodne računovodske standarde (IASC). Računovodski izkazi, pripravljeni na podlagi obeh smernic, ne zadoščajo zahtevam ameriške državne komisije za vrednostne papirje in borze (Securities and Exchange Commission, SEC) v ZDA. Velika evropska podjetja, ki želijo kotirati na kateri od svetovnih borz, morajo zato izdelati računovodske izkaze še po ameriških računovodskih standardih (US GAAP) (Odar, 2000, str. 379–380).

Računovodski standardi se razvijajo v sistem poenotениh pravil za pripravo računovodskih izkazov tako, da bi bili le-ti sprejeti na vseh svetovnih kapitalskih trgih. Poleg tega prevladuje prepričanje, da se bo morala Evropa prilagajati MRS in ne nasprotno (Odar, 2000, str. 380).

Če želi Evropska unija uspešno konkurirati ostalim razvitim državam, mora zaradi globalizacije in naraščajočega vpliva trga kapitala zagotoviti harmonizacijo računovodstva znotraj te zveze. To ni lahka naloga, saj so različne računovodske rešitve posledica zgodovinskih, socialnoekonomskih, kulturnih razlik in dogodkov (Koletnik, 2000, str. 5–9).

V zadnjem desetletju je razvoj slovenske računovodske teorije in SRS pod velikim vplivom anglo-ameriške računovodske šole. Zaradi tega vpliva so se pomembno spremenili tudi MRS. Nova teoretična spoznanja računovodske stroke spreminjajo in

opuščajo nekatere klasične predpostavke, na katerih je temeljila zasnova računovodskih standardov (Odar, 2000, str. 378).

2.2. UMESTITEV IN SKLADNOST SRS Z MEDNARODNIM OKVIRJEM RAČUNOVODSKIH PREDPISOV

Kljub temu da se MRS praviloma neposredno ne uporabljajo, se nekateri zavzemajo za njihovo uporabo v Sloveniji in Evropski uniji (Odar, 2000, str. 379).

Odar (2000, str. 381) meni, da sta na mednarodnih kapitalskih trgih dolgoročno možni le dve opciji: računovodski izkazi v svetovnem merilu bodo morali biti izdelani po MRS (pod močnim vplivom ameriških) ali pa po ameriških računovodskih standardih (US GAAP). V Sloveniji sta se pojavili dve poti razvoja, in sicer lahko spremenimo in dopolnimo SRS z novostmi iz MRS ali pa dopustimo uporabo MRS v celoti oz. samo za področja, ki so v SRS urejena drugače.

Stroka se je odločila SRS spremeniti in dopolniti z najnovejšimi teoretičnimi spoznanji ter rešitvami iz MRS; uporaba MRS je možna le za dopolnilno poročanje. Taka odločitev je posledica prevelike ohlapnosti MRS in nesprejemljivosti nekaterih rešitev, predvsem glede vrednotenja posameznih kategorij. Poleg tega ni zanemarljivo tudi znanje slovenske računovodske stroke (Korošec, 2002, str. 7).

Slovenski računovodski standardi imajo dosti širšo zasnovo kot mednarodni računovodski standardi. Slednji so se začeli razvijati, da bi izboljšali predvsem računovodsko poročanje lastnikom, posojilodajalcem, poslovnim strankam pa tudi državi in zaposlenim. Zato je njihova pozornost namenjena obračunskim letnim računovodskim izkazom, to je bilanci stanja, izkazu uspeha in izkazu finančnih tokov (Turk et al., 1999, str. 46).

Sistematika MRS, ameriških (v nadaljevanju US GAAP) in angleških (v nadaljevanju UK GAAP) računovodskih standardov je popolnoma drugačna od SRS. MRS so nastajali po potrebi in brez logičnega zaporedja; za razliko od SRS, ki so predstavljeni sistematično. Prednost sedanje sistematike in ustroja SRS je dejstvo, da ju uporabniki že poznajo ter da SRS sistematično pokrivajo vsa področja računovodstva. MRS, UK GAAP in US GAAP obravnavajo veliko ožja področja, praviloma jih sestavljajo le kategorijski standardi in standardi osnovnih oblik računovodskih izkazov. Ravno zato nekateri menijo, da pravila notranjega računovodskega poročanja ne sodijo v SRS, ker tudi MRS takih pravil nimajo, saj so usmerjeni predvsem v zunanje poročanje. Poleg tega je v US GAAP in v UK GAAP hierarhija standardov natančno določena, SRS pa je skorajda ne poznajo (Odar, 2000, str. 381–382).

Mednarodni računovodski standardi velikokrat dopuščajo več rešitev, slovenski računovodski standardi pa možnosti bolj omejujejo. V nekaterih primerih je torej mogoče reči, da je podjetje ravnalo v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi, čeprav je rešitev v nasprotju s slovenskimi računovodskimi standardi, katerih uporaba je na območju Republike Slovenije obvezna. Na drugi strani pa je tedaj, ko podjetje upošteva slovenske računovodske standarde, ki že vsebujejo novejša stališča iz mednarodnih računovodskih standardov, mogoče govoriti tudi o skladnosti njegovih računovodskih izkazov z mednarodnimi računovodskimi standardi. V nekaterih primerih slovenski računovodski standardi še ne upoštevajo novih

dosežkov iz mednarodnih računovodskih standardov ali pa posamezne njihove zahteve niso sprejemljive. Dokler v slovenske računovodske standarde niso sprejete določbe iz mednarodnih računovodskih standardov, se štejejo mednarodni računovodski standardi le kot informacija o strokovnih dosežkih (Uvod v SRS 2001).

2.3. SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI

Gospodarske družbe morajo tako kot druge organizacije o svojem poslovanju poročati raznim inštitucijam; ta obveznost je določena v predpisih. Sestavljanje letnih poročil oziroma računovodskih izkazov gospodarskih družb za poslovne namene in njih predlaganje Agenciji Republike Slovenije za plačilni promet zaradi javnosti podatkov iz letnih poročil urejajo zakon o gospodarskih družbah in slovenski računovodski standardi (Odar, 2002, str. 15).

2.3.1. Namen slovenskih računovodskih standardov

V Uvodu v Slovenske računovodske standarde 2001 je zapisano, da jih oblikuje Slovenski inštitut za revizijo. Zakonodajalec je vrhovno strokovno organizacijo pooblastil, naj namesto države, ki je dotlej z zakoni in drugimi predpisi urejala računovodenje, samostojno ter skladno z razvojem stroke v svetu in domačimi dosežki oblikuje svoje strokovne standarde.

Spremenjeni in dopolnjeni slovenski računovodski standardi temeljijo na dopolnjenem zakonu o gospodarskih družbah. Slovenski računovodski standardi določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve. So torej pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila in zahteve računovodenja podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe.

Slovenski računovodski standardi so izvirna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske skupnosti. Nanje vpliva tudi razvoj v drugih državah, ki upošteva prevladujoča mednarodna strokovna dognanja. Njihova posebnost pa je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Niso torej usmerjeni zgolj v zunanje računovodsko poročanje o dosežkih v preteklosti kot mednarodni računovodski standardi. Izhajajo iz temeljne zamisli, da mora zunanje računovodsko poročanje, ki ga oblikujejo zunanje zahteve, vplivati tudi na temeljno ureditev računovodenja, na kateri temeljijo posebne rešitve pri notranjem poročanju. Podrobnosti notranjega poročanja tudi v slovenskih računovodskih standardih niso obdelane, ker so odvisne od potreb in zahtev v posameznem podjetju; v njih so obdelane le splošne podlage za notranje poročanje, ki se ne razlikujejo od splošnih podlag za zunanje poročanje.

Domača teoretska zamisel računovodenja je predstavljena v kodeksu računovodskih načel. Slovenski računovodski standardi izhajajo iz tega splošnega domačega teoretskega okvira. Računovodska načela obravnavajo pojmovanje računovodenja, obdelujejo njegove temeljne značilnosti ter so podlaga za računovodske usmeritve v zvezi z vsebino in merjenjem gospodarskih kategorij ter njihovim računovodskim izkazovanjem in pojasnjevanjem; računovodski standardi pa podrobneje obdelujejo

računovodska načela glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in hrambe računovodskih podatkov in informacij. Poleg izhodiščnih računovodskih načel poznamo tudi izvedena računovodska načela, ki so razporejena v poglavja in imajo svoje nadaljevanje v računovodskih standardih (Turk et al., 1999, str. 45).

2.3.2. Ureditev in posebnosti slovenskih računovodskih standardov

Sedanje računovodske rešitve so predpisane z 39 računovodskimi standardi. SRS od 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS od 24 do 27 metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju, SRS od 20 do 23 in od 28 do 30 pa metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja: računovodskega predračunavanja, knjigovodenja, računovodskega nadziranja, računovodskega proučevanja in računovodskega informiranja. Ker so računovodski izkazi posledek knjigovodenja in tudi računovodskega predračunavanja, so standardi, ki jih obravnavajo, uvrščeni za standarde, ki obravnavajo ti dve področji, in pred standarde, ki obravnavajo njuno nadaljevanje.

Posebni slovenski računovodski standardi od SRS 31 naprej obravnavajo posebnosti računovodenja v organizacijah posameznih vrst ali posebnosti računovodenja v primerih, ko niso upoštevane temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani splošni slovenski računovodskih standardi (Uvod v SRS 2001).

Posebnosti SRS v primerjavi z ostalimi standardi so v tem, da za nekatera področja, ki jih urejajo slovenski računovodski standardi, ni mednarodnih računovodskih standardov. Ta posebna področja določajo metodiko delovanja **računovodskega nadziranja**, ki ga ureja SRS 28 in **računovodskega analiziranja**, ki ga ureja SRS 29. Prav tako pa so edinstvena nekatera določila **računovodskega informiranja**, ki so urejena s SRS 30.

3. RAČUNOVODSKO NADZIRANJE, RAČUNOVODSKO PROUČEVANJE IN RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE

3.1. SOODVISNOST PROUČEVANIH TREH SRS NA PODROČJIH RAČUNOVODENJA

O povezanosti nadziranja, poročanja (analiziranja) in informiranja govori Mlinar (2001, str. 135) takole: 'Šibka točka analize poslovanja je, da temelji na podatkih, za katere ni nobenega zagotovila, da so neoporečni, kar lahko privede do napačnih poslovnih odločitev. Zato je zelo koristno sodelovanje revizije pri analiziranju poslovanja, saj je sprejemanje poslovnih odločitev na podlagi analize revidiranih računovodskih podatkov ali po pregledu podatkov, ki ga je opravila revizija, uspešnejše. Skratka, poslovne odločitve izhajajo v glavnem iz računovodskih

informacij, ki morajo biti zato pripravljene v skladu z izbranimi sodili njihove pravilnosti. V ta namen je potrebno presoditi notranje kontrole in njihovo uresničevanje, preden so izstavljenе ustrezne knjigovodske listine in preden podatki na njihovi osnovi vstopajo v knjigovodstvo; pravilnost pri urejevanju, obdelovanju, hranjenju in prikazovanju računovodskih obračunskih in predračunskih podatkov, pravilnost metodike splošnega obravnavanja in analiziranja računovodskih podatkov in pretvarjanja v računovodske informacije. Vidimo torej, da je za kakovost analize poslovanja in učinkovitosti poslovnih odločitev na njeni podlagi potrebno, da so podatki verodostojni, da odražajo resnično stanje.'

Računovodsko nadziranje vpliva na računovodsko analiziranje s tem, da zagotavlja zanesljivost računovodskih predračunov in obračunov. Dobrega analiziranja si ne moremo predstavljati brez točnih in pravih podatkov, na katerih temelji vsaka analiza. Predmet samega računovodskega nadziranja pa je lahko tudi računovodsko analiziranje. Odar (1999, str. 16) v zvezi z analizo poslovanja govori tudi o revidiranju. Vsako dobro analiziranje naj bi se zaključilo z revidiranjem opravljenega dela (revidiranje analiziranja). Metode računovodskega analiziranja se pogosto uporabljajo pri računovodskem nadziranju za proučevanje gibanja in velikosti pojavov.

Računovodska analiza je pomemben sestavni del računovodskega nadziranja. Da lahko poda revizor svoje mnenje o računovodskih izkazih, mora s preizkušanjem kontrol ter preverjanjem in preizkušanjem podatkov zbrati dovolj ustreznih revizijskih dokazov, da lahko pride do utemeljenih sklepov, na podlagi katerih oblikuje mnenje o obravnavanih računovodskih informacijah. Za preverjanje podatkov uporablja revizor metode računovodskega analiziranja, in sicer analizo najpomembnejših kazalnikov in razvojnih teženj, tudi izsledkov proučevanja nenavadnih nihanj in postavk. Analitični postopki, v katerih se obdelujejo predvsem podatki iz računovodskih izkazov:

- opozorijo revizorja na možne nepravilnosti oziroma nelogičnosti podatkov in informacij,
- omogočajo revizorju lažjo oceno tveganja in s tem načrtovanje dela ter izvedbo preizkušanja podatkov.

Analiziranje je zelo pomemben del revidiranja; revidiranje računovodskih izkazov brez analiziranja skoraj ni možno. Na podlagi povedanega velja, da je analiza, ki je opravljena po revidiranju računovodskih izkazov ali po preveritvi podatkov, ki jo je opravila notranja revizija, oziroma po nadzoru in s tem tudi po ugotovitvi pravilnosti, točnosti in neoporečnosti podatkov, boljša in zanesljivejša, skratka pravilnejša od analize, ki temelji na nepreverjenih podatkih (Odar, 1999, str. 15–17).

Iz tega in opredelitev, definiranih v naslednjih poglavjih, lahko izpeljemo, da so standardi, ki urejajo metodološka določila na področjih nadziranja, analiziranja in informiranja, **medsebojno močno povezani**. Uporabniki informacij potrebujejo za odločanje in presojanje odločitev o razporeditvi redkih sredstev razumljive, ustrezne, zanesljive in primerljive informacije. S pomočjo računovodskega analiziranja oblikujemo in predstavimo uporabnikom kakovostnejše in večstopenjske informacije, ki so podlaga za boljše odločanje in učinkovitejše ukrepanje. Računovodsko nadziranje pa da računovodskim informacijam potrebno zagotovilo o njihovi resničnosti in poštenosti ter o skladnosti z izbranimi usmeritvami, s temeljnimi

računovodskimi predpostavkami in drugimi sodili, v primeru ugotovljenih nepravilnosti pa poskrbi za njihovo odstranjevanje.

3.2. NADZIRANJE

Nadzirati pomeni presojsati dejavnosti in njene učinke z namenom, da vplivamo na dejavnike, od katerih je odvisna uresničitev zelenih ciljev (Koletnik, 1997, str. 5). Funkcija nadziranja presoja pravilnosti delovanja in odpravlja pri tem ugotovljene nepravilnosti. Da bi lahko presojali pravilnost nečesa, moramo imeti ustrezno sodilo pravilnosti (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1998, str. 49). Celotni sistem nadziranja v poslovnem sistemu sestavljajo postopki, metode in tehnike, ki se v poslovnem sistemu uporabljajo, da bi zagotovili dosledno izvajanje poslovne politike, načrtov in drugih odločitev posloводства, zanesljive računovodske informacije ter gospodarnost in učinkovitost porabe vseh sredstev.

Razlikovati je treba štiri vrste nadziranja (Turk et al., 1994, str. 22–25): kontroliranje, inšpiciranje, revidiranje in samokontroliranje.

- **Kontroliranje** je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno nadziranje poslovnih procesov in stanj (v primeru nadziranja kot informacijskega področja nalog pa oblikovanje informacij, ki omogočajo odločanje); z njim se ukvarjajo v nadzirano poslovanje organizacijsko vključeni in po načelu stalnosti delujoči organi.
- **Inšpiciranje** je pretežno popravljalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano kasnejše nadziranje poslovnih procesov in stanj (v primeru nadziranja kot informacijskega področja nalog pa oblikovanje informacij, ki omogočajo odločanje); z njim se ukvarjajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano poslovanje in ne delujejo po načelu stalnosti.
- **Revidiranje**⁴ je pretežno popravljalno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano kasnejše nadziranje poslovnih procesov in stanj; z njim se ukvarjajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano poslovanje in ne delujejo tam po načelu stalnosti. Taylor in Glezen (1996, str. 32) pa revidiranje definirata kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in kot poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom. Strokovna literatura glede na predmet in namen delovanja loči tri zvrsti revidiranja: revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje poslovanja in revidiranje skladnosti s predpisi ali drugimi merili. Glede na značilnost revizijskih organov pa ločimo (Odar, 1999, str. 12):
 - a) zunanje revidiranje (revizorji so neodvisni in ne smejo biti v nikakršnem razmerju z revidiranim podjetjem) in
 - b) notranje revidiranje (opravljajo ga organi, ki delujejo v sestavi revidiranega podjetja).

⁴ Ločiti moramo revizijo od revidiranja. Revizija je dejavnost oziroma opravilo strokovnih oseb pri preizkušanju pravilnosti in resničnosti postopkov, stanj ali drugih dejstev. Revidiranje pa je proces sistematičnega naknadnega spoznavanja strokovne in poklicno-moralne neoporečnosti poslovnih procesov in stanj. Omogoča ga zbirka logično zaporednih postopkov in metod. Rezultat proučevanja so za posameznega uporabnika izpopolnjene ali nove informacije o revidiranem procesu ali stanju.

- **Samokontroliranje** tistih, ki izvajajo odločitve, poskrbi, da so že v okviru izvajalne dejavnosti sprejete organizacijske rešitve, po katerih so nepravilni podatki popravljeni, preden vstopijo v okvir informacijskega podsistema. Turk (1994, str. 25) imenuje tak način nadziranje tudi *neposredno* oziroma *medsebojno* nadziranje.

Na podlagi zgornjih značilnosti posamezne od vrst nadziranja lahko ugotovimo, da (Hočevar, Igličar, Zaman, 2002, str. 345-348):

- za razliko od kontrolnih organov, ki delujejo po načelu stalnosti, revizijski in inšpekcijski organi niso povezani s potekom nadziranega poslovanja, ker delujejo samo po potrebi;
- kontrolni organi kontrolirajo sprotno poslovanje, saj kontroliranje poteka vedno vzporedno s kontroliranim poslovanjem; nasprotno pa potekata revidiranje in inšpiciranje vedno kasneje. Revizijski in inšpekcijski organi presojujejo le preteklost;
- za kontrolo in inšpekcijo ni zanimivo vprašanje, zakaj in kako je prišlo do kakega poslovnega stanja. Ugotavlja se, ali je kako stanje pravilno ali ni, medtem ko revizija vedno uporablja materialno ali miselno obnavljanje pri svojem predmetu nadziranja. Revizor se ne bo zadovoljil z ugotovitvijo, da je kako dejanje nepravilno, temveč bo poskušal obnoviti celoten potek procesa, ki je privedel do končne nepravilnosti, poskušal bo presoditi pravilnost poslovanja v vseh njegovih stopnjah;
- ima kontroliranje preprečevalni značaj, ker preprečuje, da bi prišlo do napak, saj sproti primerja nalogo ali predpis z izvajanjem, nasprotno temu pa imata revizija in inšpekcija popravljalni značaj, saj potekata šele tedaj, ko je nadzirani poslovni proces že končan.

Da v vsakdanjem delovanju podjetja zagotovimo točnost, urejenost in tudi učinkovitost v vseh strukturah podjetja, je treba uskladiti delovanje postopkov in metod. S tem namenom se uporabljajo določeni organizacijski ukrepi oziroma sistem notranjih kontrol. To so načrtno in sistematično vgrajeni postopki in metode, ki s svojim delovanjem zagotavljajo (Odar, 1992):

- točnost, zanesljivost in popolnost evidenc,
- pravočasno, pravilno in realno izdelavo računovodskih izkazov ter
- omogočajo učinkovitost porabe in varovanje premoženja.
- Preprečujejo in odkrivajo napake in prevare v delovanju družbe,
- zagotavljajo spoštovanje in izvrševanje zakonov ter načel, sprejetih v splošnih aktih družbe v okviru njene dogovorjene poslovne politike, ki jo neposredno in posredno določajo lastniki kapitala.

Notranji sistem kontrol se širi tudi zunaj teh funkcij, ki so neposredno povezane s funkcijami računovodskega sistema (Handbook of international auditing, 2003, str. 122).

Procesi nadziranja (predvsem revizija) dajejo vse večji poudarek⁵ vrsti revizijskega dokaza, vlogi in zasnovah notranjih kontrol, uporabi analitičnih dokazov in razširjenim

⁵ Glavni dejavnik je večje pričakovanje uporabnikov in pripravljavcev informacij.

zagotovilom. Sistem notranjih kontrol je namreč odločilnega pomena za preprečevanje in odkrivanje prevar ter zmanjševanje celotnih strateških in procesnih tveganj in ne samo tistih, ki se nanašajo na računovodsko poročanje (Kneichel, 2001, str. V).

3.2.1. Nadziranje kot odločevalna, izvajalna in informacijska funkcija

Nadziranje ni enotna poslovna funkcija, ampak se pojavlja kot posebna funkcija odločanja v okviru odločevalnega podsistema, kot posebna informacijska funkcija v okviru informacijskega podsistema, vključena pa je tudi v izvajanje temeljnih poslovnih funkcij, torej se pojavlja tudi v okviru izvajalnega podsistema (Turket al., 1994, str. 21):

- Nadziranje kot sestavina odločevalne funkcije je presojanje pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja (organiziranja in vodenja) in izvajanja z vidika tistih, ki odločajo, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Nadziranje kot odločevalna funkcija se pojavlja kot kontroliranje ali kot inšpiciranje. Boljše nadziranje kot sestavino odločanja zagotovimo z nadziranjem kot sestavino informacijskega podsistema. Kontroliranje in inšpiciranje se v okviru informacijskega podsistema pojavljata v enakem pomenu kot pri nadziranju v okviru odločevalnega podsistema, le da je predmet njunega proučevanja oblikovanje informacij, ki omogočajo odločanje.
- Nadziranje kot sestavni del temeljnih poslovnih področij nalog (izvajalne funkcije) se ne pojavlja kot posebna izvajalna funkcija, temveč kot sestavina vsake izmed temeljnih poslovnih funkcij. Z nadziranjem kot sestavino izvajanja pa razumemo presojanje pravilnosti izvajanja z vidika tistih, ki izvajajo odločitve, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Nadziranje na izvajalnem podsestavu (nadziranje kot sestavina izvajanja) je pogoj za nadziranje kot sestavino oblikovanja informacij in se navadno pojavlja kot kontroliranje in samokontroliranje.
- Nadziranje kot informacijska funkcija je presojanje pravilnosti pri prikazovanju poslovnih procesov in stanj s podatki, oblikovanju podatkov ter njihovem spreminjanju v informacije, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti ali dajanja pobud zanje. Pojavlja se kot kontroliranje, inšpiciranje ali kot (notranje in zunanje) revidiranje. Bistveni del tega nadziranja je računovodsko nadziranje, ki je del zaokrožene celote računovodstva.

O medsebojni povezanosti nadziranja kot sestavine vseh delov poslovnega sistema navaja Turk et al. (1994, str. 25), da je nadziranje kot sestavina izvajanja že pogoj za nadziranje kot sestavino oblikovanja informacij, to pa omogoča boljše nadziranje kot sestavino odločanja.

Razmejitev med nadziranjem kot informacijsko, odločevalno in kot izvajalno funkcijo se ne ujema natančno z razdelitvijo notranjih področij, temveč je bolj podana z razdelitvijo pristojnosti oziroma odločanja v zvezi z odstranjevanjem nepravilnosti.

3.2.1.1. Odstranjevanje nepravilnosti

V pojem nadziranja je vključeno tudi odstranjevanje ugotovljenih nepravilnosti. Tisti, ki se ukvarjajo z nadziranjem kot informacijsko funkcijo, se trudijo, da bi odstranili vse nepravilnosti poslovno-tehnične narave. S tem delno posegajo tudi v vprašanja pravilnosti samih procesov in stanj, o čemer lahko odločajo samo tisti, ki se ukvarjajo z nadziranjem kot odločevalno funkcijo. Tako zlasti revizorji na podlagi svojih ugotovitev o vsebinski strani poslovanja nič ne odločajo, temveč svoje ugotovitve samo pojasnjujejo tistim, ki so za takšno odločanje pristojni. To pa pomeni, da zgolj pripravljajo informacijsko podlago za odločanje pri nadziranju kot odločevalni funkciji. Razlikovati je torej treba pristojnosti tistih, ki se ukvarjajo z nadziranjem kot informacijsko funkcijo, in tistih, ki se ukvarjajo z nadziranjem kot odločevalno funkcijo. Kadar se pri oblikovanju informacij ugotovi nepravilnosti poslovno-tehnične narave, se lahko samo zagotovi njihovo odstranitev, če pa so ugotovljene napake vsebinske narave in se nanašajo na potek poslovnega procesa na njegovi izvajalni stopnji, s takšnimi ugotovitvami in pojasnili o možnih in potrebnih ukrepih dopolnijo informacijsko podlago za tiste, ki so pristojni za odločanje v okviru odločevalnega podsistema. V takšnem primeru se ne glede na svoje ime ukvarjajo vsaj delno tudi z analiziranjem (Turk et al., 1994, str. 24).

3.2.2. Računovodsko nadziranje

Računovodsko nadziranje je samo del celotne ureditve notranjega nadziranja in samo del nadziranja kot informacijskega področja nalog.

Računovodsko nadziranje je (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1998, str. 47) na podlagi podatkov v knjigovodskih listinah, poslovnih knjigah in računovodskih obračunih ter predračunih zasnovano ugotavljanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri računovodskem izkazovanju poslovnih procesov in stanj. Prisotno je v vseh delih računovodstva. Računovodsko nadziranje se kot del celotnega nadziranja obravnavanja podatkov kot informacijske funkcije nanaša na računovodske podatke. Cilj računovodskega nadziranja je pridobivanje zanesljivih računovodskih informacij ter večje usklajenosti poslovanja z notranjimi in zunanji merili pravilnosti. Nikakor pa ni namen računovodskega nadziranja, da bi se spuščalo v presojanje bonitete ali predlagalo izboljšave.

Računovodsko nadziranje se pojavlja kot računovodsko kontroliranje (združeno s knjigovodstvom), inšpiciranje ter kot notranje ali zunanje revidiranje računovodenja. Šteje se za sestavni del računovodstva, ne glede na to, katera služba v enoti računovodskega poročanja se z njim ukvarja (Turk et al., 1994, str. 23–24).

Iz opredelitve razberemo, da so predmet nadziranja najpogosteje knjigovodske listine in kasneje obravnavanje knjigovodskih podatkov ter da se postopek računovodskega nadziranja pojavlja vzporedno s knjigovodstvom. Organizirano mora biti tako, da učinkovito odkriva ali celo preprečuje zlorabe in poneverbe ter zagotavlja nadziranje poslovanja glede upoštevanja računovodskih načel, standardov in predpisov. Računovodsko nadziranje obsega tudi notranje revidiranje, ki proučuje organiziranost in delovanje celotne funkcije računovodstva ter s tem zagotavlja zanesljivost računovodskih poročil; to pomeni, da posega tudi na področje računovodskega predračunavanja in računovodskega analiziranja.

Pri računovodskem nadziranju gre torej za posebno vrsto proučevanja, pri kateri se ukvarjamo z nepravilnostmi v računovodskem izkazovanju procesov in stanj. Takoj ko pride do njih, jih je treba odstraniti.

Po merilu pristojnosti za odpravljanje nepravilnosti je računovodsko nadziranje tisto, ki vodi k odločanju o preprečevanju in odpravljanju napak pri računovodskih postopkih, ali ugotavljanju neupoštevanja ustreznih meril, predpisanih računovodstvu (Hočevar, Igličar, Zaman, 2002, str. 348–362).

Računovodsko nadziranje pa moramo ločiti od **nadziranja računovodstva**, ki je del nadziranja kot odločevalnega podsistema podjetja. V okviru nadziranja računovodstva se presoja pravilnost procesov in stanj, pravilnost ureditve računovodenja, zanesljivost njegovega delovanja ter odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Iz predhodno obravnavanih poglavij pa lahko izpeljemo, da je nadziranje računovodstva presojanje pravilnosti organizacije in vodenja ter izvajanja z vidika tistih, ki odločajo o knjigovodstvu, računovodskem predračunavanju, nadziranju in analiziranju, z namenom, da vpliva na dejavnike, od katerih je odvisna uresničitev zelenih ciljev.

3.3. ANALIZIRANJE

Dobro pripravljene načrti so praviloma izvedeni iz analiz, zato so te pravzaprav nujen pogoj učinkovitega sodelovanja ter ukrepanja skupin, podjetij in drugih organizacij. Analiziranje kaže zato obravnavati kot nepogrešljivo strokovno orodje za uveljavljanje prednosti in odpravljanje pomanjkljivosti v poslovanju in organizaciji družb (Mihelčič, 2001, str. 7).

Med analiziranjem sestavine predmetov analiziranja obdelamo, razčlenimo in nadalje proučimo. S tem pridobimo iz podatkov in stanj nov nivo pomembnih informacij za nadaljnje odločanje. Tako opredeljuje analiziranje tudi Odar (1999, str. 9), ki pravi, da je analiziranje proces spoznavanja, proučevanja, primerjanja in na tej podlagi ugotavljanja dejstev o konkretni zadevi, da bi izsledki analiziranja služili kot možna podlaga in pomoč za boljše odločanje in učinkovitejše ukrepanje o tej zadevi.

Vsaka analiza mora imeti natančno opredeljene in upoštevane tri sestavne dele: predmet ali objekt analize, namen analize in proces analiziranja. Kakovost celotne analize tako zavisi od ustrezne opredelitve in upoštevanja vseh treh sestavnih delov (Rozman, 1997, str. 8).

Pred začetkom analiziranja podatkov je treba le-te zbrati in urediti, tako da bodo primerni za analiziranje. Samo analiziranje se začne z analitičnim obdelovanjem podatkov. Pri tem uporabljamo metode razčlenjevanja, primerjanja, izločevanja, osamljanja in strnjevanja. Te metode si sledijo v različnem zaporedju, se ponavljajo in medsebojno dopolnjujejo. Dognanja analize morajo biti vedno podana na primeren način. Zgolj številke ne zadoščajo; pri analizi nikoli ne sme izostati obrazložitev v besedah. Niti bonitete proučevanih procesov in stanj niti predlogov za izboljšanje te bonitete ni mogoče pojasniti samo številčno ali z grafikoni.

Kakovost poslovnih odločitev je v glavnem odvisna od poznavanja predmeta odločanja, poslovanja gospodarske družbe, torej od ustreznosti izvedene metode analize, od strokovne sposobnosti in organizacije dela analitikov in od mesta analitske

službe v gospodarski družbi. Kakovostno opravljene analize, ki omogočajo učinkovite poslovne odločitve, povečujejo zaupanje v analiziranje in s tem v stalno uporabo analize kot metode spoznanja ter vplivajo na organizacijo analitske službe v gospodarski družbi (Rozman, 1997, str. 5).

Analitska dejavnost pa ni namenjena le vrhovnemu vodstvu podjetja, temveč je njena naloga pomagati vsem zaposlenim, ki sprejemajo odločitve. Te se lahko sprejemajo na različnih ravneh odločanja in pri delovanju različnih poslovnih funkcij. Iz tega izhaja, da mora analitska služba zagotoviti ustrezne informacije za vse poslovne funkcije in za vse ravni odločanja (Kavčič, 1997, str. 30).

Kadar pa imamo pri analizi opraviti z računovodskimi informacijami in z oblikovanjem sodb na njihovi podlagi, že zapuščamo samo knjigovodstvo z računovodskimi obračuni in računovodsko predračunavanje z računovodskimi predračuni ter prehajamo na področje računovodskega proučevanja.

3.3.1. Računovodsko analiziranje (proučevanje)

Računovodsko analiziranje oziroma proučevanje⁶ je namenjeno oblikovanju informacij za odločanje. Z računovodskimi izkazi se organizacija med drugimi predstavlja lastnikom, financerjem in drugim v okolju. Lastnike pa poleg dobičkonosnosti tudi zanima, zakaj je bila v proučevanem poslovnem letu drugačna od tiste v prejšnjem poslovnem letu ali zakaj je bila drugačna od načrtovane. Prav tako jih zanima, kako nanjo vplivajo različni odnosi v sami organizaciji. Računovodska analiza tako poteka v dveh smereh. Prva smer pojasnjuje, zakaj je bilo uresničevanje poslovnega izida v danem poslovnem letu drugačno od tistega, ki je bilo upoštevano kot sodilo. Druga smer pa pojasnjuje vrsto kazalnikov kot razmerij med gospodarskimi kategorijami v isti organizaciji in na tej podlagi oblikuje sodbo (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1998, str. 579–580).

Posledica računovodskega proučevanja so kakovostnejša računovodska poročila, ki povezujejo računovodske predračune z računovodskimi obračuni in pojasnjujejo razlike med njimi. Na podlagi zgolj knjigovodskih podatkov oziroma obračunskih informacij določenega poslovnega sistema je težko ugotavljati ugodnost njegovega poslovanja. Veliko jasnejšo sliko o uspešnosti poslovanja določenega poslovnega sistema namreč dobimo, če uresničene oziroma dejanske rezultate poslovanja primerjamo z določeno ekonomsko kategorijo. Za kakovostno računovodsko analiziranje pa potrebujemo tudi predračunske informacije, saj prav primerjava predračunskih in obračunskih ekonomskih kategorij omogoča informacijsko podlago za ugotavljanje sodbe o uspešnosti in učinkovitosti poslovanja.

Računovodsko proučevanje se ukvarja predvsem z analiziranjem podatkov, ki so v največji meri pridobljeni iz knjigovodstva (Odar, 1999, str. 14). Dejstvo je, da je računovodstvo edina informacijska dejavnost, ki spremlja vse poslovne dogodke, ki vplivajo na gospodarske kategorije in jih hkrati prevede na skupni imenovalac, to je denar (Kavčič, 1997, str. 31). Seveda pa računovodstvo ni edini vir podatkov.

Na področju poslovnega računovodstva je tako prišlo do pomembnega razvoja. Računovodsko proučevanje daje vedno večji poudarek neračunovodskim podatkom. V

⁶ Novi SRS (2001) nadomestijo termin računovodsko analiziranje z računovodskim proučevanjem.

starejši literaturi, kot na primer Melavc (1981, str. 169), najdemo omejitve računovodske analize zgolj na računovodske informacije, medtem ko analiza poslovanja na drugi strani te omejitve nima.

Sodobni računovodski strokovnjaki odstopajo od takih definicij in dajejo pomembno vlogo tudi neračunovodskim podatkom. Tako Kavčič (2002, str. 190): 'Poglavitni del celotnega računovodskega proučevanja se nanaša na računovodske podatke, ki pa morajo biti vedno dopolnjeni, kadar gre za poslovno odločanje, tudi s podatki in informacijami iz neračunovodskega področja.'

Razvoj poslovnega računovodstva je povzročil, da računovodstvo ni več strogo vezano le na knjigovodske podatke, temveč uporablja metode, pri katerih se upoštevajo tudi neračunovodski podatki. Takšno obravnavanje poslovnega računovodstva je mogoče najti v tuji strokovni literaturi, ki ob poslovnem računovodstvu obravnava tudi naslednje metode, pri katerih se upoštevajo neračunovodski podatki: teorija omejitev (Theory of Constraints), metoda ciljnih stroškov (Target costing), primerjalna presoja (Benchmarking), uravnoteženo merjenje uspešnosti (Balanced Scorecard) in analiza dobičkovnosti kupcev (Customer account profitability) (Kavčič, 2002, str. 190).

Pomembnost novih analitičnih metod je razvidna že iz primera razvoja sistema uravnoteženih kazalnikov (Balanced Scorecard). Vidimo, da je model za merjenje učinkovitosti postal na eni strani sredstvo komunikacije in usmeritve v nove strategije, na drugi strani pa poglavitni sistem vodenja podjetij informacijske dobe. Kaplan (1996, str. 1–20) vidi prednost sistema v tem, da za razliko od ostalih finančno-računovodskih metod, ki so usmerjene v analiziranje podatkov iz preteklosti, Balanced Scorecard⁷ vpeljuje v te analize organizacijsko strategijo kot oprijemljivo in merljivo prihodnjo vrednost. Poleg finančnih perspektiv je namreč treba meriti še perspektive kupcev, notranjih poslovnih procesov ter učne in razvojne perspektive. Letni dobiček pomeni le kratkoročni cilj, ustvarjanje razmer za doseganje dobička v daljšem času pa dolgoročni cilj. Ta je odvisen od sposobnosti prilagajanja in prožnosti organizacije, da sama spodbuja, sprejema spodbude iz okolja in nenehno prenavlja vse svoje procese. Prav na to pa je menedžment opozorjen, če meri dosežke podjetja uravnoteženo (Miheljak, 1999, str. 193).

Neračunovodski kazalci so pomemben del zanesljivih informacij za sprejemanje poslovnih odločitev, s katerim lahko podjetja izboljšujejo kakovost, učinkovitost svojih poslovnih procesov in njihovo medsebojno povezanost. Na zahtevnih svetovnih trgih se bodo uveljavila le podjetja, ki temeljijo na odličnosti poslovanja; to je obvladovanju časa, kakovosti in učenja, s čimer postavijo kupca v središče pozornosti (Rejc, 1996, str. 1–11).

3.3.2. Povezave računovodskega analiziranja z informacijsko in odločevalno funkcijo

Računovodsko analiziranje je del analiziranja podatkov v okviru informacijske funkcije in je del računovodstva ne glede na to, katera služba se z njim ukvarja.

⁷ Sistem uravnoteženih kazalnikov.

Računovodsko analiziranje je najpogosteje tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o uresničenih poslovnih procesih in stanjih, torej s knjigovodstvom. Računovodski obračuni, ki so rezultat knjigovodstva, so na eni strani dokončani pravzaprav šele tedaj, ko preidejo računovodsko analiziranje. Težko si je namreč zamisliti računovodske analize brez knjigovodskih podatkov. Na drugi strani pa mora biti tudi knjigovodstvo organizirano tako, da bodo iz njega prihajale računovodske informacije, ki jih potrebuje računovodska analiza.

Podobno kot velja za povezanost računovodskega analiziranja s knjigovodstvom, velja tudi za povezavo med računovodskim analiziranjem in računovodskim predračunavanjem. Računovodski predračuni vstopajo v računovodsko analiziranje kot informacijska podlaga za računovodsko analiziranje. Zato morajo biti tudi predračuni prilagojeni potrebam računovodskega analiziranja in metodološko usklajeni z obračuni.

Računovodsko analiziranje je med drugim povezano z načrtovanjem in nadziranjem kot z odločevalnima funkcijama. Rezultati računovodske analize lahko vplivajo na poslovodske odločitve glede ciljev prihodnjega poslovanja. Če je analiza pokazala, da so se okoliščine poslovanja spremenile od časa, ko se je odločalo o načrtih podjetja in da so le-ti postali neprimerni in neuporabni, jih je seveda treba spremeniti, kar pomeni ponovno določitev ciljev poslovanja. Računovodsko analiziranje dopolnjuje informacijsko podlago za sprejemanje poslovnih odločitev v okviru nadziranja kot odločevalne funkcije. Poznavanje razlogov za odmike med načrtovanimi in uresničenimi kategorijami veliko prispeva k ustreznemu poslovodskemu ukrepanju.

Šele ko so podrobno razčlenjeni in pojasnjeni odmiki uresničenega od tistega, s čimer ga primerjamo, to pa so najpogosteje načrtovane kategorije, je končano oblikovanje informacij za potrebe nadziranja kot odločevalne funkcije. Informacije morajo obsegati tudi vse možne različice za odločanje pri nadziranju s pojasnili o njihovih prednostih in pomanjkljivostih. To je vložek v nadziranje, medtem ko je izložek iz njega odločitev o teh različicah. Toda povsem razumljivo je, da tako pojmovane informacije ne morejo biti preprost izid obravnavanja podatkov o preteklosti, temveč je treba v njihovo oblikovanje močno vplesti analiziranje podatkov kot posebno informacijsko funkcijo (Turk et al., 1994, str. 25).

3.3.3. Metodike računovodskega analiziranja

Pri računovodskem analiziranju slovenski strokovnjaki v glavnem uporabljajo dva različna pristopa:

1. izračunavanje in pojasnjevanje razlik oziroma odmikov med uresničenimi (obračunskimi) pojavi od meril za njihovo presojo;
2. analiziranje računovodskih izkazov podjetja s pomočjo vodoravne in navpične analize računovodskih izkazov ter izračunavanja in pojasnjevanja kazalnikov na podlagi računovodskih podatkov.

V tuji literaturi (Stolowy, Lebas, 2002, str. 573) pa za analiziranje računovodskih izkazov večinoma uporabljajo naslednje metode (vse so zajete v 2. točki prejšnjega odstavka):

1. trend oziroma horizontalna analiza (časovna primerjava razvoja posameznih računovodskih kategorij),

2. izhajajoče velikosti oziroma vertikalna analiza (primerjava razvoja struktur računovodskih izkazov) in
3. analiza s kazalci (ocena razmerij med sestavinami računovodskih izkazov).

Dodatno pa se uporabljajo posebni inštrumenti za ugotavljanje dobičkonosnosti investicije: dobiček na delnico – EPS, preostali dobiček (Residual income) in ekonomska dodana vrednost (EVA^{®8}). Kljub višji zahtevani stopnji znanja sta za določene uporabnike informacij (predvsem investitorje in analitike) lahko zelo pomenljiva kazalca.

Osnovna ideja preostalega dobička je popraviti to, da predstavljeni dobički v računovodskih izkazih upoštevajo samo strošek dolžniškega kapitala, kljub temu da so del kapitala priskrbeli tudi lastniki in zanj pričakujejo donos (celo višji, kot donos dolžniškega kapitala, ker so izpostavljeni višjemu tveganju). Realen je tisti dobiček podjetja (preostali dobiček), ki upošteva tudi pošteno (nominalno) povračilo lastnikom kapitala.

Nadgradnja metode preostalega dobička je EVA[®]. Računovodski elementi za določitev dobička premalo upoštevajo nekatere dolgoročne vidike, ki so pomembni predvsem z vidika lastnikov. Poudarek se preusmeri iz preteklosti poslovanja na prihodnost. Ena od takih nadgradenj dobička je tudi priznavanje stroškom za raziskave in razvoj vlogo investicij in ne takojšnjih stroškov, posledično se poveča sedanji dobiček. S to in podobnimi metodami lažje ugotovijo, ali poslovanje ustvarja vrednost, kot pa s tradicionalnimi metodami proučevanja. Neprestano pa se pojavljajo nove metode, ki želijo izboljšati slabosti ali omejitve predhodnih. (Stolowy, Lebas, 2002, str. 596–598).

3.3.3.1. Analiziranje odmikov računovodskih podatkov od sodil

Ta smer računovodskega analiziranja je v svetovni literaturi zanemarjena in jo lahko štejemo kot prispevek slovenske teorije k razvoju računovodske analize (Turk et al., 1999, str. 580).

Metodika analiziranja odmikov uresničenega poslovnega izida od sodil zanj pojasnjuje, zakaj je bilo uresničevanje poslovnega izida v danem poslovnem letu drugačno od tistega, ki je bilo upoštevano kot sodilo. Uresničeni poslovni izid se lahko razlikuje od načrtovanega zaradi sprememb na strani prihodkov ali zaradi sprememb na strani odhodkov. Na odmik uresničenih prihodkov od načrtovanih očitno vplivajo spremembe tako pri prodanih količinah kot tudi pri prodajnih cenah. Poleg načrtovanih kategorij pa so sodila lahko tudi kategorije prejšnjih obdobj.

Vendar pa analiza odmikov zahteva podatke, ki niso od samega začetka na razpolago v celoti na način, ki ga predpostavlja model. Kljub vsem težavam, ki so povezane s tem, pa zagotavlja analiza odmika uresničenega poslovnega izida od načrtovanega povsem novo kakovost sodb, ki je ne bi bilo, če bi se zadovoljevali z nerazčlenjenim odkikom, za katerim se skrivajo povsem različni razlogi (Turk et al., 1999, str. 579–607).

⁸ EVA[®] je zaščiteno ime svetovalne firme Stern & Stewart.

3.3.3.2. Analiziranje računovodskih izkazov podjetja

Sami podatki v računovodskih izkazih nam ne povedo veliko, temveč je treba podatke primerjati z nekim drugim podatkom, ki za potrebe analize služijo kot standard. Katere podatke bodo izvajalci oziroma uporabniki analiz vzeli za standardne oziroma primerljive podatke, bo precej odvisno od razpoložljivosti podatkov in potreb analize. Pogosto se za analiziranje računovodskih izkazov uporabljajo podatki preteklega poslovanja podjetja oziroma podatki o poslovanju podjetij v isti gospodarski panogi (Najzanimivejša je primerjava z najboljšim podjetjem v panogi oziroma benchmarking). Za potrebe notranjega odločanja pa se kot standardi lahko uporabljajo podatki o načrtovanem poslovanju (Hočevar, Igličar, Zaman, 2002, str. 368–375).

Pri izbiri zunanjih standardov je treba posebej paziti, da so informacije pridobljene na podlagi poznanih računovodskih postopkov in metod obdelave podatkov. Nujno je namreč dobro poznati dejavnost podjetja, katerega podatke uporabljamo kot standard. Prav tako je pomembno, da pri analiziranju podatkov upoštevamo tudi priloge k računovodskim izkazom izbranega podjetja. Tam so pojasnjene uporabljene računovodske metode in dodane druge pomembne informacije.

Za analiziranje računovodskih izkazov se najpogosteje uporabljajo tri metode (Stolowy, Lebas, 2002, str. 605):

1. **Vodoravna analiza** ugotavlja vrednostni znesek in odstotek spremembe določene postavke v računovodskih izkazih. Tako pridobimo informacije o velikosti, smeri in relativni pomembnosti sprememb posameznih postavk oziroma skupine postavk. Informacije te vrste so potrebne za ugotovitev, ali se je poslovanje podjetja v obdobju izboljšalo ali poslabšalo.
2. **Navpična analiza** proučuje pomembnost sprememb in smer teh sprememb. Pri navpični analizi se postavke v računovodskih izkazih prikazujejo kot relativni deleži glede na izbrano celoto, kar nam omogoči primerjavo med dvema podjetjema v isti gospodarski panogi. Z relativnimi deleži se namreč izniči razlika v velikosti teh podjetij.
3. **Analiza s kazalniki** uporablja relativna števila, dobljena z delitvijo določene ekonomske kategorije s kakšno drugo. Vsebinska razlaga kazalnika nam prikaže ugodnost ali neugodnost izkazane vrednosti. Velikokrat dobimo pravo sliko o ustrezni vrednosti posameznega kazalnika pri konkretnem podjetju šele s primerjavo te vrednosti z vrednostjo kazalnika pri sorodnem podjetju, s povprečjem panoge, v kateri podjetje deluje. Zanimiva je tudi analiza trenda posameznega kazalnika oziroma opazovanje vrednosti posameznega kazalnika za več preteklih obdobj. Kazalnike lahko glede na izhodišče v računovodskih izkazih in potrebe po načinu presojanja razvrstimo v temeljne skupine, ki nam kažejo: stanje financiranja (vlaganja), stanje investiranja (naložbenja), vodoravni finančni ustroj, obračanje, gospodarnost, dobičkonosnost, dohodkovnost in finančno tokovnost.

Analiza na podlagi kazalnikov omogoča (Tyran, 1992, str. xi–xii):

- jasnost in razumljivost informacij o poslovanju podjetja ter primerljivost s preteklimi rezultati in konkurenčnimi podjetji;

- opredelitev nenormalnih ali spreminjajočih se razmer, ugotavljanje pomembnejših odstopanj pri poslovanju in vpogled v posamezne računovodske informacije, ki lahko identificirajo nezaželene razmere in krizne situacije;
- ureditev informacij, kar na nazoren in pregleden način zagotavlja lažje doseganje ciljev ter pomaga pri odločanju poslovodstva o dobičkonosnosti, finančni stabilnosti, plačilni sposobnosti, gospodarnosti, konkurenčnosti, rasti in razvoju ter uspešnosti in učinkovitosti poslovanja;
- prikaz prednosti in slabosti poslovanja z vidika okolja podjetja;
- oblikovanje mnenja o preteklem poslovanju ter napoved prihodnje uspešnosti podjetja.

Pomembno se je zavedati, da se kazalci uporabljajo predvsem z namenom, da se pojavljajo vprašanja. Redko ponujajo neposredno interpretacijo. Izračun kazalnika je ponavadi prva stopnja v raziskovanju glavnega razloga situacije, ki je predstavljena z računovodskimi izkazi (Stolowy, Lebas, 2002, str. 585).

Turk s soavtorji (1999, str. 635–649) pa se za pojasnjevanje stanja in uspešnost poslovanja opira tudi na sestav medsebojno povezanih kazalnikov. Večje število računovodskih kazalnikov je koristno povezati med seboj, saj le tako bolj zaznamo njihovo medsebojno vplivanje. V sestavu medsebojno povezanih kazalnikov je treba posamezni kazalnik pojasnjevati z zmnožkom drugih kazalnikov ali z njihovim seštevkom ali razliko. Različni avtorji so izdelali vrsto sestavov povezanih kazalnikov, ki pa so največkrat razmeroma hitro sklenjeni in premalo metodično pojasnjeni. Zato avtorji oblikujejo izvirni sestav medsebojno povezanih kazalnikov.

V tuji literaturi se povezava računovodskih kazalcev dobičkonosnosti imenuje piramida kazalcev (Stolowy, Lebas, 2002, str. 591) in ji ne pripisujejo večjega pomena.

3.4. RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE

3.4.1. Opredelitev informiranja in računovodskega informiranja

Slovenska računovodska stroka opisuje informiranje kot proces zbiranja in obdelave podatkov⁹, kjer iz množice vstopnih podatkov izluščimo za uporabnika informacij samo pomembne ter jih s pomočjo predpisanih metod in postopkov obdelamo tako, da pridobijo uporabno vrednost.

Rezultat procesa informiranja je informacija. Informacija je prenesen, z nekim posebnim namenom oblikovan in razložen podatek, ki ima pravilno pomensko sestavo, nedvoumen pomen in je zadostna slika pojava, na katerega se nanaša. Za odločevalca ima uporabno vrednost pri izbiri ali izvedbi učinkovitega ukrepa.

Računovodstvo je najcelovitejša in najboljšežnejša informacijska dejavnost v podjetju, zato ga lahko označimo tudi kot temeljno informacijsko dejavnost. Poleg računovodstva so informacijske dejavnosti lahko tudi statistika in različne vrste izvajalnih razvidov.

⁹ Računovodski podatek izraža kako nevtrarno dejstvo v denarni merski enoti.

V Kodeksu računovodskih načel (1995) je načelo povezanosti računovodstva in informacijskih funkcij, ki določa, da je računovodstvo posebna celota informacijskih dejavnosti, znotraj katerih se zbirajo, urejajo, obdelujejo, prikazujejo in shranjujejo podatki ter prikazujejo in shranjujejo informacije o preteklih in prihodnjih pojavih. Računovodske informacije so problemsko usmerjene in so podlaga za odločanje, medtem ko računovodski podatki nepristransko izražajo dejstva. Iz tega izhodiščnega načela je razvidno, da v informacijski sestavi vstopajo podatki, iz njega pa izstopajo informacije, ki so odvisne od problema in okoliščin (Turk et al., 1999, str. 31).

Računovodstvo (Turk et al., 1999, str. 31) je del informacijske ureditve v organizaciji. Vsebina informacijskega sestava, ki je posrednik med izvajalnim in odločevalnim sestavom, so štiri informacijske funkcije: funkcija obravnavanja podatkov o preteklosti, funkcija obravnavanja podatkov o prihodnosti, funkcija nadziranja obravnavanja podatkov in funkcija analiziranja podatkov. Računovodstvo pa od vsake omenjene informacijske funkcije prevzema le tisti del, ki je vezan na izražanje podatkov vrednostno v denarni merski enoti.

Računovodsko informiranje vpliva na knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje in računovodsko analiziranje tudi povratno. Tisto, kar naj bi računovodstvo redno dostavljalo uporabnikom svojih informacij, je treba zagotoviti že z rednimi postopki v sklopu knjigovodstva, računovodskega predračunavanja in računovodskega analiziranja. Zato zahteve glede računovodskih informacij narekujejo tudi vsebino in organiziranost omenjenih računovodskih podsestavov (Turk et al., 1998, str. 20–33).

Potreba po računovodskih informacijah za odločanje je vodilo za iskanje, oblikovanje in predstavitev informacij tistim, ki odločajo. Računovodska služba v podjetju mora vedeti, kakšne informacije mora pripravljati za sprejemanje poslovnih odločitev v podjetju, torej za notranje uporabnike, in kakšne za zunanje uporabnike. Nove računovodske rešitve niso usmerjene zgolj k letnim računovodskim izkazom, predvsem poudarjajo oblikovanje posebnih računovodskih informacij za potrebe poslovanja. Računovodske izkaze za notranje uporabnike je sicer mogoče sestavljati na različne načine in v različnih oblikah, tudi ne glede na slovenske računovodske standarde. Če so uradni računovodski izkazi namenjeni zunanjim uporabnikom pa morajo biti povsem skladni z zakonodajo in drugimi podzakonskimi predpisi.

Računovodsko informiranje je drugačnega obsega za podjetja, ki so zavezana revidiranju. Velika in srednja podjetja (ZGD jih loči na podlagi treh kriterijev: vrednost aktive, povprečno število zaposlenih in čisti prihodki od prodaje), kakor tudi povezana podjetja, banke in zavarovalnice, morajo poročati obširneje.

3.4.2. Uporabniki informacij in njihov interes

Računovodstvo je v podjetju servisna dejavnost; pojmujejo ga kot jezik, s katerim prenašamo ekonomske informacije tistim, ki se zanje zanimajo. To so uporabniki informacij, ki jih razdelimo (MRS, 2001; Stolowy, Lebas, 2002, str. 14–17) na:

a) **notranje** uporabnike:

- poslovodstvo (od najnižje ravni do uprave), upravljalni in nadzorni organi v podjetju ter izvajalci posameznih nalog v podjetju, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja,

- zaposleni v podjetju (predstavniki zaposlenih, zbor delavcev, sindikati);

b) **zunanje** uporabnike:

- vlagatelji (lastniki podjetja, možni vlagatelji, investicijski analitiki),
- dajalci kreditov (posojilodajalci, dobavitelji),
- konkurenti,
- kupci,
- država (davčni in nadzorni organi) in
- javnost.

V pojem javnost so zajeti drugi organi nadzora, finančni analitiki in svetovalci, revizorji, borze in sindikati.

Izjava o avstralskih računovodskih zasnovah (SAC 2 – 8/90) pa razvršča uporabnike računovodskih poročil v štiri skupine:

- oskrbovalci s sredstvi (zaposleni, posojilodajalci, dobavitelji, investitorji),
- prejemniki blaga in storitev (kupci in uporabniki),
- nadzorna in druga telesa, ki pregledujejo poslovanje (država, analitiki, sindikati, mediji, druge interesne skupine),
- poslovodstvo (potrebujejo natančnejše, posebne informacije).

Uporabniki informacij imajo lahko posreden ali neposreden ekonomski interes do določenega podjetja. Praviloma imajo vsi notranji uporabniki (poslovodstvo podjetja) neposredni interes za uspešno poslovanje podjetja. Zunanje uporabnike pa lahko s tega vidika razdelimo na uporabnike, ki imajo neposredni interes, in uporabnike, ki nimajo neposrednega interesa za uspešno poslovanje podjetja (Weygandt, Kell, 1996, str. 4–5).

Številni računovodski uporabniki se morajo zadovoljiti z računovodskimi izkazi kot glavnim virom računovodskih informacij. Nekateri od uporabnikov informacij pa lahko zahtevajo in so tudi pooblaščenici pridobiti dodatne informacije, poleg tistih, ki jih vsebujejo računovodski izkazi (MRS, 2001).

Upoštevati je treba različne interese uporabnikov računovodskih podatkov in računovodskih informacij in se jim kar najbolj prilagajati. Pri tem pa nikakor in nikoli ne smejo ogroziti pravice vseh uporabnikov do popolnega in bistvenega informiranja.

Vsaka od skupin uporabnikov informacij se tako zanima za informacije, ki zadovoljijo njihove potrebe:

- V središču zanimanja **poslovodstva**, nekoliko manj podrobno **in** manj pogosto pa tudi **članov upravljalnih in nadzornih organov**, ki so poglavitni uporabniki, so računovodske informacije o sprotni in končni plačilni sposobnosti, o finančnem položaju podjetja in o dobičkonosnosti poslovanja, razčlenjene po sestavinah. Informacije za organ upravljanja morajo biti okvirne, ker se odloča o strategiji, informacije za ravnateljstvo in drugo poslovodstvo pa nadrobne, ker se odloča o konkretnih nalogah. Letne informacije za lastnike so stvar finančnega računovodstva. Poslovodstvo podjetja je odgovorno predvsem za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov svojega podjetja. Poslovodstvo je sposobno določiti obliko in vsebino dodatnih informacij. Objavljeni računovodski izkazi so zasnovani na informacijah, ki jih uporablja poslovodstvo podjetja ter se

nanašajo na finančni položaj, uspešnost in spremembe finančnega položaja podjetja (MRS, 2001).

Odar (2003, str. 12–13) opisuje zanimanje za računovodske informacije pri naslednjih zunanjih uporabnikih informacij:

- **Lastnike kapitala** in sedanje ali možne vlagatelje kapitala zanima zlasti velikost in ustaljenost nadomestila na podlagi njihovega kapitala v obliki deležev iz čistega dobička, dividend in podobnega, politika delitve čistega dobička, dolgoročna dobičkonosnost podjetja in kakovost njegovega ravnateljstva. Informacije, vsebovane v računovodskih izkazih, ki zadovoljujejo potrebe lastnikov kapitala, običajno zadovoljijo tudi večino potreb drugih uporabnikov računovodskih izkazov (MRS, 2001).
- **Banke** in druge financerje v vlogi dajalcev dolgoročnih posojil podjetju zanimajo zlasti njegova sposobnost za redno odplačevanja posojil ter v zvezi s tem njegova dolgoročna dobičkonosnost, finančni položaj in kakovost njegovega ravnateljstva;
- **dobavitelje**, ki dajejo podjetju dolgoročne blagovne kredite, zanimata predvsem njegova dolgoročna dobičkonosnost in kakovost njegovega ravnateljstva;
- za **zaposlene** v organizaciji so posebno zanimive dobičkonosnost poslovanja podjetja ter iz nje izhajajoče možnosti zaslužkov in socialnih prejemkov pa tudi dolgoročne možnosti za zaposlovanje in kakovost ravnateljstva;
- banke, drugi **dajalci kratkoročnih posojil** podjetju ter njegovi kratkoročni komercialni in drugi upniki želijo biti seznanjeni zlasti z njegovo sprotno plačilno sposobnostjo in njegovim finančnim položajem;
- glavne stalne **kupce** podjetja zanimajo zlasti njegova dolgoročna dobičkonosnost ter s tem tudi možnost ohranjanja ustaljenega poslovanja, finančni položaj in kakovost ravnateljstva;
- za **tekmece** podjetja je njegovo računovodsko informiranje zanimivo iz dveh popolnoma nasprotujočih si razlogov: da ugotovijo, kakšna je možnost, da kupijo podjetje, ali možnost, da podjetje kupi njih; v zvezi s tem jih zanimajo predvsem dobičkonosnost, finančni položaj in kakovost ravnateljstva podjetja;
- **država** (tudi vsaka raven navzdol do občine) in državni organi želijo biti seznanjeni zlasti z razmeščenostjo raznih dejavnikov, posebej z zaposlenimi v podjetju ter z uživanjem posebnih pravic zaradi monopolnega položaja ali naravne rente, kar je povezano z uvajanjem dajatev;
- **javnost**, predvsem v kraju, kjer deluje podjetje, želi vedeti, ali dejavnost podjetja ogroža človekovo okolje, in če ga, kako ukrepati, da se ogrožanje prepreči ali omeji, ter kakšne so ekonomske in finančne možnosti podjetja za pomoč pri reševanju krajevnih problemov in v zvezi z zaposlovanjem; zaradi tega je zanimanje javnosti kot uporabnice računovodskih izkazov usmerjeno predvsem v dobičkonosnost poslovanja in v finančni položaj podjetja.

Sklenemo lahko, da imajo različne skupine uporabnikov informacij različne potrebe po informacijah. Te potrebe so odvisne od aktivnosti poročevalca in od odločitev, ki jih uporabniki informacij oblikujejo na podlagi podanih informacij. Iz potreb po teh informacijah lahko izpeljemo cilj informiranja.

3.4.3. Cilj računovodskega informiranja

Cilj računovodskega poročanja je zadovoljitev potreb po informacijah. Uporabniki informacij pričakujejo koristne informacije za odločanje in kot podlago za ocenjevanje razporeditev redkih virov. Ko slednji dobijo potrebne informacije cilja, dosežemo drugi namena informiranja, to je razrešitev obveznosti posloводства do uporabnikov informacij (SAC 2 – 8/90).

Trije osnovni cilji računovodskega poročanja (Chasteen et al., 1995, str. 39–40), ki izhajajo iz stališča Financial Accounting Standards Board (FASB) o finančno-računovodskih zasnovah (Statements of Financial Accounting Concepts; SFAC) so:

1. Računovodsko poročanje bi moralo zagotoviti informacije, pomembne za lastnike podjetja, potencialne vlagatelje v podjetje, posojilodajalce in druge uporabnike, ki sprejemajo investicijske in finančne odločitve. Informacije bi morale biti razumljive vsem, ki so jih pripravljene proučevati z razumno prizadevnostjo in ki razumejo dejavnost podjetja.
2. Računovodsko poročanje bi moralo zagotavljati informacije, ki pomagajo lastnikom podjetja, potencialnim vlagateljem v podjetje, posojilodajalcem in drugim uporabnikom pri ocenjevanju zneskov bodočih denarnih pritokov iz naslova dividend ali obresti ter pritokov od prodaje, odplačila ali v plačilo dospelih vrednostnih papirjev oziroma dolgov. Prav tako bi moralo računovodsko poročanje zagotavljati informacije, potrebne za pravilno časovno opredelitev teh zneskov in za oceno z njimi povezane negotovosti. Ker so denarni tokovi posojilodajalcev in vlagateljev povezani z denarnimi tokovi podjetja, bo moralo računovodsko poročanje zagotavljati tudi informacije, ki pomagajo vlagateljem, posojilodajalcem in drugim uporabnikom pri ocenjevanju zneskov, časa nastanka in negotovosti predvidenih denarnih tokov podjetja.
3. Računovodsko poročanje bi moralo zagotavljati informacije o sredstvih podjetja, ki so posredni ali neposredni viri bodočih denarnih pritokov, in o obveznostih do virov sredstev podjetja, ki so posredni ali neposredni viri bodočih denarnih odtokov, prav tako bi moralo zagotavljati informacije o dogodkih, poslih in okoliščinah, ki vplivajo na spremembe sredstev podjetja in obveznosti do virov sredstev.

Avstralska fundacija za raziskavo računovodstva v Izjavi o računovodskih zasnovah – Cilji splošnega finančnega poročanja (SAC – 2, 8/90) določa, da je pri ocenjevanju uporabnikov informacij, ali poročevalna enota dosega svoje cilje, ali posluje ekonomično in učinkovito, ali je sposobna nadaljevati s poslovanjem v prihodnje in kot potrditev, da se sredstva uporabljajo za določene namene, potrebno razkriti informacije o:

- dosežkih (gospodarske kategorije, ki so pomembne za presojo zmožnosti generiranja prihodnjih denarnih tokov);
- finančnem položaju (vključuje informacije o nadzoru nad sredstvi, virih, tipih in časovnih okvirih financiranja, zmožnosti uravnavanja virov sredstev in informacije o solventnosti. Informacije so pomembne za napoved doseganja ciljev, zmožnosti uravnavanja virov sredstev in posredno ocenjevanja generiranja denarnih tokov ter delitve dobička v prihodnje);

- financiranju in naložbenju (kot razkritje virov financiranja in naložbenja sredstev; z namenom potrditve namena porabe, ocena solventnosti, nadaljnjega poslovanja in doseganja ciljev);
- skladnosti s predpisi (da odvrnemo negotovost o neskladju, ki bi lahko vplivala na ocene).

Pri doseganju ciljev ob računovodskem informiranju obstaja nekaj omejitev, ki so povezane z informacijami v računovodskih izkazih (Chasteen et al., 1995, str. 38):

- informacije so izražene v denarnih enotah, denarne enote v različnih obdobjih pa so lahko med seboj neprimerljive;
- računovodske številke so pogosto ocene, ki temeljijo na računovodskih pravilih in dogovorih;
- računovodski izkazi zagotavljajo pretežno zgodovinske informacije, uporabnike računovodskih informacij pa zanima predvsem prihodnost podjetja.

4. SPREMEMBE SRS

Novela ZGD-F, na kateri temeljijo SRS je spremenila kriterije za razvrstitev družb po velikosti (na majhne, srednje in velike) in velikosti teh kriterijev, kar vpliva na računovodske izkaze in obseg razkritij. V SRS se spremenijo računovodske usmeritve (vpeljana je nova, tretja temeljna računovodska predpostavka¹⁰, ki je podlaga za splošno prevrednotovanje v računovodskih izkazih). Nova pravila prevrednotovanja, uskupinjevanja in novi ter prenovljeni računovodski izkazi z razkritji so poglobitve spremembe, ki jih prinašajo prenovljeni SRS. Čeprav te spremembe SRS vplivajo na računovodsko informiranje, podrobnejše opisovanje teh novosti presega okvir diplomskega dela (bistvene značilnosti omenjenih teh sprememb so opisane v Priloga 1: Ostale pomembne spremembe SRS). Prav tako presega okvir diplomskega dela opisovanje sprememb ostalih SRS, ki vplivajo na računovodsko nadziranje, računovodsko proučevanje (analiziranje) in računovodsko informiranje.

V tem delu navajam samo bistvene spremembe proučevanih treh SRS.

4.1. BISTVENE SPREMEMBE SRS NA PODROČJU RAČUNOVODSKEGA NADZIRANJA

Poglavitna sprememba računovodskega nadziranja, kot je določeno z novimi SRS (2001), je uvedba potrebne strokovnosti in širitev obsega nadziranja tudi izven računovodskega nadziranja, kot dela informacijske funkcije.

S primerjavo med SRS 28 (1993) – Računovodsko nadziranje in novimi SRS 28 (2001) – Računovodsko nadziranje ugotovimo naslednje spremembe na področju računovodskega nadziranja.

¹⁰ *Upoštevanje resnične in poštene predstavitve v razmerah spreminjanja vrednosti evra in posamičnih cen, ne pa tudi hiperinflacije.*

4.1.1. Spremembe v računovodskem kontroliranju

Na področju računovodskega kontroliranja ostaja po uvedbi novih SRS (2001) metodika delovanja enaka, kot so jo določali SRS (1993). Dodani oziroma spremenjeni sta le dve določili, kaj računovodsko kontroliranje omogoča. In sicer:

- spremljanje uresničevanja odgovornosti v zvezi z določenimi gospodarskimi kategorijam je dopolnjeno tudi s spremljanjem uresničevanja odgovornosti v zvezi z izdajo poslovnih skrivnosti in
- ugotavlja se usklajenost predstavljanja računovodskih podatkov ne samo z računovodskimi standardi, kot so določali SRS (1993), ampak tudi z ostalimi predpisi in/ali akti podjetja.

4.1.2. Spremembe v notranjem revidiranju

Na področju notranjega revidiranja računovodenja ostaja po uvedbi novih SRS (2001) metodika delovanja enaka, kot so jo določali SRS (1993). Z novo določitvijo lastnosti delavca, ki opravlja dela notranje revizije, pa novi SRS (2001) zagotovijo potrebno strokovno obravnavo tega področja in posledično višji nivo notranje revizije. Hkrati pa novi SRS (2001) opozarjajo na preseganje okvirjev revidiranja računovodenja pri revidiranju določenih računalniških kategorij.

Nova v SRS (2001) so določila, kdo lahko opravlja delo notranjih revizorjev. Biti morajo strokovno usposobljeni ter pri svojem delovanju neodvisni in nepristranski. Notranji revizorji skrbijo za zanesljivost in neoporečnost računovodskih informacij, skladnost z usmeritvami, načrti, postopki ter zakoni in drugimi predpisi, varovanje premoženja, gospodarno in učinkovito uporabo dejavnikov ter doseganje namenov in ciljev v zvezi s poslovanjem. Njihovo delo se začne z načrtovanjem notranjih revizij, nadaljuje s preiskovanjem in ovrednotenjem informacij, konča pa s sporočanjem izidov in spremljanjem odpravljanja ugotovljenih pomanjkljivosti. Notranji revizorji ne odpravljajo ugotovljenih nepravilnosti neposredno, temveč seznanjajo s svojimi ugotovitvami tiste, ki so za to pristojni. Podjetje se lahko odloči, da za notranjega revizorja pooblasti zunanjega strokovno usposobljenega izvajalca (outsourcing) in ne določa več, kot prej s SRS (1993), da so notranji revizorji zaposleni znotraj proučevanega podjetja.

Revidiranje računalniških programov, revidiranje delovanja računalniškega središča in revidiranje računalniškega obravnavanja podatkov so deli notranjega revidiranja, ki lahko pomembno presegajo revidiranje računovodenja.

4.1.3. Spremembe v zunanjem revidiranju

Prav na področju zunanje revizije računovodenja novi SRS (2001) uvajajo največ sprememb, kar je skladno z namenom SRS, da zagotovijo kar najbolj kakovostne in zanesljive računovodske informacije. Zunanji uporabniki poročil se lahko pravilno odločajo le s pomočjo trdnih zagotovil o resnični in pošteni sliki stanja. Zanesljive informacije pa so tudi pogoj za opredeljevanje ciljev in nadziranje delovanja podjetja kot celote.

Novi SRS (2001) po noveli ZGD-F določajo, da so predpisani računovodski izkazi ne samo bilanca stanja in izkaz poslovnega izida, kot so to določali SRS (1993), ampak tudi drugi računovodski izkazi, zato zunanja revizija presoja resničnosti in poštenost vseh predpisanih računovodskih izkazov. Zunanja revizija pa lahko tudi revidira poslovanje. Revizorjevo poročilo je v takšnem primeru obsežno in ima svetovalno naravo, saj pove, kaj bi bilo treba izboljšati. Zlasti zunanje revidiranje poslovanja je prepuščeno odločitvam podjetja, ki pozna s tem povezane koristi. Drugi revizijski posli, torej tisti, ki niso predpisani ali jih ne zahtevajo drugi organi, se tako štejejo kot svetovalni posli.

Novi SRS (2001) napeljujejo na to, da je revidiranje poslovanja bistveno širše od revidiranja računovodenja in notranjega kontroliranja. Revizija poslovanja namreč zajema tako gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja podjetja kot tudi njegov odnos do problemov varstva okolja ter pravičnost in etičnost njegovega delovanja in ne samo resničnost in poštenost izkazanih podatkov. Revidiranje računovodenja in notranjega kontroliranja je lahko tudi obsežnejše od revidiranja letnih računovodskih izkazov, saj lahko zajame tudi področja, ki niso pomembna za opredelitev potrebnega preizkušanja podatkov v njih. Iz tega lahko izpeljemo hierarhijo zunanje revizije na podlagi različnega obsega revidiranja. Najobsežnejša je zunanja revizija poslovanja, sledi ji zunanja revizija računovodenja in notranjega kontroliranja, najmanj obsežna pa je zunanja revizija računovodskih izkazov.

Prav tako kot pri določilih o notranji reviziji računovodenja tudi na tem mestu novi SRS (2001) poudarjajo potrebo, da zunanji revizorji, še posebej zunanji revizorji letnih računovodskih izkazov, delujejo v javnem interesu in morajo biti zato odgovorni, neoporečni, nepristranski, neodvisni in poklicno skrbni.

Dodatne pa so tudi nekatere metode in postopki delovanja na področju zunanje revizije, ki jih SRS (1993) niso določali:

1. Revidiranje letnih računovodskih izkazov se začne s spoznavanjem poslovanja podjetja ter s preizkušanjem njegovih ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja, da bi bilo mogoče na tej podlagi opredeliti tveganja pri preizkušanju podatkov v letnih računovodskih izkazih in obseg takšnega preizkušanja, ki bi omogočal izraziti mnenje o letnih računovodskih izkazih.
2. Pri preizkušanju podatkov, ki je osrednje področje revidiranja letnih računovodskih izkazov, se uporabljajo različni revizijski postopki, tudi proučevalski (analitični) postopki in revizijsko vzorčenje, ki omogočajo pridobiti revizijske dokaze o pravilnosti postavk v letnih računovodskih izkazih. Zunanji revizor lahko pri tem uporablja ugotovitve revizorjev, ki ne delujejo v delovni skupini za izvedbo obravnavane revizije, pa tudi ugotovitve veščakov in notranjih revizorjev. Ta določila so skladna s sodobnimi teoretičnimi smernicami, ki so bile obravnavane v predhodnih poglavjih (poglavje 3.2 Nadziranje).
3. Zunanji revizor izda o revidiranih letnih računovodskih izkazih pritrdilno mnenje, mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, lahko pa se mnenja tudi vzdrži, če ne more zanj pridobiti ustreznih podlag. Revizorjevo poročilo vsebuje največkrat samo nekaj stavkov, ki podrobneje pojasnijo le razloge za mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje. Ugotovljene nepravilnosti vplivajo na revizorjevo mnenje, za odločanje o njihovi odpravi pa so pristojni drugi.

V razmerah računalniškega obravnavanja podatkov se pri zunanjem revidiranju uporabljajo posebni računalniški programi za potrebe revidiranja, katerih ustreznost pa je treba najprej preizkusiti pri rednem delovanju podjetja in računovodenju v njem.

4.2. BISTVENE SPREMEMBE SRS NA PODROČJU RAČUNOVODSKEGA PROUČEVANJA

4.2.1. Spremembe v razčlenjevanju odmikov računovodskih podatkov od sodil

V okviru finančnega računovodstva praviloma ni možno razčlenjevanje odmikov uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni v obravnavanem podjetju, od uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni v kakem drugem podjetju, ker podatki niso na voljo. Predmet razčlenjevanja so zlasti razlike pri stroških, odhodkih in prihodkih nekaterih vrst, ki vplivajo na poslovni izid v obdobju; pri tem se sodila praviloma nanašajo na obseg delovanja, ki se razlikuje od uresničenega, sodila pa tudi niso izkazana na ustreznih kontih.

Novost, ki jo proučevanju, kot predmetu stroškovnega računovodstva prinašajo novi SRS, je tudi proučevanje odmikov podatkov v obračunski kalkulaciji od podatkov v predračunski kalkulaciji, ki se nanašajo na enoto poslovnega učinka.

Med odmiki, ki se pojasnijo zaradi odmika uresničenega poslovnega izida od sodila (to je lahko načrtovani ali pa uresničeni poslovni izid v prejšnjem obdobju), novi SRS vpeljujejo novo kategorijo stroškov (posredni stalni stroški) in tako odmik posrednih stalnih stroškov od sodila. Razdeli se na del zaradi spremembe potroškov v obračunskem obdobju in del zaradi spremembe nabavnih cen prvin posameznih vrst.

Nova je tudi členitev odmika uresničene vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje od sodila (to je lahko načrtovana vrednost zalog ali uresničena vrednost zalog v prejšnjem obdobju) na del zaradi spremembe količin v zalogi in del zaradi spremembe stroškov, ki se zadržujejo v zalogah.

Pomemben dejavnik, ki ga moramo upoštevati pri proučevanju odmika uresničenih prihodkov od načrtovanih zaradi spremembe dejavnosti, je tudi sprememba sestave dejavnosti.

Pri odmikih uresničenih stroškov od standardnih je natančneje določeno, da sta posamezni vrsti uresničenih neposrednih stroškov, katerih odmike od standardnih neposrednih stroškov za uresničeni obseg dejavnosti je treba razčlenjevati, strošek materiala in strošek dela. Odmik neposrednega stroška materiala od standardnega neposrednega stroška materiala za uresničeni obseg dejavnosti se razčleni na odmik zaradi spremembe potroškov na količinske enote posameznih vrst poslovnih učinkov in odmik zaradi spremembe nabavnih cen posameznih prvin. Smiselno se tudi odmik uresničenih neposrednih stroškov dela od standardnih neposrednih stroškov dela za uresničeni obseg dejavnost razčleni na odmik zaradi spremembe potroškov dela na količinske enote posameznih vrst poslovnih učinkov in odmik zaradi spremembe postavk na časovno enoto dela. V novih SRS pa se odmika ne razčlenjuje več na del, ki je pod vplivom spremembe obsega dejavnosti (zaradi česar so se uresničili

nezadostni ali preveliki stroški), kakor tudi ne več na del, ki bi nastal pod vplivom učinkovitosti neposrednih velikosti kot podlage za razporejanje posrednih stroškov.

Poenostavi se izračun odmika uresničenih posrednih spremenljivih od standardnih stroškov posrednih spremenljivih stroškov za uresničeni obseg dejavnosti. Novi SRS (2001) tako določajo, da se odmik razčleni na odmik zaradi spremembe osnove za prevzem teh stroškov in odmik zaradi spremembe količnika dodatka teh stroškov.

Podobno, kot so določali SRS (1993) samo za odmik uresničenih posrednih spremenljivih stroškov, novi SRS (2001) določajo odmik pri posrednih stroških kot celoti. Tako ga je mogoče razčleniti na skupno predračunsko razliko, ki se pojavi zaradi spremembe potroškov in cen, učinkovitostno razliko, ki se pojavi pri spremenljivem delu teh stroškov zaradi spremembe učinkovitosti neposrednega dela, s katerim so povezani, ter aktivnostno razliko, ki se pojavi pri stalnem delu teh stroškov zaradi spremembe obsega dejavnosti.

Novost pa je členitev odmika uresničenih posrednih stalnih stroškov od standardnih posrednih stalnih stroškov na odmik zaradi spremembe osnove za prevzem teh stroškov in odmik zaradi spremembe količnika dodatka teh stroškov.

SRS (2001) natančno povejo za odmik od česa gre, medtem ko so SRS (1993) uporabljali samo besedo odmik. Cenovni odmiki so pri stroških posledica spremembe nabavnih cen prvin, pri prihodkih pa posledica spremembe prodajnih cen, medtem ko SRS (1993) pri cenovnih odmikih niso definirali za spremembo katerih vrst cen gre. Uporabljajo pa se tudi številni, pravilnejši in razumljivejši novi izrazi.

Ker razčlenjevanje odmikov praviloma ni obvezno, novi SRS ne predstavljajo več metodike njihovega izračunavanja. Podjetje lahko uporablja ustrezno metodiko, prilagojeno posebnostim njegovega poslovanja in objektivnim možnostim merjenja v skladu z njegovimi potrebami.

4.2.2. Novosti v proučevanju z računovodskimi kazalci

Popolna novost v primerjavi s starimi SRS je razlikovanje med kazalci in kazalniki. Računovodski kazalci so absolutna števila, ki se nanašajo na pomembne gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki, na primer sredstva, osnovni kapital, prihodki, dobiček, izguba, prodajna cena enote, lastna cena enote in tako naprej. Ti kazalci napovedujejo ali kažejo stanje ali nakazujejo razvijanje česa v denarni merski enoti. Pojavljajo se v finančnem računovodstvu, stroškovnem računovodstvu in poslovnem računovodstvu. Kazalci v drugačnih merskih enotah niso računovodski kazalci.

Uporaba računovodskih kazalcev za računovodsko proučevanje ustreza zoženi metodi vodoravnega analiziranja, ker ostaja le v absolutnem prikazovanju v denarni merski enoti, ni pa razvidne odstotne spremembe proučevane postavke skozi obdobje.

4.2.3. Spremembe oblikovanja računovodskih kazalnikov

Računovodski kazalniki so relativna števila, ki se nanašajo na gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki. Lahko so koeficienti, stopnje udeležbe ali indeksi. Dobijo se s primerjavo dveh kategorij. Računovodski kazalniki so v denarnih

merskih enotah. Večina računovodskih kazalnikov ima naravo finančnih kazalnikov za potrebe finančne funkcije. Za potrebe finančne funkcije pa se pojavljajo tudi številni drugi neračunovodski kazalniki.

Z novimi SRS večina kazalnikov dobi nove nazive. 20 kazalnikov je dodanih (od tega nova skupina kazalnikov finančne tokovnosti), nekaj pa je le popravljenih (glej Priloga 2: Tabela 2 – Spremembe v oblikovanju in poimenovanju računovodskih kazalnikov v novih SRS (2001)). Novi SRS (2001) ne opisuje več sistema povezanih kazalnikov, določi ga podjetje samo glede na notranje potrebe. Predpisani kazalniki se morajo pri zunanjem poročanju razkriti v prilogah k izkazom. Lahko se opravi tudi primerjava med predračunskimi in obračunskimi kazalniki.

Novi SRS opozarjajo, da se lahko pri izračunavanju kazalnikov pojavljata dve napaki: prva je, da se kazalniku pripiše drugačna izrazna moč, kot jo dejansko ima, druga pa, da se pri njegovem izračunu uporabijo napačni podatki. Zato je treba preveriti, ali so podatki oblikovani skladno s slovenskimi računovodskimi standardi in ali so v računovodskih izkazih ustrezno predstavljeni. Na primer dejstvo, da so odkupljene lastne delnice prikazane med sredstvi in ne kot odbitna postavka od osnovnega kapitala, lahko vpliva na izrazno moč kazalnika, ki upošteva takšen podatek.

4.3. BISTVENE SPREMEMBE SRS NA PODROČJU RAČUNOVODSKEGA INFORMIRANJA

Novi Slovenski računovodski standardi (2001) prinašajo novosti že v uvodu; SRS 30 (2001) ima nova podpoglavja:

1. informiranje in računovodsko informiranje,
2. razkrivanje v računovodskih izkazih in drugih računovodskih poročilih,
3. razkrivanje v prilogah k računovodskim poročilom in
4. prevrednotovanje postavk v računovodskih poročilih.

Prva tri podpoglavja opredeljujejo tematiko podrobneje oziroma na novo, medtem ko je zadnje (prevrednotovanje postavk v računovodskih poročilih) nadomestilo računovodsko informiranje v inflacijskih razmerah iz SRS (1993).

4.3.1. Spremembe v opredeljevanju računovodskega informiranja

Opredelitve informiranja, računovodskega informiranja, uporabnikov informacij v računovodskih poročilih in oblikovanja informacij v računovodskih poročilih povzemajo vsa sodobna domača in tuja teoretična dognanja s področja računovodenja. Še enkrat se poudarijo kakovostne značilnosti, temeljne računovodske predpostavke in omejitve računovodskih informacij, kot so bile že obravnavane v Uvodu v SRS (2001).

Novi SRS (2001) v primerjavi s SRS (1993) opredeljujejo nekaj stvari drugače ali na novo.

V B-poglavju standard računovodsko informiranje nadgrajuje v sklop celostnega računovodskega informiranja za potrebe tako zunanjih kot tudi notranjih uporabnikov informacij. Pomemben je poudarek, da računovodsko informiranje ni samo finančno

informiranje, ampak tudi informiranje notranjih uporabnikov v sklopu stroškovnega in poslovnega računovodstva. Še v istem odstavku pa daje SRS 30 – Računovodsko informiranje SRS (2001) enakovredni poudarek tako računovodskemu informiranju za notranje potrebe kot tudi tistemu za zunanje potrebe.

Tudi poslovodstvo se zanima za informacije, ki jih vsebujejo računovodski izkazi, čeprav imajo dostop tudi do drugih računovodskih in neračunovodskih informacij, ki mu pomagajo pri uresničevanju njegovih nalog na področju načrtovanja, odločanja in nadziranja. SRS (2001) zato ločijo med računovodskimi poročili, ki so **pobudna**, **nadzorna** in **informativna** – odvisno od tega, ali gre za odločanje o načrtovanju in nadziranju, pripravljanje izvajanja ali izvajanje samo.

Na podlagi določil standarda informiranja SRS 30 (1993) bi bilo mogoče razumeti, da je standard informiranja namenjen izključno oblikovanju informacij za zunanje uporabnike in se s tem dotika samo finančnega računovodstva. Od tega je SRS 30 (1993) odstopal pri uporabnikih informacij, kjer so naštetih tudi notranji uporabniki, ter pri oblikovanju informacij, kjer pripadajo notranjim uporabnikom najbolj kakovostne informacije. Drugih določil o pripravljanju računovodskih informacij za notranje potrebe SRS (1993) niso vsebovale. Novi SRS (2001) bolj natančno opredelijo notranje računovodsko informiranje. V novih slovenskih računovodskih standardih je jasno izraženo, da ima celotno (tako notranje kot zunanje) računovodsko informiranje enakovreden pomen. Vendar obliko poročanja za notranje potrebe pripravi podjetje samo z notranjimi akti in je samo nakazano s SRS.

Novejši standard opredeljuje, da so sredstva računovodskega informiranja računovodska poročila, ki vsebujejo računovodske podatke oziroma računovodske informacije. Načinov komuniciranja s pomočjo računovodskih poročil pa je več vrst; od **pisnega** do **ustnega**. Ponavadi se ustno sporočajo informacije, ki so bile prej že v pisni obliki. Za pisno obliko štejejo tudi poročila, prikazana na računalniškem zaslonu.

Računovodska poročila se predlagajo uporabnikom **obdobno** v določenih časovnih presledkih in z ustaljenimi računovodskimi podatki oziroma informacijami, lahko pa se predlagajo za posebne namene tudi **občasno**.

4.3.2. Računovodski izkazi in druga računovodska poročila v novih SRS

Stari SRS 30 (1993) – Računovodsko informiranje ni določal kateri so obvezni računovodski izkazi, pač pa je te predpisoval ZGD. Zakonsko obvezni računovodski izkazi so bili:

- bilanca stanja, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu poslovnega leta,
- izkaz uspeha, ki prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid v poslovnem letu in
- izkaz uporabe dobička in kritje izgube.

Družbe, ki so bile po tem zakonu zavezane reviziji, pa so morale sestaviti tudi izkaz finančnih tokov (56. člen ZGD pred novelo ZGD-F).

Z novimi SRS (2001) in uveljavitvijo ZGD-F (22. junij 2001) so postale družbe, ki so zavezane revidiranju in s tem tudi obširnejšem poročanju:

- vse srednje in velike družbe,
- povezane družbe,
- majhne družbe, s katerimi se trguje na organiziranem trgu.

ZGD-F je prinesel spremembo poglavja Poslovne knjige in letno poročilo, kar se odraža tudi v novih SRS (2001). Novi SRS 30 (2001) – Računovodsko informiranje določa za celoto sklop štirih računovodskih izkazov (bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida, izkaz gibanja kapitala) in razlagalnih računovodskih pojasnil. V sestavi letnega poročila za majhne družbe ter podjetnike sta obvezna izkaza: bilanca stanja in izkaz poslovnega izida ter priloge s pojasnili. Za velike družbe, povezane družbe, banke in zavarovalnice pa je obvezno letno poročilo sestavljeno iz vseh pet omenjenih sestavin, katerim je dodano tudi poslovno poročilo. Obliko in vsebino poslovnega poročila računovodski standardi ne določajo. V poslovnem poročilu poslovodstvo informira uporabnike informacij predvsem o poslovni strategiji podjetja (neračunovodske informacije).

Novi SRS (2001) s predpisanimi računovodskimi izkazi natančno izpolnjujejo navodila ZGD-F, dodajajo pa, da je posamezno računovodsko poročilo lahko tudi posamezen od računovodskih izkazov (en izkaz in tudi zgolj izbor podatkov), ne glede na to, ali je namenjen za notranje ali zunanje potrebe.

Računovodske izkaze kot celoto sestavljajo:

1. **Izkaz gibanja kapitala** je nov izkaz, ki prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala v poslovnem letu, vključno z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgube. Namenjen je za zunanje kot tudi notranje potrebe. Lahko je predračunski ali obračunski (obravnavata ga standard SRS 27 (2001) – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje in zato ni predmet tega diplomskega dela; glej Priloga 3: Izkaz gibanja kapitala).
2. **Izkaz finančnega izida**, v katerem so izkazane spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov. Poročanje je postalo predvsem pravilnejše in za uporabnika zanesljivejše, ker je prišlo do večjih sprememb standarda, ki obravnava ta izkaz (obravnavata ga standard SRS 26 (2001) – Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje in zato ni predmet tega diplomskega dela; glej Priloga 5: Izkaz finančnega izida).
3. **Izkaz/bilanca stanja** prikazuje stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov. Obstoječe rešitve oblike bilance stanja se niso bistveno spremenile, večina sprememb je izrazoslovnih (bilanco stanja obravnava standard SRS 24 (2001) – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje in zato ni predmet tega diplomskega dela; glej Priloga 6: Izkaz/bilanca stanja).
4. **Izkaz poslovnega izida** je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja, vsebinsko je precej podoben izkazu uspeha iz SRS (1993) (obravnavata ga standard SRS 25 (2001) – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje in zato ni predmet tega diplomskega dela; glej Priloga 7: Izkaz poslovnega izida). **Bilančni dobiček** je posebno pravno opredeljena odločitvena kategorija, podlaga za odločanje, ki jo je treba razkriti kot **dodatek** izkazu poslovnega izida, izkazu gibanja kapitala ali v prilogah k

izkazom. Je koristna informacija za lastnike kapitala (obravnavjo ga standardi SRS 25 (2001) – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje, SRS 27 (2001) – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje in SRS 30 – Računovodsko informiranje; glej Priloga 4: Bilančni dobiček).

5. **Razlagalna računovodska poročila** so sestavljena iz prilog k računovodskim izkazom in niso samostojen izkaz, vključujejo vsa zahtevana razkritja vseh posameznih SRS (obravnavana vseh bi bila preobsežna za to diplomsko delo; za pomembna razkritja k izkazoma poslovnega izida in bilance stanja glej Priloga 8: I. Razkritja k bilanci stanja in k izkazu poslovnega izida).

4.3.3. Razkrivanje v prilogah k računovodskim poročilom v novih SRS

Pojem razkritje računovodska stroka zoži na informacije, razkrite v letnih poročilih, razen tistih, ki se razkrijejo v temeljnih računovodskih izkazih. Slovenski računovodskih standardi za pojem razkritja v večini primerov uporabljajo izraz pojasnila. Gre za dodatne informacije o posameznih podatkih iz računovodskih izkazov. Pojasnila računovodskih izkazov morajo vsebovati najmanj: informacije o podlagi za pripravo računovodskih izkazov, dodatne informacije, ki niso predstavljene v izkazih, vendar so potrebne za pošteno predstavitev, in informacije, ki jih zahtevajo standardi in zakoni ter niso predstavljene drugod v računovodskih izkazih (Odar, 2002, str. 10).

Velika pomanjkljivost nedavno veljavnih SRS 1993 je majhen obseg obveznih razkritij (Odar, 2000a, str. 1204). Razkritja so bila navedena le v standardu SRS 24 – Oblike izkaza uspeha (1993). V posebni evidenci je bilo treba navesti hipoteke na osnovna sredstva, dana jamstva, zaloge v lasti drugih podjetij in možne obveznosti. V prilogi bilance stanja je bilo treba prikazati nabavno vrednost (dejansko in revalorizirano) in popravek vrednosti posameznih kategorij neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev ob koncu poslovnega leta. V prilogi je bilo treba tudi pojasniti, katera opredmetena osnovna sredstva so v finančnem najemu (SRS 24.8, 1993) ter za nekatere kategorije stalnih sredstev tudi njihove začetne neodpisane vrednosti, amortizacijo, pridobitve, prekvalifikacije in odtujitve v poslovnem letu ter revalorizacijska doknjiženja (SRS 24.9, 1993).

Prenovljeni SRS predstavljajo večji obseg razkritij (Vezjak, 2000, str. 167). Razlagalna računovodska poročila kot priloge k računovodskim izkazom niso samostojni izkaz. V priloge k računovodskim izkazom vključujejo podkategorije kategorij, zahtevanih v obrazcih računovodskih izkazov.

V prilogah računovodskih izkazov podjetij lahko (če ni predstavljen kot dodatek k izkazu poslovnega izida ali dodatek k izkazu gibanja kapitala) kot samostojen izkaz predstavijo bilančni dobiček:

Tabela 3: Oblikovanje bilančnega dobička in njegova razporeditev

Čisti poslovni izid poslovnega leta	
+/- preneseni čisti dobiček / prenesena čista izguba,	
+ zmanjšanje kapitalskih rezerv,	
+ zmanjšanje rezerv iz dobička,	
- povečanje rezerv iz dobička po sklepu uprave (zakonskih rezerv, rezerv za lastne deleže in statutarnih rezerv),	
- povečanje rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta (drugih rezerv iz dobička).	
= bilančni dobiček, ki ga skupščina razporedi	- na delničarje, - v druge rezerve, - za prenos v naslednje leto, - za druge namene.

Vir: SRS 27. 9. (2001) - Prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe.

Pri zunanjem poročanju morajo priloge k letnim računovodskim izkazom obvezno vsebovati vsaj naslednje kazalnike:

I. temeljna kazalnika stanja financiranja (vlaganja):

- stopnje lastniškosti financiranja in
- stopnja dolgoročnosti financiranja;

II. temeljna kazalnika stanja investiranja (naložbenja):

- stopnja osnovnosti investiranja in
- stopnja dolgoročnosti investiranja;

III. temeljne kazalnike vodoravnega finančnega ustroja:

- koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev,
- koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti (hitri koeficient),
- koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient) in
- koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient);

IV. temeljni kazalnik gospodarnosti:

- koeficient gospodarnosti poslovanja,

V. temeljna kazalnika dobičkonosnosti:

- koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala in
- koeficient čiste dobičkonosnosti osnovnega kapitala.

Pri notranjem računovodskem poročanju pa določa kazalnike in odmike akt podjetja.

Če je revidiranje računovodskih izkazov predpisano z zakonom, je priloga k njim tudi kratko revizijsko poročilo, priloga k drugim računovodskim poročilom pa je kakršnokoli daljše revizijsko poročilo o prostovoljno naročeni in opravljeni zunanji reviziji ali opravljeni notranji reviziji.

Če podjetje objavi povzetek letnega poročila, je obvezna navedba revizorja oziroma revizijskega podjetja, ki je opravil(o) revizijo, dopolnjena v oklepaju, če mnenje ni brez pridržkov, z oznako 'mnenje s pridržki' oziroma 'odklonilno mnenje'.

Računovodski podatki o poslovnih skrivnostih se ne smejo dajati nepooblaščenim osebam.

SRS določajo, da se v zvezi z računovodskimi usmeritvami v pojasnilih opisujejo:

- podlage za merjenje gospodarskih kategorij v izkazu;
- računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje izkaza;
- vrsta sprememb računovodskih usmeritev in računovodskih ocen ter razlog zanje pa tudi njihov znesek (če zneska ni mogoče izračunati, je treba to dejstvo razkriti);
- vrsta in znesek popravka bistvene napake.

V pojasnilih k računovodskim izkazom se, če niso predstavljeni drugod, predstavijo:

- sedež in pravna oblika podjetja,
- narava poslovanja in najpomembnejše dejavnosti,
- ime obvladujočega podjetja in
- število zaposlenih na koncu obračunskega obdobja ali njihovo povprečje v obračunskem obdobju.

Pri temeljnem letnem poročanju so obvezna dodatna razkritja postavk bilance stanja, postavk izkaza poslovnega izida in druga razkritja posameznih ekonomskih kategorij iz računovodskih izkazov, kot za posamezne ekonomske kategorije določajo e-podpoglavja¹¹ posameznega SRS (to razkrivanje ni predmet tega diplomskega dela, za podrobnejša razkritja glej Priloga 8: I. Razkritja k bilanci stanja in k izkazu poslovnega izida).

4.3.4. Spremembe v prevrednotovanju postavk v računovodskih poročilih

Novost, ki jo uvajajo prenovljeni SRS na področju vrednotenja gospodarskih kategorij, je prevrednotenje. Prevrednotenje je sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij. Po tej opredelitvi je torej prevrednotenje vsako ponovno ovrednotenje gospodarskih kategorij po njihovem začetnem pripoznanju. Pri prevrednotenju ne gre le za nadomestitev besede revalorizacija, ki so jo uporabljali stari SRS z izrazom prevrednotenje, ampak za vsebinske spremembe.

Učinki revaloriziranja kot posledice inflacijskih razmer ne oblikujejo in ne črpajo več revalorizacijskega izida, kot so to določali SRS (1993), prav tako pa novi standardi ne

¹¹ Posamezen standard (osrednji del SRS = B-poglavje) je sestavljen iz več podpoglavij (e-podpoglavje obravnava razkrivanje kategorij, č-podpoglavje obravnava prevrednotovanje kategorij).

določajo več metod ugotavljanja vrednosti posameznih ekonomskih kategorij v razmerah hiperinflacije.

Cene se spreminjajo zaradi posebnih in splošnih gospodarskih in družbenih vplivov. Posebni vplivi, kot so spremembe v ponudbi in povpraševanju ter tehnološke spremembe, lahko povzročijo pomembno zvišanje ali znižanje posameznih cen, ne glede na druge cene. Poleg tega lahko splošni vplivi povzročijo spremembo vrednosti evra.

V letnem računovodskem poročilu oziroma v razkritjih v prilogah k računovodskim izkazom je treba pojasniti izvedbo posebnega prevrednotovanja ločeno po vrstah sredstev oziroma dolgov.

Podrobnosti prevrednotovanja posameznih kategorij obravnavajo č-podpoglavja v SRS 1-19. Pri računovodskem poročanju je treba upoštevati vse zahteve po razkritjih, ki jih vsebujejo ustrezni SRS.

4.3.5. Spremembe pri uskupinjevanju računovodskih poročil

Osnovne opredelitve glede uskupinjevanja se nahajajo v uvodu v SRS, podrobnejša predstavitev pa v vsakem posameznem SRS. Temeljne zasnove glede uskupinjevanja ostajajo enake, prenovljeni standardi le bolj podrobno opredeljujejo in uvajajo uporabo nekaterih dodatnih metod in postopkov. S tem se prenovljeni SRS približujejo rešitvam v MRS.

SRS 30 – Računovodsko informiranje določa, da se za skupino povezanih podjetij sestavljajo celota računovodskih izkazov, posamezni računovodski izkazi, posamezni računovodski predračuni in računovodski obračuni ali zgolj izbor računovodskih podatkov in/ali računovodskih informacij z ustreznimi pojasnili. Skupinska računovodska poročila so lahko občasna in obdobjna (tudi letna).

Skupinska računovodska poročila se sestavljajo, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Iz njih se izločajo vsa poslovna in finančna razmerja med podjetji v skupini, posebej pa se izkazujeta tudi kapital manjšinskih lastnikov in čisti poslovni izid manjšinskih lastnikov. Poglavje 9 – Uvoda v slovenske računovodske standarde vsebuje določbe o popolnem uskupinjevanju, o uskupinjevanju po kapitalski metodi in o sorazmernem uskupinjevanju. V SRS 1-20 in 23 vsebujejo d-podpoglavja določbe o uskupinjevanju posameznih kategorij, v SRS 24-27 pa določbe o uskupinjevanju posameznih računovodskih izkazov.

Pri računovodskem poročanju o skupinskih računovodskih izkazih je treba posvetiti posebno pozornost pojasnjevanju njihove izrazne moči v primerjavi z izrazno močjo izvornih računovodskih izkazov upoštevanih podjetij.

Da novi SRS upoštevajo omejitve pridobivanja računovodskih informacij, je razvidno v določilu, ki dopušča, da se iz uskupinjevanja izključi nepomembna pridružena podjetja ter pridružena podjetja in skupaj obvladovana podjetja, katerih vključitev bi zahtevala nesorazmerno veliko dela in stroškov.

5. VPLIV SPREMEMB SRS NA RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE

Vse spremembe SRS vplivajo tudi na računovodsko informiranje. V nadaljevanju prikazujem, kako so medsebojno povezani računovodsko nadziranje, proučevanje (analiziranje) in informiranje.

1. Spremembe, ki jih je prinesel novi SRS 28 – Računovodsko nadziranje pozitivno vplivajo na nadziranje in posledično tudi na računovodsko informiranje. Standard računovodskega nadziranja določi potrebno strokovnost in osebnostne lastnosti ljudi, ki bodo opravljali revizijo. S tem dvigne nivo in zagotovi temeljitejše in natančnejše revidiranje.

Obseg revizije se stopnjuje od revizije računovodskih izkazov, ki ji sledi revizija računovodenja in notranjega kontroliranja, do najboljše – revizije poslovanja. Predvsem tukaj so novi SRS stopili izven opredelitve računovodskega nadziranja, ki je nadziranje kot informacijska funkcija (znotraj katere ugotavlja pravilnosti pri računovodskem izkazovanju procesov in stanj) in se preusmeri v nadziranje kot odločevalno funkcijo. V tem primeru pripravlja informacije za odločanje (se torej usmerja k nadziranju računovodenja), saj revizija poslovanja ugotavlja veliko več kot samo resničnost in poštenost izkazanih podatkov. Med drugim zajema nadzor nad gospodarnostjo, učinkovitostjo in uspešnostjo poslovanja podjetja. Revizorjevo poročilo ima svetovalno naravo, saj pove, kaj bi bilo treba izboljšati. Notranji uporabniki informacij s tem pridobijo pomembne informacije za odločanje. Vse vrste revidiranja praviloma izboljšujejo računovodsko kontroliranje podatkov, s tem pa tudi sproti zagotavljanje zanesljivost računovodskih podatkov in informacij v prihodnosti.

2. Računovodsko analiziranje v novih SRS (2001) upošteva najpomembnejše sodobne teoretične smernice analiziranja računovodskih izkazov za potrebe zunanega poročanja in je še izboljšalo kakovost informacij in način poročanja uporabnikom informacij. Z novimi, dodatnimi kazalci samo nadgrajuje že do sedaj dobro računovodsko analiziranje v okviru informacijskega področja nalog. Zagotavlja jim vse pomembne informacije za lažje odločanje, z izjemo nekaterih kazalcev, ki jih navaja tuja literatura. Investitorje na primer zanima, ali njihova investicija prinaša zadostne donose pri obstoječem tveganju. Zato sta za določene uporabnike informacij (predvsem investitorje in analitike) lahko zelo pomembna kazalca preostalega dobička in ekonomske dodane vrednosti – EVA[®], ki pa ju novi SRS ne omenja.

Enega najpomembnejših kazalcev, ki se uporablja na finančnih trgih – kazalec dobička na delnico (EPS), določata tako SRS 29 – Računovodsko proučevanje, kot tudi SRS 25 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje. Metodologija je podana tudi za popravljen (diluted) dobiček na delnico, ki upošteva opcijske spremembe.

SRS 29 (2001) ne določa metodologije (ampak samo omenja) sodobne metode analiziranja, ki sledijo trendom pomembnosti neračunovodskih podatkov za poslovodno računovodstvo. Te teorije, ki si v slovenskem računovodstvu šele ustvarjajo svoj prostor, so bistvenega pomena za notranje uporabnike računovodskih informacij in za strategije podjetja v prihodnosti.

Kavčič (2002, str. 190) govori o sodobnih metodah analize takole: 'Tudi prenovljeni Slovenski računovodski standardi kažejo, da računovodstvo ni več omejeno na denarno izražene podatke in informacije. Slovenski računovodski standard 29 – Računovodsko analiziranje namreč predvideva takšno računovodsko analiziranje, ki upošteva poslovodno vlogo računovodstva in se širi tudi na področja, na katerih ni računovodskih podatkov. Poslovodno računovodstvo tako informacije, ki jih pridobi iz stroškovnega in finančnega računovodstva, dopolni z drugimi neračunovodskimi informacijami.'

Odločitev o obsegu in uporabi sodobnejših računovodskih metod z uporabo neračunovodskih podatkov ni predpisana, ampak je v celoti prepuščena poslovodstvu, da glede na razvoj računovodskega proučevanja samo določi način in obseg pridobivanja bolj kakovostnih informacij. Poslovodno računovodstvo, ki je že v sami osnovi usmerjeno na uporabnike, bo zaradi uvedbe novih pojmov in možnosti zadovoljevanja notranjih potreb organizacij v prihodnosti pomemben del računovodskega informacijskega sistema. SRS namreč vpeljujejo spremembe tudi za poslovodni vidik stroškovnega računovodstva in ne le finančnega računovodstva, kot to urejajo MRS (Turk in soavtorji, 2003, str. vi).

3. Vse spremembe SRS se kot končna posledica odrazijo v računovodskem informiranju. Sam standard v poglavju z definicijami še enkrat poudari pomembnost informiranja notranjih uporabnikov in jim celo pripiše enakovredni status, oziroma določi, da morajo notranji uporabniki dobivati celo bolj pogosta in obsežna računovodska poročila.

SRS (2001) prenovijo temeljne računovodske izkaze. Temeljito izboljššan izkaz finančnih tokov, ki je eden najpomembnejših računovodskih izkazov (zaradi pomembnosti ocen generiranja denarnih tokov v prihodnosti), je pridobil tudi na pravilnosti in zanesljivosti. Nadomestil je dva zastarela, neuporabna standarda, ki sta prej urejala denarne in finančne tokove. Novost v SRS (2001) je tudi izkaz gibanja kapitala in dodatek k temu izkazu – bilančni dobiček. Oba sta v veliko pomoč pri zadovoljevanju potreb po informacijah investitorjev.

Izredno pomembna pa so v novih SRS (2001) razkritja in pojasnila. Večji obseg razkritij, vendar še vedno ne tako velik kot v MRS, je pripomogel k preglednosti poslovanja in lažjemu razumevanju pripravljenih informacij. Del teh informacij, ki se nahajajo kot priloga računovodskim izkazom je tudi neračunovodskih. Razne strategije, napovedi, nagovori poslovodstva in ocene tveganj se vse bolj približujejo smernicam, da se na nekaterih področjih računovodstva nadgrajuje podatke in informacije s tistimi iz neračunovodskega področja in tako pridobiva novo, popolnejšo dimenzijo informacij.

Iz vseh sprememb je jasno, da uporabniki informacij sedaj veliko lažje in natančneje presojujejo, ocenjujejo, sklepajo ter se odločajo, kot so se na podlagi informacij, ki so bile pripravljane na podlagi določil starih SRS (1993). Povečala se je kakovost in izrazna moč računovodskih informacij. Računovodsko informiranje, kot ga predpisujejo SRS (2001), torej bolje dosega svoj namen.

SKLEP

Informacijski sistem, kot posrednik med izvajalnim in odločevalnim podsistemom, vsebuje pomembno orodje za odločanje – računovodski informacijski sistem. Strokovno ravnanje na področju računovodenja določajo pravila – Računovodski standardi. Če želimo, da imajo računovodske informacije visoko uporabno vrednost, moramo upoštevati tudi temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja in informacij.

V svetu je trend harmonizacije računovodskih predpisov. Slovenski računovodski standardi so izvirna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, s to posebnostjo, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij, obravnavajo pa tudi določena področja, za katera ni mednarodnih računovodskih standardov (računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje).

Računovodski standardi, ki urejajo metodološka določila na področjih nadziranja, analiziranja in informiranja, so medsebojno močno povezani. S pomočjo računovodskega analiziranja oblikujemo in predstavimo uporabnikom bolj kakovostne in večstopenjske informacije, ki so podlaga za boljše odločanje in učinkovitejše ukrepanje. Računovodsko nadziranje da računovodskim informacijam potrebno zagotovilo o njihovi resničnosti in poštenosti ter o skladnosti z izbranimi usmeritvami, temeljnimi računovodskimi predpostavkami in drugimi sodili, v primeru ugotovljenih nepravilnosti pa poskrbi za njihovo odstranjevanje. Pri metodah, ki jih uporablja nadziranje pa je vse večji poudarek tudi na uporabi analitičnih dokazov.

Izsledki analiz odmikov od sodil, finančnih analiz in izračuna kazalcev služijo kot možna podlaga za boljše odločanje in učinkovitejše ukrepanje, prav tako pa smo ugotovili, da so posledica računovodskega proučevanja kakovostnejša računovodska poročila. Računovodsko proučevanje daje vedno večji poudarek neračunovodskim podatkom. Poleg finančnih perspektiv je namreč potrebno uravnotežiti in upoštevati tudi perspektive kupcev, notranje poslovne procese ter učne in razvojne perspektive.

Različni uporabniki potrebujejo različne informacije. Informiranje kot proces zbiranja in obdelave podatkov ni usmerjen zgolj k letnim računovodskim izkazom, predvsem poudarja oblikovanje posebnih računovodskih informacij za potrebe posloводства. Poudarek se je še okrepil s spremembami SRS.

Novosti novih SRS 2001 na področju računovodskega nadziranja so predvsem prehod nadziranja na nivo nadziranja kot odločevalne funkcije, saj se nadzira celotno poslovanje, vključno z računovodstvom. Računovodskemu proučevanju dopuščajo možnost uporabe neračunovodskih podatkov in se s tem približujejo sodobnim metodam analiziranja. Proučevanje je boljše tudi zaradi novih in popravljenih kazalnikov, uvedbe kazalcev ter izračunov odmikov. Tako dopuščajo novi SRS poslovodnemu računovodstvu, da postane pomemben del računovodskega informacijskega sistema v prihodnosti.

Standard računovodskega informiranja predstavlja nove oziroma popravljene temeljne računovodske izkaze, ki imajo pomembno vlogo v računovodskih poročilih predvsem za zunanje uporabnike. Večji pomen pa dobijo tudi razkritja in pojasnila računovodskih izkazov. Vse skupaj kaže na uspeh prenove računovodskih standardov,

ki pa so ohranila vse dobre lastnosti in posebnosti SRS 1993. V prihodnosti puščajo odprte možnosti za harmonizacijo z ostalimi evropskimi standardi, nakazujejo na pomembnost neračunovodskih podatkov in metod ter dajejo večji poudarek notranjim uporabnikom računovodskih informacij.

LITERATURA

1. Alfredson Keith, Tweedie David: Forewords. The Australian Convergence Handbook. B.k. : Australian Accounting Standards Board, 2002, str. iv – v.
2. Anadolli Sonja: Prevrednotenje kapitala, opredmetena osnovna sredstva in davek od dobička: Okrogla miza Bančnega vestnika: Odprava revalorizacije – argumenti za ali proti. Bančni vestnik, Ljubljana, 49 (2000), 10, str. 14–15.
3. Barker E. Richard, Lembke C. Valdean, King E. Thomas: Advanced Financial Accounting. London : McGraw – Hill Inc, 1996. 1299 str.
4. Bregar Katarina: Razlike med slovenskimi in mednarodnimi računovodskimi standardi. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 61 str.
5. Brus Marko, Prek Miro: ZGD s pojasnili in sodno prakso. Ljubljana : Založba Primath, 2002. 738 str.
6. Chasteen G. Lanny, Flaherty E. Richard, O'Connor C. Melvin: Intermediate Accounting. Fifth Edition. New York : McGraw-Hill, 1995. 1201 str.
7. Fekonja Benjamin, Brvar Andrej: Izkaz finančnih tokov in ugotavljanje cash flowa. Ljubljana : Im veritas, d. o. o., 1998. 53 str.
8. Hočevar Marko, Igličar Aleksander, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 429 str.
9. Kaplan S. Robert, Norton P. David: The balanced scorecard : Translating strategy into action. Boston Massachusetts : Harvard Business school press, 1996. 333 str.
10. Kavčič Slavka: Mesto analize poslovanja v organizacijski sestavi podjetij. 3. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Od kakovosti zasnove in ustreznih pogojev analiziranja do uspešne uveljavitve ukrepov. Bernardin : Zveza ekonomistov Slovenije, 1997. str. 28–40.
11. Kavčič Slavka: Analitik in računovodsko proučevanje v organizacijskem ustroju podjetja. Zbornik referatov 34. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002, str. 185–199.
12. Kneichel W. Robert: Auditing – Assurance & Risk. B.k. : South – Western College Publishing, 2001. 800 str.
13. Koletnik Franc: Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor : Ekonomsko poslovna fakulteta, 1997. 169 str.
14. Koletnik Franc: Harmonizacija računovodstva v Evropski zvezi. 15. posvetovanje o računovodstvu, davščinah in financah. Maribor : Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, 2000. str. 5–26.
15. Korošec Maja: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 49 str., 4 str. pril. : tabele

16. Koželj Stanko: Spreminjanje in prenavljanje sedanjih slovenskih računovodskih standardov. Denar, Ljubljana, 10 (2000), 17, str. 25–27.
17. Melavc Dane: Poslovni informacijski sistem ter računovodske in neračunovodske informacije. IKS, Ljubljana, 1981, 8, str. 167–173.
18. Mihelčič Miran: Predgovor. Zbornik referatov 7. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Analiziranje kot strokovno orodje uveljavljanja prednosti in odpravljanja pomanjkljivosti v poslovanju združb, Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 7-9.
19. Mihelj Marija: Informacijska vrednost kazalnikov poslovanja iz zornega kota uporabnikov in njihove izrazne moči. Zbornik referatov 5. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Metode, modeli in orodja analiziranja ter poslovnega odločanja. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 177–193.
20. Mlinar Mojca: Sodelovanje notranje revizije (poslovnega računovodstva) in kontrolinga pri analiziranju poslovanja. Zbornik referatov 7. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Analiziranje kot strokovno orodje uveljavljanja prednosti in odpravljanja pomanjkljivosti v poslovanju združb. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 130-147.
21. Odar Marjan: Očrt metodike revizijskega preverjanja notranjih kontrol. Zbornik referatov 24. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije ter Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1992.
22. Odar Marjan: Analiziranje, »kontroling« in revidiranje – prekrivanja, podobnosti in razlike. Zbornik referatov 5. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije: Metode, modeli in orodja analiziranja ter poslovnega odločanja. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 7–20.
23. Odar Marjan: Indeksacija in revalorizacija v računovodstvu. Revizor, Ljubljana, 10 (1999a), 2, str. 49–60.
24. Odar Marjan: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Zbornik referatov 32. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 377–392.
25. Odar Marjan: Računovodski izkazi in slovenski računovodski standardi. Podjetje in delo, Portorož, 26 (2000a), 6–7, str. 1203–1215.
26. Odar Marjan: Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij za leto 2001. Iks, Ljubljana, 29 (2002), 1–2, str. 7–22.
27. Odar Marjan: Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij. Iks, Ljubljana, 30 (2003), 1–2, str. 12–28.
28. Rejc Adriana: Vloga nefinančnih kazalcev za presojanje uspešnosti poslovanja v novem poslovnem okolju. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 56 str.

29. Rozman Rudi: Kakovostno opravljena analiza kot pogoj za učinkovito odločanje in obratno: učinkovito odločanje na podlagi analize kot pogoj za kakovostno analizo. Zbornik referatov 3. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 1997, str. 5–20.
30. Stolowy Hervé, Lebas J. Michel: Corporate Financial Reporting : A global perspective. London : Thomson Learning, 2002. 636 str.
31. Štrekelj Vlado: Predstavitev novosti v predlogu prenovljenih SRS 1 - Opredmetena osnovna sredstva, SRS 2 - Neopredmetena dolgoročna sredstva, SRS 13 - Stroški amortizacije in SRS 15 - Stroški dela in drugih povračil zaposlencem. Zbornik 3. letne konference preizkušenih računovodij. Otočec : Slovenski inštitut za revizijo, 2000. str. 133–146.
32. Taylor H. Donald, G. William Glezen: Revidiranje – zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
33. Turk Ivan: Komentar členov ZGD, Zakon o gospodarskih družbah. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1993. str. 99-143.
34. Turk Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo in Zveza finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 270 str.
35. Turk Ivan. Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 620 str.
36. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.
37. Turk Ivan: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Zbornik referatov 14. posvetovanja društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor. Maribor : Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, 1999a. str. 5–15.
38. Turk Ivan, Odar Marjan, Koželj Stanko, Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: Osnutki sprememb SRS 24-27 (2001). Iks, Ljubljana, 28 (2001), 1–2, str. 318–364.
39. Turk Ivan et al.: Osnove poslovodnega računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 451 str.
40. Valentinčič Mojca: Pomen informacij o denarnih tokovih za uporabnike računovodskih izkazov. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 46 str., 8 str. pril. : tabele.
41. Vezjak Blanka: Obvezna razkritja po SRS. Zbornik 3. letne konference preizkušenih računovodij. Otočec : Slovenski inštitut za revizijo, 2000. str. 167–189.
42. Weygandt Jerry J., Kieso Donald E., Kell Walter G.: Accounting Principles. New York : John Wiley & Sons, 1996, 1155 str.

VIRI

1. Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncements. [URL:<http://www.ifac.org/members/downloads/2003handbook.pdf>], 10.4.2003.
2. Kodeks računovodskih načel, Revizor, Ljubljana, 6 (1995), 2–3, str. 43–76.
3. Mednarodni računovodski standardi 2001, International Accounting Standards Committee Foundation. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 1215 str.
4. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
5. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993. 209 str.
6. Statements of Accounting Concepts (SAC 1-4), [URL:<http://www.aasb.com.au/pronouncements/policies.htm>], 1. 3. 2003.
7. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/1993).
8. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah – ZGD-F (Uradni list RS, št. 45/2001).

PRILOGE

Priloga 1: Ostale pomembne spremembe SRS

Priloga 2: Tabela 2 – Spremembe v oblikovanju in poimenovanju računovodskih kazalnikov v novih SRS (2001)

Priloga 3: Izkaza gibanja kapitala

Priloga 4: Bilančni dobiček

Priloga 5: Izkaz finančnega izida

Priloga 6: Izkaz/bilanca stanja

Priloga 7: Izkaz poslovnega izida

Priloga 8: Razkritja k bilanci stanja in k izkazu poslovnega izida

Priloga 1: Ostale pomembne spremembe SRS

Spremenjeni in dopolnjeni Slovenski računovodski standardi temeljijo na ZGD-F. ZGD je doživel v letu 2001 temeljite spremembe, ki so močno posegle tudi na področje bilančnega oziroma računovodskega prava. Spremembe so predvsem še bolj približale slovensko pravo družb nemškemu in pa direktivam Evropske unije. Vendar se v letih 2001 in 2002 ni spremenil le ZGD, temveč še vrsta drugih zakonov in podzakonskih predpisov, ki urejajo pravo družb (Brus, Prek, 2002, str. 3).

Za poročanje v okviru SRS je bila bistvena tudi sprememba a) kriterijev (nova kriterija sta čisti letni prihodek od prodaje in vrednost aktive ob koncu poslovnega leta) ter b) velikost teh dveh kriterijev (na nove višje vrednosti), na podlagi katerih se družbe razvrščajo po velikosti na majhne, srednje in velike.

Bilančno pravo (pravo računovodstva) in revizija je za gospodarske družbe v temelju urejeno v ZGD v 50. do 66. členu (določila o poslovnih knjigah in letnem poročilu). Ureditev bilančnega prava dopolnjujejo predvsem Slovenski računovodski standardi (Brus, Prek, 2002, str. 3–6). ZGD po noveli zakona ZGD-F napeljuje na standarde predvsem pri (ZGD-F, 2001):

vsebinsi in členitvi izkaza finančnega izida in izkaza gibanja kapitala,

pravilih o vrednotenju računovodskih postavk,

pravilih o vsebini posameznih postavk v računovodskih izkazih in pojasnilih teh postavk v prilogi k izkazom.

Na spremembe računovodskih usmeritev v SRS nas napeljujejo že spremembe temeljnih računovodskih predpostavk pri sestavljanju računovodskih izkazov. Druga računovodska predpostavka v SRS (1993) je bila *dosledna stanovitnost (consistency)*, ki je pomenila, da se računovodske smernice dosledno uporabljajo iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje (SRS (1993)). Predpostavka je v novih SRS (2001) zajeta v drugih kakovostnih značilnostih računovodenja, predvsem primerljivosti, in tako dosega namen iz starih SRS (1993). Primerljivost smiselno zahteva, da mora merjenje in prikazovanje vrednostno izraženih učinkov podobnih poslov in drugih poslovnih dogodkov potekati dosledno in dalj časa v posameznem podjetju pa tudi dosledno, ko gre za različna podjetja (Okvirna navodila – MRS, 2001).

Prva predpostavka upoštevanje nastanka poslovnega dogodka je v SRS (2001) natančneje določena in definirana (vpeljana je metoda vzporejanja prihodkov in odhodkov, ki jo uporabljajo tudi MRS). Dodana pa je nova temeljna računovodska predpostavka – *Upoštevanje resnične in poštene predstavitve v razmerah spreminjanja vrednosti evra in posamičnih cen, ne pa tudi hiperinflacije*, ki je MRS ne predpostavijo. Razlog za uvedbo te temeljne računovodske predpostavke je v tem, da je na območju Slovenije sprememba cen in vrednosti evra še vedno neizogiben pojav. Cene se spreminjajo zaradi posebnih in splošnih gospodarskih in družbenih vplivov (SRS, 2001).

Ko bomo odpravili inflacijo, tudi revalorizacija ne bo več potrebna. V praksi bo to takrat, ko bo inflacija relativno nizka (ko jo bomo zanemarili, kar pa teoretično ni povsem pravilno) oz. primerljiva z evropsko. Takrat bomo lahko začeli uporabljati tako revalorizacijo, kot jo poznajo MRS (Odar, 1999b, str. 56–58).

MRS dovoljujejo revalorizacijo kapitala tako, da se ohrani finančno ali stvarno pojmovani kapital, ne predpisujejo pa pravil prevrednotenja; s tem odločitev prepuščajo poslovodstvu podjetja (Anadolli, 2000, str. 14–15).

Iz tretje računovodske predpostavke je izpeljano splošno prevrednotovanje v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih, z namenom ohranjanja kupne moči kapitala v razmerah spreminjanja vrednosti evra.

Novosti v SRS se nanašajo na rešitve, sprejete v stališčih in pojasnilih Slovenskega inštituta za revizijo, na podrobnejša razkritja, na nova pravila prevrednotovanja in uskupinjevanja, na dopolnjene, spremenjene ali nove opredelitve pojmov. Spremenjena je tudi sestava standardov, poglavje B je bolj razčlenjeno in se deli na: razvrščanje, pripoznavanje in odpravo pripoznanja, začetno računovodsko merjenje, prevrednotovanje, uskupinjevanje in razkritja. Ta delitev spominja na rešitve v MRS. Bistvene razlike med doslej veljavnimi in prenovljenimi SRS se kažejo v revalorizaciji oz. prevrednotovanju, pri uskupinjevanju skupine podjetij, pri povsem novih ali zgolj prenovljenih računovodskih izkazih ter pri razkritjih (Korošec, 2002, str. 8).

Revalorizacija bo v spremenjeni obliki obstajala tudi v prihodnje, saj je edini razlog njenega obstoja ta, da tolar izgublja vrednost. Zamenjalo jo bo prevrednotovanje, ki bo pod določenimi pogoji omogočilo ohranjanje vrednosti kapitala ter poleg oslabitve sredstev in okrepitve dolgov tudi okrepitev sredstev in oslabitev dolgov glede na pošteno vrednost. Stroka je uvedla splošno prevrednotenje, ki bo spremembo kupne moči denarja popravljalo glede na menjalno razmerje med tolarjem in evrom, vendar le, če se le-to v koledarskem letu poveča za več kot 5,5 %. Računovodski izkazi bi brez kakršnega koli ponovnega vrednotenja izgubili na kredibilnosti, saj bi izkazovali nerealne dobičke oz. izgube. Kljub temu da se bo prevrednotovanje v SRS in MRS še zmeraj razlikovalo, so spremembe SRS z uvedbo okrepitve sredstev in oslabitve dolgov pripomogle k zmanjšanju razlik med SRS in MRS.

Prevrednotovanje sredstev in dolgov, ki je posledica sprememb cen oziroma vrednosti posameznih gospodarskih kategorij, se opravi zaradi okrepitve oziroma oslabitve sredstev in/ali dolgov. Pri tem se knjigovodske vrednosti prilagodijo iztržljivi vrednosti kot pošteni vrednosti. Upoštevanje oslabitve sredstev in okrepitve dolgov je obvezno, upoštevanje okrepitve sredstev in oslabitve dolgov pa dopustno.

Uskupinjevanje¹² se opravlja za skupino povezanih podjetij. Skupino sestavljajo obvladujoče podjetje ter podjetja, odvisna od obvladujočega zaradi deleža v kapitalu ali zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov. Po novem se v skupino lahko vključijo tudi pridružena podjetja, v katerih ima prevladujoče podjetje pomemben vpliv in podjetja, obvladovana skupaj z drugimi lastniki.

Prenovljeni SRS so glede uskupinjevanja sprejeli nekaj novih postopkov, ki so podobni tistim v MRS. Bolje so obrazložene metode uskupinjevanja, po novem poleg popolnega poznamo tudi druge vrste, kot so kapitalna metoda in sorazmerno uskupinjevanje. Novost je tudi razmejevanje davkov, s čimer izničimo razliko med davčnim in računovodskim dobičkom (Korošec, 2002, str. 44–45).

¹² Pred novim SRS je bil za uskupinjevanje in skupinska računovodska poročila v veljavi izraz konsolidacija in konsolidirani računovodski izkazi.

Obsežnejši, B-del¹³ novih standardov se tudi pri standardih nadziranja, proučevanja in informiranja razdeli na nova podpoglavja. Le pri SRS informiranja je poseben poudarek na potrebah po prevrednotenju, uskupinjevanju ter določbah o potrebnih razkritjih v računovodskih izkazih za zunanje uporabnike kakor tudi zahtevah pri zunanjem poročanju, ki morajo biti nujno izpolnjene. Medtem ko SRS nadziranja in proučevanja teh podpoglavij nimata. Preostale določbe B-dela standardov se obravnavajo kot strokovni napotki za notranje poročanje.

Sklepamo lahko, da se spremembe novih SRS pojavljajo pri:

- metodiki vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij,
- metodiki oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju,
- metodiki delovanja na posameznem področju računovodenja in
- terminologiji obravnavane tematike.

Vse vrste sprememb se pojavljajo oziroma v končni fazi odražajo v treh proučevanih standardih, ki obravnavajo metodiko delovanja na področjih računovodskega nadziranja, računovodskega proučevanja in računovodskega informiranja.

¹³ Standard v ožjem pomenu.

PRILOGA 2:

Tabela 2 (1/2) : Spremembe v oblikovanju in poimenovanju računovodskih kazalnikov v novih SRS 2001

novi naziv - SRS 2001	stari naziv - SRS 1993	opombe
Temeljni kazalniki stanja financiranja (vlaganja)		
a) stopnja lastniškosti financiranja	delež kapitala v financiranju	
b) stopnja dolžniškosti financiranja	delež dolgov v financiranju	
c) stopnja razmejenosti financiranja	delež pasivnih časovnih razmejitev v financiranju	
č) stopnja dolgoročnosti financiranja	delež trajnega in dolgoročnega financiranja	
d) stopnja kratkoročnosti financiranja	delež kratkoročnega financiranja	
e) stopnja osnovnosti kapitala	delež osnovnega kapitala v kapitalu	
f) koeficient dolgovno-kapitalskega razmerja	-	nov koeficient
Temeljni kazalniki stanja investiranja (naložbenja)		
a) stopnja osnovnosti investiranja	delež osnovnih sredstev	
b) stopnja obratnosti investiranja	delež obratnih sredstev	kratkoročne finančne naložbe niso med obr. sr.
c) stopnja finančnosti investiranja	delež finančnih naložb	
č) stopnja dolgoročnosti investiranja	delež dolgoročnih sredstev	v števec dodane dolgoročne poslovne terjatve
d) stopnja kratkoročnosti investiranja	delež kratkoročnih sredstev	iz števca izvzete dolgoročne poslovne terjatve
e) stopnja odpisanosti osnovnih sredstev	odpisanost osnovnih sredstev	
f) koeficient opremljenosti dela z osnovnimi sredstvi	-	nov koeficient
g) koeficient tehnične opremljenosti dela	tehnična opremljenost dela	
Temeljni kazalniki vodoravnega finančnega ustroja		
a) koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev	kapitalska pokritost osnovnih sredstev	
b) koeficient kapitalske pokritosti dolgoročnih sredstev	kapitalska pokritost dolgoročnih sredstev	
c) koeficient dolgoročne pokritosti dolgoročnih sredstev	kapitalska in dolgoročna pokritost dolgoročnih sredstev	
č) koeficient dolgoročne pokritosti dolgoročnih sredstev in normalnih zalog	kapitalska in dolgoročna pokritost dolgoročnih sredstev in normalnih zalog	
d) koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti (hitri koeficient)	neposredna pokritost kratkoročnih obveznosti (hitri koeficient)	
e) koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient)	pospešena pokritost kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient)	
f) koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient)	kratkoročna pokritost kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient)	
g) koeficient komercialnega terjatveno-obveznostnega razmerja	razmerje med komercialnimi terjatvami in obveznostmi	
h) koeficient kratkoročnega terjatveno-obveznostnega razmerja	razmerje med kratkoročnimi terjatvami in obveznostmi	
Temeljni kazalniki obračanja		
a) koeficient obračanja obratnih sredstev	koeficient obračanja obratnih sredstev	
b) koeficient obračanja osnovnih sredstev	koeficient obračanja osnovnih sredstev	
c) koeficient obračanja zalog materiala	koeficient obračanja zalog	
č) koeficient obračanja zalog proizvodov	koeficient obračanja zalog proizvodov	
d) koeficient obračanja zalog trgovskega blaga	koeficient obračanja zalog trgovskega blaga	v imenovalcu niso več povprečne zaloge
e) koeficient obračanja terjatev do kupcev	koeficient obračanja terjatev do kupcev	
f) koeficient mesečne zadostnosti zaloge proizvodov	zaloga proizvodov glede na mesečno prodajo	
g) koeficient dnevne trajnosti kreditirane prodaje	trajanje kupcem danih kreditov v dnevih	

Vir: SRS 29 (2001) - e) Oblikovanje računovodskih kazalnikov na podlagi računovodskih podatkov.

PRILOGA 2:

Tabela 2 (2/2): Spremembe v oblikovanju in poimenovanju računovodskih kazalnikov v novih SRS 2001

novi naziv - SRS 2001	stari naziv - SRS 1993	opombe
Temeljni kazalniki gospodarnosti	Temeljni kazalniki gospodarnosti	
a) koeficient gospodarnosti poslovanja	gospodarnost poslovanja	možna sta bila dva izračuna
b) koeficient celotne gospodarnosti	celotna gospodarnost	
c) stopnja proizvodjalne stroškovnosti poslovnih prihodkov	-	nov koeficient
č) stopnja prodajne stroškovnosti poslovnih prihodkov	delež splošnih nabavno-prodajnih stroškov v prihodkih od poslovanja	sedaj v števcu samo prodajni, brez nabavnih stroškov
d) stopnja splošnodejavnostne stroškovnosti poslovnih prihodkov	delež splošnih stroškov uprave v prihodkih od poslovanja	
e) stopnja tehnične (zmogljivostne) stroškovnosti poslovnih prihodkov	-	nov koeficient
f) stopnja delovne stroškovnosti poslovnih prihodkov	-	nov koeficient
g) stopnja materialne stroškovnosti poslovnih prihodkov	-	nov koeficient
h) stopnja storitvene stroškovnosti poslovnih prihodkov	-	nov koeficient
i) stopnja kosmate dobičkovnosti poslovnih prihodkov	dobičkonosnost prihodkov od poslovanja	
j) stopnja dobičkovnosti poslovnih prihodkov	čista dobičkonosnost prihodkov od poslovanja	
k) stopnja dobičkovnosti prihodkov	-	nov koeficient
l) stopnja čiste dobičkovnosti prihodkov	celotna čista dobičkonosnost prihodkov	
Temeljni kazalniki dobičkonosnosti	Temeljni kazalniki donosnosti	
a) koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala	čista donosnost kapitala	v števcu izvzet delež iz dobička, ki pripada drugim
b) koeficient čiste donosnosti sredstev	-	nov koeficient
c) koeficient čiste dobičkonosnosti osnovnega kapitala	-	nov koeficient
č) koeficient dividendnosti osnovnega kapitala	-	nov koeficient
d) stopnja dividendnosti čistega dobička	delež dividend navadnih delnic v čistem dobičku	v imenovalcu je sedaj povprečni čisti dobiček in ne samo čisti dobiček
e) osnovna čista dobičkonosnost navadne delnice	čista dobičkonosnost navadne delnice	v števcu čisti dobiček za navadne delničarje po odštetju prednostnih dividend
f) popravljena čista dobičkonosnost navadne delnice	-	v imenovalcu je sedaj povprečno število delnic,
g) dividendnost navadne delnice	-	nov koeficient
-	čista donosnost kapitala in dolgoročnih dolgov	nov koeficient
Temeljni kazalniki dohodkovnosti	Temeljni kazalniki dohodkovnosti z vidika zaposlenih	
a) stopnja udeležbe zaposlencev v dohodku	-	nov koeficient
b) stopnja udeležbe financerjev v dohodku	-	nov koeficient
c) stopnja udeležbe države v dohodku	-	nov koeficient
č) stopnja udeležbe podjetja v dohodku	-	nov koeficient
d) povprečna mesečna kosmata plača povečana za kosmate udeležbe zaposlencev	poprečne vračunane kosmate plače	prej na letnem nivoju in brez drugih kosmatih udeležb zaposlenih
e) povprečna mesečna čista plača povečana za čiste udeležbe zaposlencev	poprečne vračunane čiste plače	prej na letnem nivoju in brez drugih udeležb zaposlenih brez dajatev
-	delež zaposlenih v čistem dobičku	
-	koeficient povečanja kosmatih plač za delež v čistem dobičku	
Računovodski kazalniki finančne tokovnosti:	-	novi koeficienti
a) stopnja čiste prejemkovnosti poslovnih prihodkov	-	nov koeficient
b) koeficient pokritosti nove naložbe s prebitkom poslovnih prejemkov	-	nov koeficient
c) koeficient pokritosti dolgov s prebitkom poslovnih prejemkov	-	nov koeficient

Vir: SRS 29 (2001) - e) Oblikovanje računovodskih kazalnikov na podlagi računovodskih podatkov.

Priloga 3: Izkaz gibanja kapitala

Po spremembi ZGD (z dopolnilom ZGD-F) je postal obvezen in temeljni tudi izkaz gibanja kapitala. Na podlagi te zakonske zahteve so se spremenili SRS, tako da ima izkaz gibanja kapitala svoj poseben standard. To je SRS 27 (2001 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje). S tem so se sestavine računovodskih izkazov izenačile s tistimi, ki jih predpisujejo MRS. Ta računovodski izkaz so pred kratkim (Turk 1999a, str. 13) MRS sprejeli kot obvezen.

Spremembe kapitala podjetja med datumoma dveh bilanc stanja izražajo povečanje ali zmanjšanje njegovih čistih sredstev ali premoženja v obdobju, upošteva načela podrobnega merjenja, sprejeta in razkrita v računovodskih izkazih. Razen sprememb, ki izhajajo iz poslov z delničarji, kot so kapitalski prispevki in dividende, so vse spremembe kapitala celotni čisti poslovni izid, ki ga je povzročilo delovanje podjetja v obdobju (MRS 1). Ker izkaz gibanja kapitala podaja pomembne dodatne informacije uporabnikom za ocenjevanje preteklega poslovanja, je njegova uvedba pripomogla k doseganju namena informiranja.

Izkaz gibanja kapitala prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala v poslovnem letu, vključno z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgube. Namenjen je za zunanje kot tudi notranje potrebe. Lahko je predračunski ali obračunski.

V najpreprostejši obliki je podjetjem, ki niso zavezana reviziji, potrebno pri postavki kapitalne rezerve bodisi v bilanci stanja bodisi v prilogi k izkazom ločeno izkazati znesek, ki je bil v poslovnem letu pripisan, in tistega, ki je bil odpisan kapitalnim rezervam. Pri vsaki od postavk rezerv iz dobička pa na enak način izkazati:

1. zneske, ki so bili odvedeni v rezerve iz bilančnega dobička preteklega poslovnega leta po sklepu skupščine o uporabi bilančnega dobička preteklega poslovnega leta,
2. zneske, ki so bili odvedeni v rezerve iz čistega dobička poslovnega leta,
3. znesek, za katerega so bile rezerve zmanjšane zaradi uporabe v poslovnem letu.

Opis gibanja rezerv s temi postavkami je nujen za podjetja, ki niso zavezana reviziji.

ZGD-F in SRS določajo, da morajo izkaz gibanja kapitala izdelati podjetja, ki so zavezana reviziji. Izkaz gibanja kapitala pripravimo, kot določa SRS 27. Za predstavitev izberemo eno od dveh možnih oblik: a) sestavljeno ali b) več ločenih razpredelnic in tako predstaviti spremembe kapitala, obravnavane v SRS 27. Na podlagi SRS 27.4. in 27.5. se izkazujejo postavke, kot so prikazane v tabeli 1.

Tabela 1: Sestavljena razpredelnica sprememb vseh sestavin kapitala

VRSTE KAPITALA	POJAV V OBDOBJU					BILANČNI DOBIČEK
	A ZAČETNO STSNJE	B PREMIKI V KAPITAL	C PREMIKI V KAPITALU	Č PREMIKI IZ KAPITALA	D KONČNO STANJE	
I Vpoklicani kapital						
1. Osnovni kapital	X	X	X	X	X	
2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)	X	X	X		X	
II Kapitalske rezerve	X	X	X	X	X	
III Rezerve iz dobička						+/-c
1. Zakonske rezerve	X		X	X	X	
2. Rezerve za lastne deleže	X		X	X	X	
3. Statutarne rezerve	X		X	X	X	
4. Druge rezerve iz dobička	X		X	X	X	
IV Preneseni čisti poslovni izid						+b
1. Preneseni čisti dobiček	X		X	X	X	
2. Prenesena čista izguba	X	X	X		X	
V Čisti poslovni izid poslovnega leta						+a
1. Čisti dobiček poslovnega leta	X	X	X	X	X	
2. Čista izguba poslovnega leta	X	X	X		X	
VI Prevrednotovalni popravki kapitala						
1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala	X	X	X		X	
2. Posebni prevrednotovalni popravki kapitala	X	X	X	X	X	
VII Prevedbeni popravek kapitala (pri uskupinjevanju)	X	X		X	X	

Vir: SRS 27.3.b (2001) - Razvrščanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe

Za razliko od izkaza finančnih tokov sta oba prevrednotovalna popravka (tako splošni kot posebni) prisotna v izkazu gibanja kapitala. Ker pride do absolutne in obračunske spremembe kategorij kapitala, mora biti njihova sprememba razvidna v izkazu. Prevrednotovalni popravek je lahko pojav znotraj premikov v kapital ali pa premikov iz kapitala.

SRS 27 (2001) dopušča več možnih oblik izkaza gibanja kapitala. Lahko sestavimo razpredelnico a) sprememb vseh sestavin kapitala ali pa b) za vsako sestavino kapitala oblikujemo ločeno razpredelnico sprememb, kjer so na eni strani vse možne vrste kapitala, na drugi pa pojavi, ki vplivajo na posamezne postavke kapitala. V tem primeru se zaradi primerjave prikazujejo uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju z:

- uresničeni podatki v enakem prejšnjem obračunskem obdobju ali z
- načrtovanimi podatki za naslednje obračunsko obdobje ali z
- načrtovanimi podatki za isto obračunsko obdobje.

Pri obliki izkaza iz točke a, se zgornje primerjave pravilom prenesejo med pojasnila. Iz tega je ponovno razvidna povezanost z računovodskim analiziranjem, saj primerjave s sodili dodajajo računovodskim informacijam novo kakovostno razsežnost.

Priloga 4: Bilančni dobiček

ZGD-F, SRS 25 (2001), SRS 27 (2001) in SRS 30 (2001) narekujejo, da je podjetjem, ki niso zavezana reviziji, potrebno izkazati tudi poseben dodatek računovodskim izkazom, tako imenovani bilančni dobiček oz. bilančno izgubo (Tabela 3: Oblikovanje bilančnega dobička in njegova razporeditev) kot nadaljevanje izkaza poslovnega izida ali v dodatku k izkazom. Izkaz se kot priloga ali kot samostojen predstavi v podjetjih, kjer skupščina odloča o bilančnem dobičku.

Ostala podjetja (zavezanci reviziji) morajo izdelati izkaz gibanja kapitala, bilančni dobiček ali bilančno izgubo pa lahko dodajo izkazu poslovnega izida, izkazu gibanja kapitala ali pa kot samostojni dodatek k izkazom.

Bilančni dobiček je, kot določajo SRS, posebna pravno opredeljena odločitvena kategorija. Je podlaga za odločanje nadzornega sveta ali skupščine, ki vodi do končnih sprememb, predstavljenih v izkazu gibanja kapitala. Čisti poslovni izid tekočega leta se poveča za preneseni izid preteklega leta in za zmanjšanje rezerv iz dobička. Zmanjša pa se z oblikovanjem rezerv iz dobička. Na podlagi sklepa uprave se dobiček lahko razporedi v zakonske rezerve, rezerve za lastne deleže in statutarne rezerve. Nadzorni svet in uprava skupaj pa ga lahko razporedita tudi v druge rezerve iz dobička. To omogoča, da se na skupščini lahko razdeli le manj kot čisti dobiček poslovnega leta (če se morajo povečati rezerve iz dobička in ni drugih povečanj), ali da se lahko razdeli tudi več kot čisti dobiček poslovnega leta (če se uporabijo še preneseni čisti dobiček, kapitalske rezerve ali rezerve iz dobička). Bilančna izguba je lahko manjša od izgube poslovnega leta (če jo je mogoče poravnati s prenesenim čistim dobičkom iz prejšnjih let ali z zmanjšanjem kapitalskih rezerv oziroma rezerv iz dobička), lahko pa je tudi večja od izgube poslovnega leta (če ji je treba prišteti še izgubo, preneseno iz prejšnjih let, in ni drugih zmanjšanj).

Pri ugotavljanju in razporejanju bilančnega dobička in bilančne izgube je treba upoštevati možnosti in posledice iz finančnega zornega kota. Podjetja pojasnijo tudi morebitne potrebe v zvezi z ohranitvijo kupne moči kapitala ter s kritjem že obstoječih in predvidenih naložb, da bi bilo mogoče realneje presoditi, kolikšen del bilančnega dobička je mogoče razdeliti delničarjem.

Bilančni dobiček kot dodatek k računovodskim izkazom je koristna informacija za lastnike kapitala, ker jih zanima zlasti velikost in ustaljenost nadomestila njihove naložbe (kapitalskega dobička in dividend). ZGD pred novelo ZGD-F je določal kot obvezen tudi izkaz uporabe dobička in kritja izgube, ki se je uporabljal kot poročanje za statistične namene zakonodajalca, bilančni dobiček pa je zgolj nadgrajena oblika tega izkaza.

MRS ne poznajo oblike izkaza bilančnega dobička, vendar pa v MRS 1 določajo, da mora podjetje bodisi v obrazcu izkaza poslovnega izida bodisi v pojasnilih razkriti objavljeni ali predlagani znesek dividende na delnico za obdobje, na katero se nanašajo računovodski izkazi. To je zožena oblika bilančnega dobička, ki obsega samo razdelitev čistega dobička poslovnega leta med delničarje, ne pa tudi oblikovanja in zmanjševanja rezerv, prenosa preteklih poslovnih izidov in potem razporeditvijo tako dobljenega zneska ne samo med delničarje, ampak tudi v druge rezerve, prenos v naslednje leto ali za druge namene.

Priloga 5: Izkaz finančnega izida

Informiranje uporabnikov informacij v obliki izkaza finančnega izida je spremenjeno, predvsem pa pravilnejše in za uporabnika zanesljivejše, ker je prišlo do večjih sprememb na področju standardov, ki urejajo ta izkaz.

V obdobju veljave starih SRS (1993) sta se uporabljala dva izkaza, in sicer izkaz denarnih tokov, ki je prikazoval prejemke, izdatke in stanje denarnih sredstev v podjetju, in izkaz finančnih tokov, ki je prikazoval, kako pritoki in odtoki vplivajo na spremembe stanja denarnih sredstev v obdobju. Izkaz finančnih tokov po SRS 26 (1993) je vseboval pomembne informacije za odločanje na področju financiranja, izkaz denarnih tokov po SRS 27 (1993) pa je bilo pomembno sredstvo za pregled nad zagotavljanjem plačilne sposobnosti podjetja. Oba izkaza sta bila namenjena zadovoljevanju potreb notranjih uporabnikov informacij. Izkaz finančnih tokov pa je bil zaradi svoje zakonske podlage tudi priloga letnemu računovodskemu poročilu podjetja in tako namenjen zunanjim uporabnikom informacij.

Da smo dobili zanesljiv in dejanski prikaz finančnih in denarnih tokov, smo morali izločiti vpliv inflacije in revalorizacije, le tako posledice inflacije niso bile vidne kot pritoki dejavnosti financiranja zaradi povečanja kapitala. Zaradi vseh popravkov, ki so bili potrebni, da pridemo do izkaza dejanskih denarnih tokov, zunanji uporabnik ni imel dovolj informacij, da bi sestavil izkaz finančnih tokov le na podlagi dveh zaporednih bilanc stanja in izkaza uspeha. Potrebno je bilo še veliko informacij, s katerimi razpolaga samo računovodstvo podjetja (Valentinčič, 1999). Zaradi manjšega vpliva inflacijskih razmer in s tem povezano ukinitvijo instituta revalorizacije so izginile zahtevane posebnosti sestavljanja izkaza finančnih tokov v inflacijskih razmerah (Fekonja, Brvar, 1998).

'Neustreznost' SRS (1993), ki so urejala področje izkazovanja finančnih in denarnih tokov, je povzročila, da je nastal novi standard SRS 26 (2001) – Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje, ki pokriva obe stari področji.

Prenovljeni SRS 26 – Izkaz finančnega izida združuje prej samostojna standarda izkaz finančnih tokov in izkaz denarnih tokov (Koželj, 2000, str. 27).

V njem so izkazane spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov. Glede na možnost zagotavljanja podatkov sta dovoljeni neposredna in posredna metoda sestave izkaza. V pojasnilih k računovodskim izkazom je treba razkriti metodo ter od kod izhajajo podatki za postavke v njem. Po prvi različici bomo začetnemu stanju denarnih sredstev prišteli finančni izid v obdobju, da bomo dobili končno stanje denarnih sredstev. Finančni izid bodo sestavljali prejemki in izdatki pri poslovanju, investiranju in financiranju. Po drugi različici bomo končno stanje denarnih sredstev izračunali na enak način, finančni izid pa bo posledica pritokov in odtokov pri poslovanju, investiranju in financiranju. Iz finančnih tokov bodo izključeni vsi pritoki in odtoki, ki ne bodo povezani s prejemki in izdatki (Turk, 1999a, str. 13).

Predstavitve v izkazu so lahko širše, kot predpisuje SRS 26 – Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje, če se s tem poveča izrazna moč izkaza. Dopuščenih je več možnih oblik izkaza finančnega izida. Zaradi primerjave se podatki prikazujejo v dveh ločenih stolpcih, od katerih so v enem uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju, v drugem pa:

- uresničeni podatki v enakem prejšnjem obračunskem obdobju ali
- načrtovani podatki za naslednje obračunsko obdobje ali
- načrtovani podatki za isto obračunsko obdobje.

Iz tega je ponovno razvidna povezanost z računovodskim analiziranjem, saj primerjave s sodili dodajajo računovodskim informacijam novo kakovostno razsežnost.

Podjetjem, ki niso zavezana za revizijo, ni treba izdelati izkaza.

Novi SRS 26 2001 pravilneje razkriva nedenarne tokove. V starih SRS (1993) so bili ti posli vključeni v izkaz, kar je zameglilo sliko dejanskih pritokov in odtokov naložbene in finančne dejavnosti podjetja. Sedaj pa so nedenarni posli izključeni iz izkaza finančnega izida in razkriti v dodatku. Sprememba je skladna z določili MRS (43. člen, MRS 7, 2001). Novi izkaz tudi upošteva omejitve pobotanih zmanjšanih in povečanih gospodarske kategorije, MRS 7 pa smo se približali tudi s tem, da smo obresti in deleže v dobičku v drugih uvrstili v dejavnost investiranja oziroma financiranja, kamor po svojem značaju tudi sodijo. Uporabniki s tem pridobijo na izraznosti in zanesljivosti izkaza finančnih tokov. Lažje ocenijo možnost generiranja denarnih tokov v prihodnosti, kar predstavlja eno najpomembnejših informacij za nekatere uporabnike. Hkrati pa se ne zameglijo informacije o vseh spremembah v naložbeni in finančni dejavnosti podjetja.

Zahteva po predstavitvi izkaza finančnih tokov in ustreznih razkritij je približevanje MRS in sodobnim smernicam v računovodskem informiranju. Informacije o finančnih tokovih so koristne za oskrbovanje uporabnikov računovodskih izkazov s podlagami za presojanje sposobnosti podjetja za pridobivanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ter zadovoljevanje potreb podjetja pri uporabi teh finančnih tokov (90. člen, MRS 1, 2001)

Priloga 6: Izkaz/bilanca stanja

Izkaz stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja. Sestavi se za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega lahko pa tudi notranjega računovodskega poročanja. Od njegove vrste in narave podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem.

Obstoječe rešitve oblike bilance stanja se niso bistveno spremenile (Odar, 2000a, str. 1204). Spremembe so predvsem izrazoslovne narave, nekaj je tudi dopolnitev postavke kapitala. Prenovljeni SRS zopet razvrščajo sredstva na stalna in gibljiva, s čimer se ne približujejo MRS, saj le-ti delijo sredstva na kratkoročna in dolgoročna (Turk, 1999a, str. 10–11).

Izkaz stanja ima lahko obliko dvostranske uravnotežene bilance stanja ali zaporednega stopenjskega izkaza stanja. SRS (1993) so dopuščali le prvo obliko.

Nova oblika bilance stanja je (pri velikih in srednjih podjetjih) razčlenjena v skladu z zahtevami zakona o gospodarskih družbah ter dopolnjena z nekaterimi dodatnimi postavkami in delno z določnejšimi, uveljavljenimi krajšimi strokovnimi izrazi, uporabljenimi v kontnem načrtu. Minimalni zakonski okviri za členitev postavk so določeni v ZGD.

Bilanca stanja prikazuje zneske v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju. Za notranje računovodsko poročanje pa se lahko v prvem stolpcu izkazujejo načrtovani podatki za naslednje obračunsko obdobje in v drugem uresničeni v obravnavanem obračunskem obdobju ali v prvem uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem načrtovani za isto obdobje. Ob tem posegajo standardi na področje notranjega računovodskega informiranja, kar je netipično za standarde.

Standardi določajo, da morajo pojasnila k bilanci stanja vsebovati: razkritja v zvezi s posameznimi kategorijami v bilanci stanja morajo ustrezati zahtevam po razkritjih iz e-podpoglavij novih SRS 1.-12. za posamezne kategorije sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki govorijo o razkrivanju kategorij. Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo pri vseh izkazanih gospodarskih kategorijah, razen pri kapitalu, razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke.

Pri razkrivanju kapitala mora podjetje, ki ni zavezano reviziji, posebej razkriti poslovna izida, izračunana na podlagi splošnega prevrednotenja zaradi ohranjanja kupne moči kapitala v evrih in na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin. To mora storiti tudi, če se v skladu s SRS 8.28 splošno prevrednotenje kapitala ne opravlja.

Preostala podjetja, to je podjetja, ki so zavezana reviziji, pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s posameznimi standardi. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih. Le s predstavitvijo teh pomembnih razkritij, ki jih zahteva posamezni standard, se revizor lahko prepriča o pravilnosti in ustreznosti izkazanih ekonomskih kategorij v računovodskih izkazih.

Zaradi potreb pri računovodskem proučevanju se predstavi tehtano povprečno število delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju in v vseh predstavljenih obračunskih obdobjih ter se izračuna popravljen (diluted) čisti dobiček na delnico.

Priloga 7: Izkaz poslovnega izida

Izkaz uspeha se po novem imenuje izkaz poslovnega izida, vendar sta si vsebinsko kljub temu precej podobna (Koželj, 2000, str. 27).

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja. Sestavi se za splošne ali posebne namene za potrebe zunanjega lahko pa tudi notranjega računovodskega poročanja. Od njegove vrste in narave podjetja sta odvisna obseg in razčlenitev postavk v njem.

Izkaz poslovnega izida ima obliko zaporednega stopenjskega izkaza stanja in je lahko sestavljen v eni izmed dveh stopenjskih oblik (različica I in II). SRS (1993) so dopuščali tudi tretjo obliko, ki je bila dvostranska bilanca uspeha (različica III). Dvostranski uravnotežen izkaz poslovnega izida ni več mogoč. Standard daje prednost različici II, podjetje pa si izbere tisto, ki mu bolj ustreza tudi glede na njegove mednarodne stike.

Izkaz poslovnega izida ima pri vseh podjetjih, ne glede na njihovo velikost, osnovno razčlenitev v skladu z zahtevami zakona o gospodarskih družbah, dopolnjeno z nekaterimi dodatnimi postavkami in delno z določnejšimi, uveljavljenimi krajšimi strokovnimi izrazi, uporabljenimi v kontnem načrtu.

Med finančnimi prihodki bodo po novem tudi prevrednotovalni finančni prihodki in med finančnimi odhodki prevrednotovalni finančni odhodki. Pojavljali se bodo ne glede na to, kateri tip izkaza uspeha bomo pripravili (Turk, 1999a, str. 12). Izredni odhodki bodo sestavljeni iz izrednih odhodkov brez prevrednotovalnega popravka kapitala in za prevrednotovalni popravek kapitala. V skupinskem izkazu poslovnega izida pa je nova postavka čistega poslovnega izida manjšinskih lastnikov. Posebej je potrebno prikazati davek od dobička, nastalega zaradi rednega in zunaj rednega poslovanja.

Izkaz poslovnega izida, enako, kot so določali SRS (1993), prikazuje zneske v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju. Informacije za prejšnje obračunsko obdobje se ne preračunajo. Nova pa je določitev standarda, ki se nanaša na obliko izkaza poslovnega izida za notranje računovodsko poročanje. V prvem stolpcu se tako lahko izkazujejo načrtovani podatki za naslednje obračunsko obdobje in v drugem uresničeni v obravnavnem obračunskem obdobju ali v prvem uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem načrtovani za isto obdobje.

V izkazu poslovnega izida za medletno obdobje se zneski v stolpcu za obravnavano medletno obdobje v naslednjem stolpcu dopolnijo z nabiralnimi zneski za obravnavano poslovno leto do danega datuma ter spet v nadaljnjem stolpcu še s podatki za primerljiva medletna obdobja prejšnjega poslovnega leta.

Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida se prilagodi velikosti podjetja, dejstvu, da je obvladujoče ali odvisno podjetje, poročanju po odsekih in medletnemu poročanju.

Priloga 8: I. Razkritja k bilanci stanja in k izkazu poslovnega izida

Pojasnila k medletnim računovodskim izkazom morajo vsebovati:

- a) izjavo, da so bile uporabljene iste računovodske usmeritve in metode kot v zadnjem letnem računovodskem izkazu, če je prišlo do sprememb, pa opisati njihovo vrsto in njihov znesek;
- b) vrsto in znesek sprememb ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih medletnih obdobjih istega poslovnega leta, ali ocen zneskov, o katerih se je poročalo v prejšnjih poslovnih letih, če takšne spremembe pomembno vplivajo na obravnavano medletno obdobje;
- c) pomembne dogodke po koncu medletnega obdobja, ki niso bili izkazani v računovodskih izkazih za medletno obdobje.

II. Razkritja k bilanci stanja

SRS določajo, da morajo pojasnila k bilanci stanja vsebovati preračun:

- sredstev in obveznosti (dolgovi) v skladu z dogodki po datumu bilance stanja, če iz teh dogodkov izvirajo dodatni dokazi, koristni pri ocenjevanju zneskov, ki na dan bilance stanja vplivajo na stanje ali kažejo, da predpostavka o časovni neomejenosti delovanja v zvezi s celotnim podjetjem ali z njegovim delom ne drži.
- Sredstva in obveznosti (dolgovi) se v bilanci stanja ne preračunajo v skladu z dogodki po datumu bilance stanja, ki na dan bilance stanja ne vplivajo na stanje, se pa razkrijejo, če so tako pomembni, da bi se sicer zmanjšala zmožnost uporabnikov bilance stanja izdelati ustrezne ocene in sprejeti pravilne odločitve. Pri tem je treba zagotoviti informacije o vrsti dogodka in oceno zneska ali izjavo, da taka ocena ni mogoča.

Dividende, navedene v zvezi z obračunskim obdobjem, za katero je sestavljena bilanca stanja, ter predlagane ali objavljene po dnevu bilance stanja, vendar pred odobritvijo računovodskih izkazov, se bodisi preračunajo bodisi razkrijejo.

Postavke v bilanci stanja se prikazujejo po neodpisani vrednosti kot razliki med celotno vrednostjo in popravkom vrednosti. Razkrijeta se tudi dejanska oziroma prevrednotena nabavna vrednost ter popravek vrednosti posameznih kategorij neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev na koncu poslovnega leta. V pojasnilih se tudi razkrije, katera opredmetena osnovna sredstva so pridobljena s finančnim najemom. Podjetja, zavezana reviziji, izdelajo razpredelnico za posamezne kategorije stalnih sredstev, kjer so za poslovno leto razkrite začetne neodpisane vrednosti, pridobitve, prekvalifikacije, odtujitve, amortizacija in prevrednotovalna doknjitvenja, kar dá končno neodpisano vrednost.

Zaradi **potreb pri računovodskem proučevanju** se predstavi tehtano povprečno število delnic, uveljavljajočih se v obračunskem obdobju in v vseh predstavljenih obračunskih obdobjih (zamenjava možnostnih navadnih delnic vpliva na popravljen čisti dobiček na delnico).

III. Razkritja k izkazu poslovnega izida

SRS določajo, da morajo pojasnila k izkazu poslovnega izida vsebovati:

- možno izgubo, ki še ni pripoznana kot odhodek in kot obveznost, ker nista izpolnjena pogoja, da se je verjetno zmanjšala vrednost kakega sredstva ali da bo nastal kak dolg na dan bilance stanja in da je znesek izgube mogoče razumno oceniti. Pri tem se zagotovijo informacije o vrsti pojava in negotovih dejavnikih ter ocena učinka;
- možni dobiček, če je verjetno, da bo dosežen, ne sme pa biti pripoznan kot prihodek ali kot sredstvo. Pri tem se zagotovijo informacije o vrsti pojava in negotovih dejavnikih ter ocena učinka;
- čisti dobiček/izgubo, ki pripada navadnim delničarjem (kot osnovni in tudi kot popravljen čisti dobiček, upoštevajoč zamenjavo popravljenih možnostnih navadnih delnic in spremembo prihodkov ali odhodkov, ki bi ob tem nastali);
- čisti dobiček/izgubo, ki pripada prednostnim delničarjem;

Čista dobička se poleg tega popravita za učinke a) bistvenih napak in popravkov, ki so posledice sprememb računovodskih usmeritev, ter b) poslovnih združitvev, ki pomenijo združitvev kapitalskih deležev. Razkrijejo se zneski, uporabljeni kot števci pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico ter tehtano povprečno število navadnih delnic, uporabljeno kot imenovalec pri izračunavanju osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico.

- pojasnitev stroškov po funkcionalnih skupinah z vštetiimi ustreznimi stroški amortizacije pri izkazu poslovnega izida po različici I. Podjetje, ki se odloči za obliko izkaza poslovnega izida po različici II, pa mora v prilogi pojasniti stroške po vrstah;

Enako so določali že SRS (1993).

- ločeno predstavitev stroškov pokojninskih zavarovanj;
- prevrednotovalne popravke poslovnih odhodkov pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, opredmetenih osnovnih sredstvih ter pri obratnih sredstvih.

Pojasnila k medletnim računovodskim izkazom poslovnega izida morajo poleg vsebin, ki jih vsebujeta tako bilanca stanja kot tudi izkaz poslovnega izida (a, b, c), vsebovati tudi:

- d) pojasnilo o sezonski naravi in z njo povezani uspešnosti medletnega delovanja,
- e) prihodke in poslovne izide tistih področnih ali območnih odsekov, ki so glavno izhodišče za poročanje po odsekih;

Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo pri vseh izkazanih gospodarskih kategorijah, razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, razen pri:

- a) razkrivanju stroškov dela in stroškov povračil zaposlenim, kjer se posebej razkrijejo deleži v dobičku, ki jih skupščina določi tistim, ki niso lastniki;
- b) pri razkrivanju stroškov po stroškovnih mestih ter stroškovnih nosilcih se upošteva poslovne skrivnosti in se razkrivajo le metode, po katerih so

ugotovljeni stroški, ki so podlaga tako za vrednotenje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje kakor za ugotavljanje stroškov po področnih in območnih odsekih ter pri tistem delu podjetja, kjer se poslovanje ustavlja.

Preostala podjetja, to je podjetja, ki so zavezana reviziji, pa morajo ustrezati tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s posameznim standardom – e-točko B-poglavja v SRS 13-19, ki določa natančnejše razkrivanje posamezne ekonomske kategorije. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih.