

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**ANALIZA PRIMERLJIVOSTI LETNEGA POROČILA
PORTUGALSKEGA PODJETJA IN SLOVENSKEGA
PODJETJA**

Ljubljana, marec 2007

MELITA MENARD

IZJAVA

Študentka Melita Menard izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 13. 3. 2007

Podpis: _____

KAZALO VSEBINE

1	<i>Uvod</i>	1
2	<i>Letno poročilo podjetij</i>	2
2.1	Opredelitev pojma letno poročilo	2
2.2	Vsebina letnega poročila	3
2.3	Obvezna in neobvezna pojasnila	4
3	<i>Računovodsko merjenje in izkazovanje gospodarskih kategorij v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida v Sloveniji in na Portugalskem</i>	5
3.1	Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja	5
3.2	Začetno in kasnejše merjenje posameznih gospodarskih kategorij	6
3.2.1	Stalna/dolgoročna sredstva	6
3.2.2	Gibljiva/kratkoročna sredstva	9
3.2.3	Kapital	11
3.2.4	Rezervacije	11
3.2.5	Obveznosti (dolgovi)	11
4	<i>Značilnosti letnih poročil v Sloveniji in na Portugalskem</i>	12
4.1	Značilnosti letnega poročila v Sloveniji	12
4.2	Značilnosti letnega poročila na Portugalskem	13
4.3	Značilnosti in oblika bilance stanja po SRS in POC	13
4.4	Značilnosti in oblika izkaza poslovnega izida po SRS in POC	14
5	<i>Analiza podobnosti in razlik med bilanco stanja in izkazom poslovnega izida v Sloveniji in na Portugalskem</i>	15
5.1	Računovodske rešitve v bilanci stanja	15
5.1.1	Sredstva	15
5.1.2	Kapital	27
5.1.3	Rezervacije	29
5.1.4	Dolgoročne obveznosti/kratkoročne obveznosti	31
5.1.5	Kratkoročne pasivne časovne razmejitev	33
5.2	Računovodske rešitve v izkazu poslovnega izida	34
5.2.1	Stroški materiala in storitev	34
5.2.2	Stroški dela in povračil zaposlencem	35
5.2.3	Amortizacija	35
5.2.4	Stroški rezervacij	36
5.2.5	Odhodki	36
5.2.6	Prihodki	38
5.2.7	Poslovni izid	40
6	<i>Sklep</i>	41
	<i>Literatura</i>	43
	<i>Viri</i>	44
	<i>Priloge</i>	1

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Delitev podjetji po velikosti</i>	12
<i>Tabela 2: Delitev dolgoročnih (SRS)/stalnih sredstev (POC)</i>	16
<i>Tabela 3: Kategorije neopredmetenih sredstev</i>	18
<i>Tabela 4: Delitev kratkoročnih (SRS)/gibljivih (POC) sredstev</i>	21
<i>Tabela 5: Opis posameznih kategorij terjatev</i>	25
<i>Tabela 6: Sestavni deli kapitala</i>	28

KAZALO SLIK

<i>Slika 1: Delitev sredstev</i>	15
<i>Slika 2: Delitev opredmetenih osnovnih sredstev</i>	17
<i>Slika 3: Delitev finančnih naložb</i>	20
<i>Slika 4: Delitev zalog</i>	22
<i>Slika 5: Delitev denarnih sredstev</i>	23
<i>Slika 6: Delitev poslovnih terjatev</i>	25
<i>Slika 7: Delitev rezervacij</i>	30
<i>Slika 8: Delitev obveznosti</i>	31
<i>Slika 9: Delitev prihodkov</i>	38

1 Uvod

Mednarodna podjetja, ki imajo v različnih državah odvisna podjetja, se soočajo s pripravo računovodskih izkazov po različnih zbirkah računovodskih standardov. Posamezna podjetja v skupini morajo za potrebe sestavljanja konsolidiranih računovodskih izkazov sestaviti računovodske izkaze po standardih, ki veljajo v tisti državi, v kateri poslujejo, poleg tega pa tudi po standardih, ki veljajo v državi obvladujočega podjetja (Vezjak, 2004, str. 99).

Namen mojega diplomskega dela je predstaviti letno poročilo, narejeno po Slovenskih računovodskih standardih (SRS), in letno poročilo, narejeno po Portugalskih računovodskih standardih (POC). Čim bolj podrobno sem poizkusila prikazati značilnosti računovodskih rešitev ter njihovega merjenja in prikazovanja v letnem poročilu tako po SRS kot tudi po POC.

Cilj mojega diplomskega dela je ugotoviti, ali je možna primerjava med letnim poročilom, narejenim po SRS in po POC. Kjer je primerjava mogoča, sem prikazala bistvene razlike in podobnosti med omenjenima letnima poročiloma ter opredelila prilagoditve, ki bi jih bilo treba izvesti, da bi se letno poročilo, narejeno po Portugalskih računovodskih standardih, skladalo z letnim poročilom po Slovenskih računovodskih standardih.

Diplomsko delo je sestavljeno iz šestih poglavij, vključno z uvodnim in sklepnim delom. Prvo poglavje je uvod, v drugem pa sem podrobneje opisala letno poročilo. Najprej sem predstavila definicije letnega poročila z vidika različnih avtorjev, naštela uporabnike letnega poročila, prikazala temeljno vsebino ter opisala, kaj so in katera so obvezna in neobvezna, torej prostovoljna razkritja v letnem poročilu.

Tretje poglavje je posvečeno računovodskemu merjenju in izkazovanju gospodarskih kategorij v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida v Sloveniji in na Portugalskem; v tem poglavju so prikazane in opisane tudi temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja po SRS in POC.

Četrto poglavje je namenjeno značilnostim letnih poročil v Sloveniji in na Portugalskem. Poskušala sem predstaviti bistvene značilnosti zakonov in predpisov, ki veljajo v Sloveniji in na Portugalskem ter ki vplivajo na obliko in vsebino letnega poročila. V petem poglavju so predstavljene podobnosti in razlike med bilanco stanja (BS) in izkazom poslovnega izida (IPI), narejenih po SRS in POC. Te razlike so opisane po posameznih postavkah BS in IPI.

Zadnje poglavje je namenjeno sklepnim mislim.

2 Letno poročilo podjetij

2.1 Opredelitev pojma letno poročilo

Vsako poročilo, ki ga v podjetju pripravijo, mora imeti neki namen, ki ga mora poznati tisti, ki poročilo pripravlja. Med poročila, katerih bistveni namen je, informirati tiste, ki so zainteresirani za delovanje podjetja, sodi tudi letno poročilo.

Pri različnih avtorjih se opredelitev pojma letno poročilo razlikuje predvsem v delu, v katerem avtorji izpostavljajo pomembnost različnih delov letnega poročila. Nekateri izpostavljajo računovodsko poročilo, drugi pa poslovno. V nadaljevanju bom predstavila različne opredelitve letnega poročila.

Letno poročilo je popoln sklop revidiranih računovodskih izkazov, ki jih podjetje enkrat letno posreduje delničarjem in drugim zainteresiranim osebam; predstavlja povzetek gospodarskih rezultatov v preteklem letu in načrte za prihodnost. Pogosto so poročila barvno privlačna in so del odnosov z javnostmi, zato vsebujejo slike vodstva, pomembnejših izdelkov in novih poslovnih zgradb. Vendar pa je osnovna funkcija letnega poročila poročanje o finančnem stanju podjetja (Weygrandt, Keiso, 1995, str. I-1).

Podjetje z letnim poročilom delničarjem poroča o stanju sredstev in obveznostih ter uspešnosti. Kljub temu letno poročilo ni namenjeno samo delničarjem, ampak tudi javnosti. Letno poročilo podjetja zanima predvsem prihodnje investitorje, posojilodajalce, kupce, dobavitelje, zaposlence in tudi državo (Pratt, 1990, str. 39).

Za Grubana, Verčiča in Zavrla je letno poročilo »najpomembnejša periodična listina komuniciranja uprave podjetja z lastniki in finančnim okoljem. Besedilo, številke in oblika skupaj dajejo vtis resnosti in zanesljivosti vodstva in podjetja kot celote. Letno poročilo ne le poroča, temveč tudi razlaga ozadje preteklih dogajanj in namene za prihodnost. Njegova vrednost je trajna in v svetu obstajajo tudi urejene zbirke letnih poročil najpomembnejših podjetij.« (Gruban, Verčič, Zavrl, 1997, str. 105.)

Horvatova opredeli letno poročilo takole: »Letno poročilo je natisnjena predstavitev podjetja obstoječim ali možnim lastnikom, zaposlenim, poslovnim partnerjem in drugim interesnim skupinam. V svetu je eno najbolj uveljavljenih sredstev, s katerimi poslovodstvo predstavi javnosti podjetje v celoti, in sicer tako njegove dosežke kot njegovo perspektivo.« (Horvat, 2001, str. 126.)

Uporabniki letnih poročil so lastniki, kupci, tekmeci, zaposlenci in njihovi predstavniki, vlada, predstavniki občin, investitorji, dobavitelji, posojilodajalci in managerji (Atrill, 1996, str. 2).

Vsaka od navedenih skupin ima svoj način ocenjevanja podjetja in dogajanja v njem. Na podlagi teh ocen se uporabniki informacij odločajo o nadaljnjem delovanju, povezanem s poslovanjem podjetja. Da bi bile odločitve uporabnikov čim bolj učinkovite, pa uporabniki pričakujejo, da bodo podjetja posredovala resnične informacije, ki odražajo dejansko stanje v podjetju (Kavčič, 1998, str. 12).

2.2 Vsebina letnega poročila

Vsebina letnega poročila je predpisana v grobem. Z oblikovanjem pravil poskušajo poenotiti pripravo, vsebino in obliko poročil, ki so namenjena širši javnosti. Zakonodaja tako omogoča lažjo primerjavo letnih poročil in povečuje zaupanje v objavljene podatke. Vendar morajo oblikovalci zakonodaje in računovodskih standardov slediti spremembam v poslovnem okolju, saj se ta ves čas spreminja (Pratt, 1990, str. 30).

Letno poročilo je običajno razdeljeno na tri sestavne dele: uvodnega, opisnega in računovodskega.

Vsi deli poročila sestavljajo celoto, kljub temu so namenjeni različnim uporabnikom. Uvodni del je najbolj splošen in namenjen najmanj strokovnemu bralcu. Vsak, ki prebere uvodni del, lahko iz njega izve, ali je podjetje poslovalo uspešno ali ne. Opisni del, ki sledi uvodnemu, mora biti precej podrobnejši ter mora vsebovati razčlenitev poslovanja po posameznih poslovnih funkcijah in posameznih delih podjetja. Računovodski del poslovnega poročila povzema računovodsko poročilo in prikazuje prej nedenarno izražene informacije v denarni obliki, prav tako so v računovodskem delu prikazani tudi kazalniki.

Uvodni in splošni del letnega poročila

Prvi del poročila običajno obsega povzetek poročila uprave z najpomembnejšimi podatki o delovanju podjetja v letu poročanja; temu sledi formalno pismo direktorja.

Med najpomembnejše podatke sodijo (Kavčič, 1998, str. 13):

- prodaja, razčlenjena po trgih, glavnih proizvodih, primerjalno s preteklim letom, z načrtom, s povprečjem panoge, z najboljšimi po svetu in doma, prodaja na zaposlenca, tržna pozicija;
- razvoj, kakovost proizvodov in proizvodnja predvsem primerjalno z drugimi podjetji;
- pomembna vlaganja in njihov vpliv na povečanje proizvodnje in prodaje, tržnega deleža ter dobičkonosnost sredstev in kapitala;
- dobičkonosnost kapitala in dobičkonosnost sredstev primerjalno s panogo, v katero podjetje sodi, načrtovano dobičkonosnostjo in dobičkonosnostjo v preteklih letih;
- plačilna spodobnost z obrazložitvijo, kje so vzroki za, denimo, slabšo plačilno sposobnost in kako je podjetje reševalo probleme plačilne nesposobnosti;
- kadrovska problematika z vidika spremembe v izobrazbeni sestavi zaposlencev, njihove fluktuacije in izobraževanja;

- lastniška sestava podjetja ter podatki o delnicah in donosu na delnico;
- poslovanje enot v tujini;
- glavne težave, ki so se pojavljale v letu, in način njihovega reševanja vnaprej;
- in še nekatere druge (po oceni podjetja) pomembne podatke.

Iz tega dela letnega poročila mora biti razvidno, kako uspešno je podjetje izrabljalo razpoložljive prvine poslovnega procesa, kar lahko sklepamo iz dobička ali izgube, ki jo je imelo podjetje.

Računovodski del letnega poročila sestavljajo naslednji temeljni računovodski izkazi: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala.

Glede na značilnosti računovodskih izkazov lahko te razdelimo na dve skupini, in sicer (Odar, 2002, str. 76):

1. računovodski izkazi, ki se nanašajo na določeno točko v času; taka je bilanca stanja, v kateri podjetje poroča o stanju sredstev, dolgov in kapitala na določen dan;
2. računovodski izkazi, ki se nanašajo na izbrano računsko obdobje.

Teh je več:

- izkaz poslovnega izida, v katerem podjetje poroča o prihodkih, odhodkih, dobičkih in izgubah ter čistem dobičku in izgubi;
- izkaz denarnih tokov, v katerem podjetje poroča o denarnih tokovih iz poslovne dejavnosti, investiranja in financiranja;
- izkaz sprememb kapitala, v katerem podjetje poroča o vseh spremembah kapitala glede na začetno stanje kapitala v obračunskem obdobju.

2.3 Obvezna in neobvezna pojasnila

Obvezna razkritja

Razkritja, ki jih obravnava računovodska stroka, so vse razkrite informacije v letnih poročilih, razen tistih, ki so razkrite v temeljnih računovodskih izkazih. Informacije, razkrite v računovodskih izkazih, so tako imenovana vrednostna razkritja. Poznamo tudi nevrednostna razkritja, to so lahko opisi in dejstva, ki so lahko kvantificirana v drugih nedenarnih enotah. Razkritja se na računovodske izkaze nanašajo ali pa jih dopolnjujejo (Vežjak, 2002, str. 30).

Skladno s 4. smernico Evropske unije je treba razkriti (Vežjak, 2002, str. 32):

- uporabljene metode vrednotenja posameznih postavk,
- kapitalske povezave,
- podatke o delnicah,
- dolgoročne obveznosti in obveznosti, ki so stvarno zavarovane,
- informacije o čistih dobičkih po odsekih,

- povprečno število zaposlencev in stroške dela,
- zneske in pogoje posojil članom upravnih, poslovnih in nadzornih organov.

Neobvezna razkritja so del obveznih razkritij. Pojavljajo se predvsem v poslovnem poročilu. O vsebini in obsegu informacij, ki jih bo podjetje razkrilo uporabnikom, lahko podjetja sama presodijo. Tista, ki se odločijo za prostovoljna razkritja, se želijo od drugih razlikovati po večji količini kakovostnih informacij o poslovanju, ki jih ponudijo zunanjim uporabnikom (Horvat, 2003, str. 62).

Sestavine splošnega oziroma poslovnega poročila lahko združimo takole (Horvat, 2003, str. 68): gospodarska gibanja, prodaja in trženje, analiza poslovanja, zaposlenci, kupci, dobavitelji, delničarji, naložbe, raziskovanje in razvijanje ter kakovost, okoljevarstvena dejavnost, družbena odgovornost in načrti.

Te sestavine so predlog poglavij v letnem poročilu, ki je nastal po preučitvi letnih poročil v Sloveniji in tujini. Tako vrstni red kot tudi poimenovanje sestavin nista pomembna.

Podjetje se lahko odloči, da bo posamezne postavke združilo ali jih podrobneje razčlenilo. Večina zgornjih prostovoljnih razkritij je že obvezna, ali pa bodo kmalu postala obvezna (Horvat, 2003, str. 62).

3 Računovodsko merjenje in izkazovanje gospodarskih kategorij v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida v Sloveniji in na Portugalskem

3.1 Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja

Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja so tako pri nas kot na Portugalskem napisane v računovodskih standardih. Njihov pregled in vsebina sta prikazana v nadaljevanju prav tako pa tudi v Prilogi 1.

Nastanek poslovnega dogodka pomeni, da se poslovni dogodki upoštevajo takrat, ko ti nastanejo, in ne šele takrat, ko pride do plačila. Tako po SRS kot tudi po POC je to načelo eno od temeljnih računovodskih načel.

Neomejenost delovanja; s to predpostavko se razume, da podjetje nima namena niti potrebe, da bi začelo postopek likvidacije ali zmanjšalo obseg poslovanja. To načelo je tako po SRS kot po POC temeljno računovodsko načelo.

Ustreznost pomeni, da konti in knjižbe ustrezajo določenemu namenu in pravilom. Ustreznost je tako po SRS kot po POC eno od kakovostnih računovodskih načel.

Razumljivost pomeni, da lahko razumemo tako postavke kot tudi pomen kontov in knjižb na njih. Po SRS je to načelo kakovostno računovodsko načelo, po POC pa ni posebej definirano ampak izhaja iz kakovostnih načel računovodenja.

Podatki in informacije so *zanesljivi*, kadar postavke ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč; poslovne dogodke je treba obravnavati v skladu z njihovo vsebino in v denarni merski enoti izraženo resničnostjo, in ne zgolj glede na njihovo pravno obliko. Zanesljivost je tako po SRS kot po POC eno od kakovostnih računovodskih načel.

Primerljivost pomeni, da lahko primerjamo postavke v računovodskih izkazih istega podjetja v različnih letih; pomeni pa tudi primerljivost računovodskih izkazov različnih podjetij. Po SRS in POC je primerljivost kakovostno računovodsko načelo.

Popolnost pomeni, da so informacije, ki jih vsebujejo računovodski izkazi, zanesljive le, če so popolne glede pomembnosti in stroškov. Zaradi opustitve je lahko informacija napačna ali zavajajoča ter zaradi tega glede ustreznosti nezanesljiva in pomanjkljiva. Načelo popolnosti je tako po SRS kot po POC del načela zanesljivosti.

Zahteva po *previdnosti* temelji na dejstvu, da so številni poslovni dogodki povezani z negotovostjo, kar je razlog, da jih je treba obravnavati razumno in preišljeno ter upoštevati možne posledice. Po SRS je to načelo del načela ustreznosti, po POC pa je to temeljno računovodsko načelo.

Računovodski izkazi morajo prikazovati vse postavke, ki so dovolj *pomembne*, da lahko vplivajo na ocene in odločitve uporabnikov informacij in podatkov. Po SRS je načelo pomembnosti del načela ustreznosti, po POC je to načelo eno od temeljnih računovodskih načel.

3.2 Začetno in kasnejše merjenje posameznih gospodarskih kategorij

3.2.1 Stalna/dolgoročna sredstva

Po SRS se sredstva delijo na dolgoročna in kratkoročna, po POC pa na stalna in gibljiva. Pojem stalnih sredstev je ožji od pojma dolgoročnih sredstev, saj dolgoročna sredstva poleg opredmetenih sredstev, dolgoročnih finančnih investicij in neopredmetenih sredstev zajemajo še dolgoročne poslovne terjatve. Tako dolgoročna kot stalna sredstva se praviloma preoblikujejo v obdobju, daljšem od enega leta.

Začetno vrednotenje dolgoročnih/stalnih sredstev se tako po SRS kot po POC izvede po nabavni vrednosti ali proizvodjalnih stroških.

Definicija nabavne vrednosti je po SRS in POC naslednja: nabavna cena je seštevek nakupne cene, uvoznih in drugih nevračljivih nakupnih dajatev ter neposrednih stroškov nabave. Od nabavne cene pa odštejemo dobljene popuste.

Proizvajalni stroški so opredeljeni kot neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, drugi neposredni stroški in posredni proizvodjalni stroški. Proizvajalni stroški ne vključujejo stroškov prodaje in splošnih služb.

Kasnejše merjenje v obliki prevrednotovanja¹ se tako po SRS kot po POC izvede po nabavni/proizvajalni vrednosti, od katere odštejemo popravek vrednosti in oslabitve, ali po pošteni vrednosti.

Okrepitev je tako po SRS kot tudi po POC dovoljena, oslabitev pa obvezna. Izguba zaradi oslabitve predstavlja znesek, za katerega knjigovodska vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote² presega njegovo oziroma njeno nadomestljivo vrednost.³

Povečanje knjigovodske vrednosti sredstev zaradi prevrednotenja se prizna neposredno v kapitalu kot presežek iz prevrednotovanja. Povečanje iz prevrednotovanja se pripozna v poslovnem izidu, če in kolikor se odpravi zmanjšanje iz prevrednotovanja istega sredstva, ki je bilo prej pripoznano v poslovnem izidu. Po POC se prevrednotujejo samo opredmetena sredstva in finančne naložbe v kapital podružnic in podjetij v skupini.

3.2.1.1 Naložbene nepremičnine

Po SRS so naložbene nepremičnine postavka zase. Naložbena nepremičnina je nepremičnina, ki jo ima podjetje v lasti, da bi prinašala najemnino in povečevala vrednost dolgoročne naložbe. Med naložbene nepremičnine uvrščamo:

- zemljišča v lasti za povečevanje vrednosti dolgoročne naložbe in ne za prodajo v bližnji prihodnosti;
- zemljišča, za katera podjetje ni določilo prihodnje uporabe;
- zgradbe v lasti ali finančnem najemu, oddane v enkratni ali večkratni poslovni najem;
- prazne zgradbe, ki jih ima podjetje v lasti za oddajo v enkratni ali večkratni poslovni najem.

¹ Prevrednotenje je sprememba knjigovodske vrednosti sredstva zaradi uporabe modela prevrednotovanja in zmanjšanje njegove knjigovodske vrednosti zaradi oslabitve (SRS 1, 2005).

² Denar ustvarjajoča enota je najmanjša določljiva skupina sredstev, ki ustvarjajo denarne pritoke, v veliki meri neodvisne od denarnih pritokov iz drugih sredstev ali skupin sredstev (SRS 1, 2005).

³ Nadomestljiva vrednost sredstva ali denar ustvarjajoče enote je večja izmed dveh postavk: njegova (njena) poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, ali njegova (njena) vrednost pri uporabi (SRS 1, 2005).

Vsaka naložbena nepremičnina, ki izpolnjuje pogoje za pripoznanje, se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni vrednosti. Sestavljajo jo njena nakupna cena in stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno nakupu. Takšni stroški vključujejo zasluzke za pravne storitve, davke od prenosa nepremičnine in druge stroške posla.

Nabavno vrednost nepremičnine, ki jo podjetje samo zgradi, sestavljajo vsi stroški, povezani s to nepremičnino, do datuma, ko je ta nepremičnina končana ali razvita.

V POC so naložbene nepremičnine del finančnih naložb in se tako kot po SRS ob začetnem pripoznavanju vrednotijo po nabavni vrednosti.

3.2.1.2 Finančne naložbe

Finančne naložbe je treba deliti na dolgoročne in kratkoročne. Dolgoročne finančne naložbe so sestavni del finančnih instrumentov podjetja, kar pomeni, da gre za pogodbeno razmerje med dvema stranema, zaradi česar pride do nastanka finančnega sredstva ali obveznosti. Podjetje ta sredstva uporablja za povečevanje finančnih prihodkov. Kratkoročne finančne naložbe pa so naložbe sredstev podjetja v druga podjetja z vnaprej določenim rokom plačila, ki ne sme biti daljši od enega leta. Vrednotenje dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb je opisano v nadaljevanju, prav tako pa tudi v Prilogi 2.

Po SRS se finančne naložbe ob začetnem pripoznanju izmerijo po pošteni vrednosti.⁴ Kadar gre za finančno sredstvo, katerega vrednost v poslovnem izidu ni prikazana po pošteni vrednosti, je treba začetni pripoznani vrednosti prišteti stroške posla, ki izhajajo neposredno iz nakupa ali izdaje finančnega sredstva.

Po POC začetno vrednotenje finančnih investicij poteka po nabavni vrednosti, razen kadar govorimo o finančnih investicijah v kapital podružnic ali v kapital povezanih podjetjih. V tem primeru se pri začetnem merjenju vrednosti investicij uporabljata dve metodi. To sta:

- metoda računovodske vrednosti (zajema stroške nakupa, brez kakršnih koli prilagoditev in sprememb);
- metoda »patrimonialne equivalence«.

Vrednotenje investicij po nabavni vrednosti (računovodski vrednosti) se bo izvedlo, ko:

- bodo obstajale resne in dolgoročne omejitve, ki lahko pomembno škodijo lastnikom podjetja;
- so deleži v kapitalu kupljeni ali zadržani izključno z namenom prodaje v bližnji prihodnosti.

⁴ Je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski instrument med dobro obveščanima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni.

Po metodi »patrimonialne equivalence« se začetno pripoznavanje investicij v kapital podružnic in pridruženih podjetij prav tako ovrednoti po nabavni ceni, vendar je treba to vrednost prilagoditi s povišanjem ali znižanjem vrednosti. Nabavna vrednost mora biti znižana za razdeljene dobičke ali povišana za stroške, ki so bili povzročeni. Dobički in povzročeni stroški zaradi udeležbe v kapitalu podružnic ali pridruženih podjetij bodo prikazani med finančnimi prihodki in odhodki.

Ta metoda se uporablja, ko:

- podjetje prepusti nadzor v podružnici ali pomemben vpliv v pridruženem podjetju, zadrži pa celoten ali del svojih investicij v tem podjetju;
- kadar je udeležba v izgubi večja ali enaka velikosti finančnih investicij podjetja.

3.2.1.3 Terjatve

Terjatve iz poslovanja so na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice, na podlagi katerih lahko od dolžnika zahtevamo plačilo dolga, dobavo stvari ali opravilo storitve.

Terjatve se tako po SRS kot tudi po POC ob začetnem pripoznanju ovrednotijo po zneskih iz ustreznih listin, ob predpostavki, da bodo poplačani. Prvotne terjatve se lahko kasneje povečajo ali/in tudi zmanjšajo za vsak znesek, utemeljen s pogodbo.

Kasnejše merjenje v obliki prevrednotenja terjatev se po SRS izvede po odplačni vrednosti z metodo efektivnih obresti, po POC pa po pošteni vrednosti (trenutna vrednost terjatev z davki in obrestmi, znižana za rezervacije za slabe dolgove in za stroške izterjave, če so ti potrebni). Po SRS se prevrednotenje pojavi predvsem zaradi oslabitev ali zaradi odprave njihove oslabitve. Po POC pa pride do prevrednotenja predvsem zaradi poslov v tujih valutah. Terjatve na dan BS se preračunajo v domačo valuto. Povečanje terjatev pomeni finančne prihodke, zmanjšanje pa finančne odhodke.

3.2.2 Gibljiva/kratkoročna sredstva

Gibljiva sredstva so sredstva, ki se preoblikujejo v obdobju, krajšem od leta dni. Med gibljiva sredstva uvrščamo zaloge, dolgoročne terjatve iz poslovanja, kratkoročne terjatve iz poslovanja, kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva in aktivne časovne razmejitev.

Prejšnji SRS so poznali delitev sredstev na gibljiva in stalna, po novih SRS pa se sredstva delijo na dolgoročna in kratkoročna. Razlika med gibljivimi in kratkoročnimi sredstvi je, da med kratkoročnimi sredstvi ni dolgoročnih terjatev, le-te so postavka dolgoročnih sredstev.

Po POC se vsa gibljiva sredstva v tuji valuti vrednotijo po tečaju na dan posla, na dan BS pa se prevrednotujejo. Gre za finančne stroške oziroma izgube ali za finančne prihodke oziroma dobičke.

3.2.2.1 Zaloge

Zaloge so sestavljene iz materiala, nedokončane proizvodnje, proizvodov, trgovskega blaga in predujmov za zaloge. Gre za sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvodovanju za prodajo ali prodana v rednem poslovanju.

Po SRS se začetno vrednotenje zalog materiala in trgovskega blaga izvede po nabavni ceni, vrednotenje zaloge dokončane in nedokončane proizvodnje pa po proizvajalnih stroških v širšem ali ožjem pomenu. Po POC se začetno vrednotenje zalog izvede po nabavni vrednosti ali proizvajalnih stroških.

Kasnejše merjenje zalog se po SRS izvede po izvorni vrednosti⁵ ali čisti iztržljivi vrednosti⁶ (prodajna ali nadomestitvena⁷ vrednost) medtem ko se vrednotenje po POC izvede po nabavni vrednosti ali tržni vrednosti (nadomestitvena, čista iztržljiva vrednost).

Tako po SRS kot tudi po POC velja, da se morajo zaloge ob prvem pripoznavanju oslabiti, kar se zgodi, če je zaloga poškodovana, delno ali v celoti zastarana ali je njena prodajna cena padla.

Okrepitev zalog se po SRS ne izvaja; ker tudi v POC ne zasledimo omembe okrepitve, sklepam, da se tudi v POC ne uporablja.

Oslabitev zalog je obvezna tako po SRS kot po POC ter bremeni odhodke obdobja in stroške materiala.

Odprava oslabitve je po SRS obvezna, v dobro prihodkov obdobja in stroškov materiala.

3.2.2.2 Denar

Med denarna sredstva spadajo denar (gotovina, knjižni denar in denar na poti) ter tako imenovani denarni ustrezniki, ki obsegajo kratkoročne depozite in vloge v bankah. Zapadlost denarnih ustreznikov ni daljša od treh mesecev.

Denarna sredstva so najbolj likvidna sredstva v bilanci stanja.

⁵ Je vrednost gotovine ali poštena vrednost nadomestila za pridobitev sredstev.

⁶ Je prodajna vrednost, zmanjšana za stroške dokončanja in stroške prodaje količinske enote.

⁷ Cena za reprodukcijo ali dokup zalog.

Denarna sredstva se ob začetnem pripoznanju tako po SRS kot po POC vrednotijo po menjalnem tečaju na dan prejema, prevrednotujejo pa po tečaju tuje valute na dan BS, kadar gre za denarna sredstva, izražena v tuji valuti. Kadar gre za denarna sredstva v domači valuti, se vrednotijo po nominalni vrednosti.

3.2.3 Kapital

Kapital izraža lastniško financiranje organizacije; to pomeni, da kapital predstavlja obveznost do lastnikov, ki je ni mogoče obravnavati kot dolg (Turk, 1999, str. 130). Kapital torej predstavlja razliko med celotnimi sredstvi in dolgovi podjetja.

Kapital se tako ob začetnem kot tudi ob kasnejšem merjenju tako po SRS kot po POC ovrednoti po pošteni vrednosti. Presežek iz prevrednotenja se po SRS pojavi zaradi povečanja knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev, dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb po modelu prevrednotenja ter ga je treba izkazovati ločeno glede na nastanek. Po POC pa se presežek iz prevrednotenja pojavi zaradi povečanja knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb v kapital podjetij v skupini in podružnic. Presežek iz prevrednotenja omogoča kritje kasnejšega zmanjšanja knjigovodske vrednosti oziroma oslabitve istih gospodarskih kategorij.

3.2.4 Rezervacije

Rezervacije se oblikujejo za pokrivanje stroškov in odhodkov, ki še niso nastali, vendar pa je njihov nastanek v prihodnosti zanesljiv. Velikost obveznosti je mogoče točno izmeriti, ni pa točno določen dan, na katerega se bodo te obveznosti poravnale.

Znesek rezervacije se ob začetnem merjenju pripozna kot najboljša ocena posloводства glede izdatkov, potrebnih za poravnavo obveznosti, na podlagi ocene tveganj in negotovosti, ki neizogibno spremljajo dogodke in okoliščine, ter glede na izkušnje v podobnih okoliščinah in mnenja strokovnjakov.

Rezervacije se tako po SRS kot po POC ne prevrednotujejo.

3.2.5 Obveznosti (dolgovi)

Obveznosti (dolgovi) se delijo na dolgoročne in kratkoročne. Dolgoročne obveznosti (dolgovi) zapadejo v plačilo v roku, daljšem od enega leta; kratkoročne pa v roku, krajšem od enega leta. Dolgove bi v grobem lahko razdelili na finančne in poslovne.

Po SRS in po POC se tako dolgoročni kot kratkoročni dolgovi ob začetnem merjenju vrednotijo po zneskih iz ustreznih listin, lahko se povečajo za pripisane obresti ali zmanjšajo za odplačane zneske in druge poravnave.

Pri kasnejšem merjenju obveznosti v obliki prevrednotenja po SRS in POC pride od prevrednotenja s tečajem na dan BS kadar so dolgovi v tuji valuti. To povzroči finančne prihodke ali finančne odhodke, drugače oslabitev in okrepitev dolgov ni.

4 Značilnosti letnih poročil v Sloveniji in na Portugalskem

4.1 Značilnosti letnega poročila v Sloveniji

Obvezne sestavine letnega poročila (ZGD-1, 2006)

Sestavine letnega poročila so po 60. členu Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1) odvisne predvsem od organizacijske oblike in velikosti podjetja. Po 52. členu ZGD-1 se podjetja z uporabo določenih meril na bilančni presečni dan letne bilance stanja zadnjega poslovnega leta razdelijo na mikro, majhna, srednja in velika podjetja.

Merila, ki določajo velikost, so:

- povprečno število zaposlencev v poslovnem letu,
- čisti prihodki od prodaje in
- vrednost aktive.

Da je podjetje opredeljeno kot mikro, majhno ali srednje mora izpolnjevati vsaj dve od zgoraj navedenih meril. Njihova delitev je prikazana v Tabeli 1.

Tabela 1: Delitev podjetji po velikosti

Merila, ki določajo velikost/velikost podjetja	Mikro podjetje	Majhno podjetje	Srednje podjetje
Povprečno število zaposlencev v poslovnem letu	≤ 10	≤ 50	≤ 250
Čisti prihodki od prodaje	≤ 2.000.000 €	≤ 7.300.000 €,	≤ 29.200.000 €
Vrednost aktive	≤ 2.000.000 €	≤ 3.650.000 €.	≤ 14.600.000 €

Vir: ZGD-1, 2006,

Veliko podjetje je podjetje, ki ni mikro ali majhno ali srednje podjetje.

Po ZGD-1 so obvezne sestavine letnega poročila podjetij, ki so zavezana k reviziji: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala, priloge s pojasnili k izkazom in poslovno poročilo.

Majhne kapitalske družbe, z vrednostnimi papirji katerih se ne trguje na organiziranem trgu, morajo v letnem poročilu poročati vsaj z bilanco stanja, izkazom poslovnega izida in prilogami s pojasnili k izkazu.

Letno poročilo nekapitalskih podjetij in podjetnikov pa mora biti sestavljeno najmanj iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida.

4.2 Značilnosti letnega poročila na Portugalskem

Obvezne sestavine letnega poročila po POC

Po POC so sestavine letnega poročila odvisne samo od organizacijske oblike podjetja. Ločijo tri vrste organizacij, in sicer: Unioessoal (s. p.), Lda in S.A.

Lda (podjetje z omejeno odgovornostjo) so podjetja, ki imajo fiksen kapital in niso predmet revizijskega postopka. V letnem poročilu morajo poročati z bilanco stanja, izkazom poslovnega izida in pojasnili k izkazu.

S.A. so podjetja, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na borzi in so lahko predmet revizijskega postopka. V tem primeru morajo podjetja v letnem poročilu prikazati tudi revizorjevo poročilo. Vsa podjetja, katerih delnice kotirajo na borzi, pa morajo v letnem poročilu poročati tudi z izkazom denarnih tokov, izkazom gibanja kapitala in poslovnim poročilom.

Ne glede na velikost podjetja ali organizacijsko obliko podjetja, morajo vsa podjetja v letnem poročilu poročati z enako bilanco stanja in izkazom poslovnega izida.

4.3 Značilnosti in oblika bilance stanja po SRS in POC

BS je temeljni računovodski izkaz, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov na določen dan. To je lahko ali ob koncu poslovnega leta ali v posameznih obdobjih med letom. Lahko rečemo, da predstavlja »ogledalo podjetja in tistih ljudi, ki skrbijo za njihov obstoj in razvoj« (Kotlenik, 1997, str. 201). Glede na to, da se podatki v BS zaradi novih transakcij neprestano spreminjajo, bi lahko rekli, da BS dejansko predstavlja »presek« premoženja in virov financiranja na določen dan.

BS je sestavljena iz dveh uravnoveženih strani. To sta aktiva in pasiva. Aktiva prikazuje stanje sredstev (naložbe), ki so razporejena po načelu naraščajoče likvidnosti, to pomeni: od osnovnih sredstev kot najbolj nelikvidne oblike do denarja kot najbolj likvidnega sredstva. Pasiva prikazuje obveznosti do virov sredstev, ki so razporejeni po načelu padajoče zapadlosti (od trajnih virov do kratkoročnih virov).

Členitev in obseg BS sta po SRS odvisna od priprave za zunanje ali notranje odločanje ter predvsem od velikosti podjetja, po POC je BS za vsa podjetja enaka. Za zunanje poslovno poročanje so vsebina, obseg in členitev BS določeni z ZGD-1, SRS 24 in SRS 30. Notranji uporabniki pa lahko predpisano obliko prilagodijo glede na potrebe z akti podjetja. SRS 24 določa oblike BS za zunanje poslovno poročanje, SRS 30 pa strnjeno predstavitev podatkov, ki jo podjetja lahko uporabijo v primeru, ko objavijo povzetek letnega poročila v sredstvih javnega obveščanja (SRS, 2005).

Na Portugalskem morajo podjetja pri izdelavi BS upoštevati 9. in 4. člen smernice Evropske unije 78/660/CEE. Kot sem že omenila, je BS na Portugalskem enaka za vsa podjetja.

Vsebina, obseg in členitev BS po SRS in POC so prikazani v Prilogi 3.

4.4 Značilnosti in oblika izkaza poslovnega izida po SRS in POC

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

Iz IPI je razvidno, kako uspešne so bile odločitve poslovodstva v določenem časovnem obdobju. Rezultat poslovodskih odločitev je lahko računovodski dobiček ali izguba, kar se odraža tudi v BS kot povečanje (dobiček) oziroma zmanjšanje (izguba) kapitala. Zato s tega vidika obravnavamo IPI kot pomemben dodatek k BS (Helefert, 2000, str. 152).

IPI po SRS ima obliko stopenjskega zaporednega izkaza poslovnega izida, sestavljen je lahko v eni izmed dveh stopenjskih oblik (različici I in II). SRS 25 daje prednost II. obliki, vendar pa si podjetje lahko izbere tisto, ki mu bolj ustreza tudi glede na njegove mednarodne stike. Oblika IPI se ne spremeni ne glede na velikost podjetja.

Prva različica IPI je v skladu s 23. členom evropske smernice 78/660. Druga različica IPI pa s 25. členom iste smernice. Ker daje SRS prednost II. različici, je v Prilogi 4 pri prikazu IPI po SRS prikazana ta različica.

Pri IPI po POC se upoštevata 24. in 4. člen smernice 78/660/CEE, kjer je IPI narejen po horizontalni metodi oziroma tako imenovanem dvostranskem prikazu. Tudi ta oblika IPI je prikazana v Prilogi 4.

5 Analiza podobnosti in razlik med bilanco stanja in izkazom poslovnega izida v Sloveniji in na Portugalskem

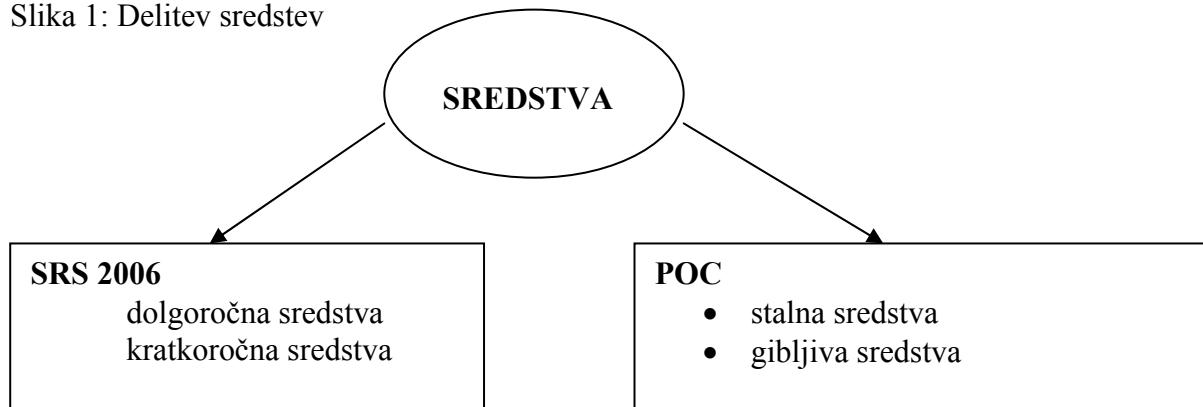
5.1 Računovodske rešitve v bilanci stanja

5.1.1 Sredstva

Sredstva so pomembni viri v lasti podjetja. Podjetje potrebuje denar, opremo in druge vire, da lahko posluje. Viri podjetja so sredstva podjetja (Robert, 2000, str. 3).

Po SRS so sredstva opredeljena kot v denarni merski enoti izražene stvari, pravice in denar, s katerim premoženjskopravno razpolaga podjetje. Če na sredstva gledamo s finančne strani, so povezana z naložbenjem podjetja. V Sliki 1 lahko vidimo, kako se sredstva delijo po SRS in kako po POC.

Slika 1: Delitev sredstev



Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Vsa sredstva se v računovodskih razvidih in BS pripoznajo, če:

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

Kot lahko vidimo iz slike, se delitev sredstev po SRS in POC razlikuje že v osnovi. Po SRS se sredstva delijo na dolgoročna in kratkoročna, po POC pa na stalna in gibljiva. Razlika med dolgoročnimi in stalnimi sredstvi je v njihovem obsegu. Dolgoročna poleg opredmetenih sredstev, dolgoročnih finančnih investicij in neopredmetenih stalnih sredstev zajemajo še dolgoročne poslovne terjatve. Po POC so tako dolgoročne kot kratkoročne terjatve med gibljivimi sredstvi.

5.1.1.1 Dolgoročna/stalna sredstva

Dolgoročna sredstva so sredstva, ki se praviloma preoblikujejo v obdobju, daljšem od enega leta. Stalna oziroma osnovna sredstva so stvari, pravice in denar, ki zaradi svojega sodelovanja pri poslovnem procesu postopno prenašajo svojo vrednost na poslovne učinke in ki se v svojo prvotno pojavno obliko vračajo v obdobju, daljšem od leta dni. Delitev dolgoročnih sredstev po SRS in POC je razvidna iz Tabele 2.

Tabela 2: Delitev dolgoročnih (SRS)/stalnih sredstev (POC)

SRS 2006: dolgoročna sredstva	POC: stalna sredstva
opredmetena osnovna sredstva	opredmetena stalna sredstva
neopredmetena osnovna sredstva	neopredmetena stalna sredstva
dolgoročne aktivne časovne razmejitve	finančne investicije
naložbene nepremičnine	
dolgoročne finančne naložbe	
dolgoročne poslovne terjatve	
odložene terjatve za davek	

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

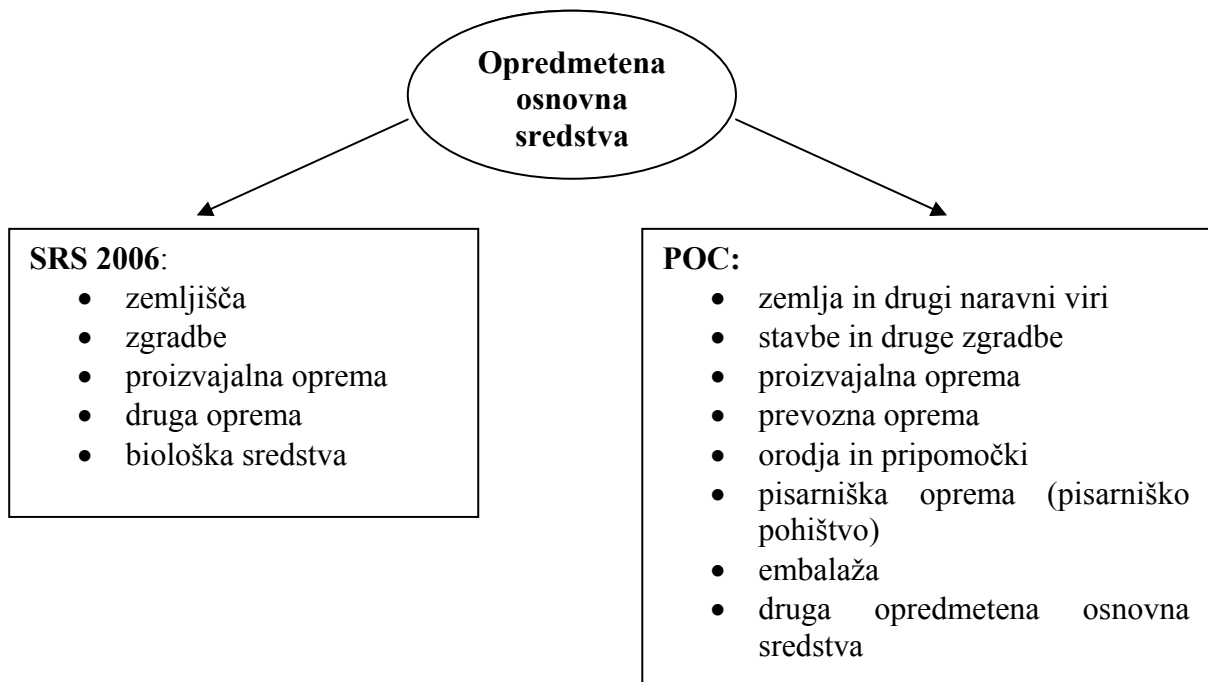
5.1.1.1.1 Opredmetena osnovna sredstva

Tako v SRS kot tudi v POC lahko zasledimo zelo podobno opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev. V SRS je opredeljeno, da ima opredmeteno osnovno sredstvo življenjsko dobo daljšo od enega leta. Gre za sredstvo, ki je v lasti ali finančnem najemu⁸ podjetja in ga podjetje uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene.

V POC je opredelitev manj natančna, in sicer so opredmetena sredstva tista sredstva, ki jih podjetje uporablja pri svojem poslovanju. Niso namenjena prodaji ali preoblikovanju, njihova uporabna doba je daljša od enega leta. Opredmetena stalna sredstva ima podjetje lahko v lasti ali finančnem najemu. Njihova delitev je prikazana v Sliki 2 na str. 17.

⁸ Je najem, pri katerem se pomembna tveganja in koristi prenesejo na najemnika. Lastninska pravica lahko preide na najemnika ali pa tudi ne. Najemodajalcu zagotavlja povrnitev naložbe v najem in še dobiček.

Slika 2: Delitev opredmetenih osnovnih sredstev



Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Kot lahko vidimo iz zgornje slike, so opredmetena osnovna sredstva po POC bolj razčlenjena. Drugače pa ni bistvenih razlik. Če bi želeli, da bi bila opredelitev sredstev po POC in SRS enaka, bi bilo po POC treba združiti:

- prevozna sredstva + orodja in pripomočki + pisarniška oprema + embalaža + druga opredmetena osnovna sredstva = po SRS druge naprave in oprema

5.1.1.1.2 Neopredmetena sredstva

V SRS je **neopredmeteno sredstvo** definirano kot sredstvo, ki je nedenarne oblike in praviloma fizično ne obstaja. Običajno se pojavlja kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo, s končno dobo koristnosti ali nedoločeno dobo koristnosti.

V POC ne zasledimo nikakršne opredelitve neopredmetenih sredstev. Kategorije, ki jih neopredmetena sredstva zajemajo po SRS in POC, so prikazane v Tabeli 3 na str. 18.

Tabela 3: Kategorije neopredmetenih sredstev

	SRS 2006	POC
Raziskave	odhodek obdobja	odhodki obdobja
Razvoj	se usredstvi pod določenimi pogoji	se usredstvi pod določenimi pogoji
Organizacijski stroški – ustanavljanje podjetja	odhodek obdobja	se usredstvi
Organizacijski stroški – zagon podjetja	odhodek obdobja	se usredstvi
V podjetju ustvarjeno dobro ime	odhodek obdobja	odhodek obdobja
V podjetju nastale blagovne znamke in podobna sredstva	odhodek obdobja	odhodek obdobja
Ostala neopredmetena osnovna sredstva, nastala v podjetju	se usredstvi od faze razvoja, naprej pod določenimi pogoji	se usredstvi od faze razvoja naprej, pod določenimi pogoji
Patenti in licence	se usredstvi	se usredstvi
Ostala neopredmetena sredstva	se usredstvi (oziroma vrednosti do 500 € se lahko štejejo kot stroški)	se usredstvi
Stroški oglaševanja	strošek	strošek

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Stroški raziskav so opredeljeni kot postopki, v katerih se za podjetje pridobiva novo znanstveno ali tehnično znanje. Tako po SRS kot po POC se takoj obravnavajo kot stroški obdobja, v katerem so nastali, saj ni mogoče dokazati, da bodo prinašali gospodarske koristi.

Stroški razvoja se lahko tako po SRS kot po POC pripoznajo kot sredstvo pod določenimi pogoji. Opredeljeni so kot rezultati tehnoloških aplikacij, narejenih na podlagi prehodnih odkritij za izboljšanje postopkov proizvodnje. Kot neopredmeteno sredstvo so lahko obravnavani, kadar (SRS, 2005, POC, 2006):

- je proizvod ali proces jasno definiran ter so pripadajoči stroški lahko jasno opredeljeni in izmerjeni;
- podjetje namerava v prihodnosti izdelovati, propagirati in uporabljati proizvode ali procese;
- obstaja trga za proizvode ali postopke;
- obstajajo sredstva, tehnologije in sposobnosti za dokončanje proizvodov ali projekta;
- obstajajo prihodnje koristi, ki jih bo prinašal proizvod ali storitev.

Organizacijski stroški – ustanavljanje podjetja in zagon

Po POC so stroški ustanavljanja in zagona združeni ter se obravnavajo kot sredstvo. Po SRS iz leta 2006 je usredstvenje organizacijskih stroškov prepovedano, in sicer zaradi uskladitve z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Patenti in licence

Tako po SRS kot tudi po POC sem spadajo naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine (koncesije, patenti, licence, blagovne znamke ...) in druge pravice.

5.1.1.1.3 Finančne naložbe

Dolgoročne finančne naložbe

Dolgoročne finančne naložbe so sestavni del finančnih inštrumentov podjetja. O finančnih inštrumentih govorimo takrat, kadar gre za pogodbeno razmerje med dvema stranema, katerega posledica je nastanek finančnega sredstva ali finančne obveznosti (Odar, 2002, str. 80). Podjetje uporablja ta sredstva (obresti, dividende, honorarji, rente ...) z namenom, da bi z donosi teh sredstev povečevalo svoje finančne prihodke.

Po SRS je dolgoročna finančna naložba naložba, ki jo ima podjetje naložbenik v posesti več kot leto dni in s katero naj bi dolgoročno dosegalo donos, in ne trgovalo. Vsaka druga finančna naložba se v BS izkazuje kot kratkoročna finančna naložba (SRS 3, 2005).

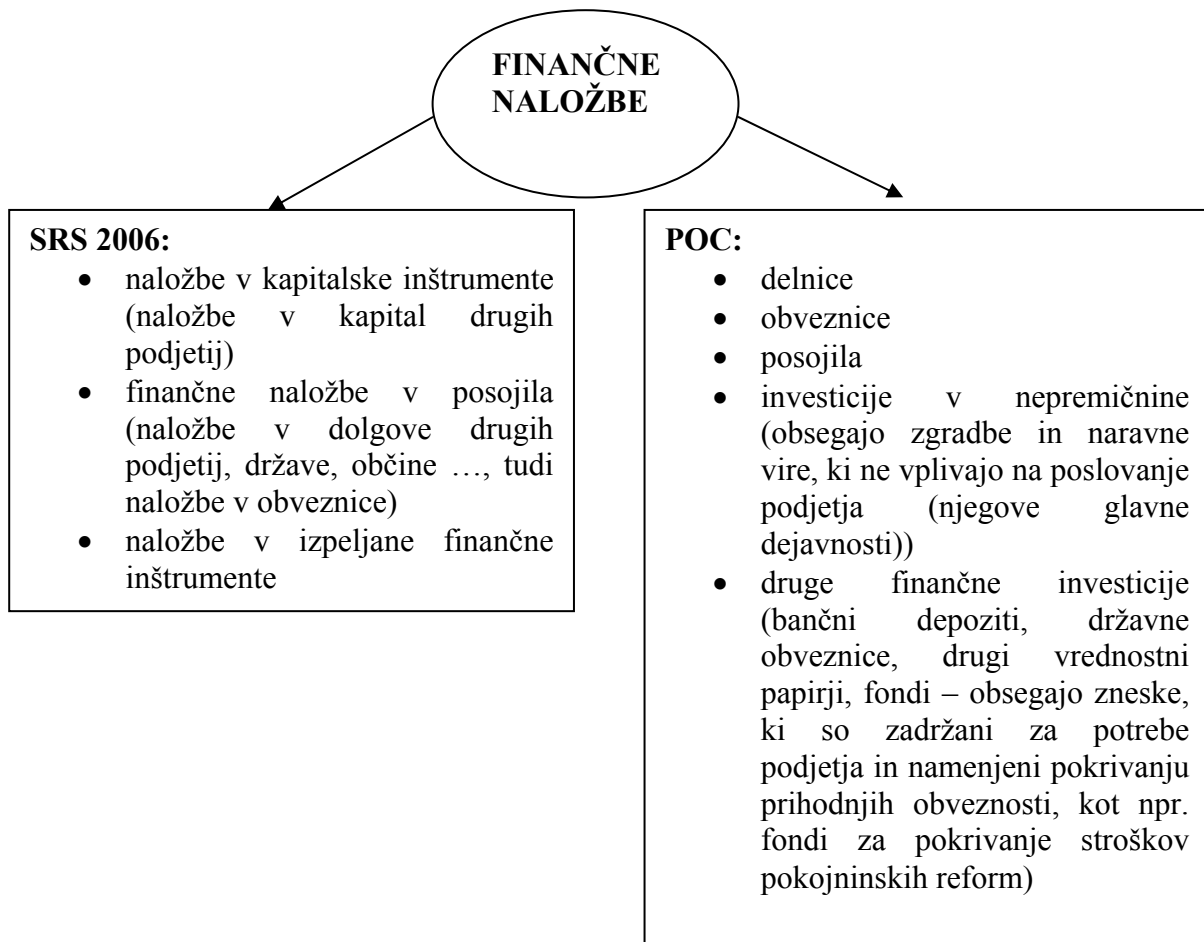
V POC je opredelitev finančnih naložb dosti bolj skopa, in sicer so opredeljene kot finančna sredstva, katerih značilnost je stalnost.

Kratkoročne finančne naložbe

Kratkoročne finančne naložbe so naložbe sredstev podjetja v druga podjetja z vnaprej določenim pogodbenim rokom vračila, ki ne sme biti daljši od dvanajstih mesecev. Namenjene so doseganju prihodkov od financiranja oziroma ohranjanju in večanju vloženih sredstev ter tudi doseganju drugih namenov, ki niso nujno povezani z doseganjem dobička. Kratkoročne finančne naložbe so tudi tisti del dolgoročnih finančnih naložb, ki zapade v plačilo najkasneje v letu dni od datuma BS (Odar, 2002, str. 82).

Delitev finančnih naložb po SRS in POC je prikazana v Sliki 3 na str. 20.

Slika 3: Delitev finančnih naložb



Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Kot lahko vidimo iz 3. slike, obstaja razlika med SRS in POC v delitvi finančnih naložb. Po SRS se finančne naložbe delijo na finančne naložbe v posojila in finančne naložbe v kapitalske inštrumente, pri POC pa take delitve ni. Da bi poenotili delitev finančnih naložb po POC z delitvijo po SRS, bi bilo po POC treba razdeliti finančne naložbe na:

- **dolgoročne finančne naložbe brez posojil**, kamor bi uvrstili investicije v kapital podjetij v skupini, investicije v kapital pridruženih podjetij in druga finančna sredstva;
- **posojila**, kamor bi uvrstili posojila podjetjem v skupini, posojila pridruženim podjetjem in obveznice.

Druga razlika je v tem, da se po POC med finančne naložbe uvrščajo delo v razvoju in prejeti predujmi na račun finančnih investicij, ki se nanašajo na delo v razvoju, prav tako pa med finančnimi investicijami najdemo tudi postavko naložbenih nepremičnin, ki se po SRS obravnavajo ločeno.

Prav tako po POC med finančnimi investicijami ne najdemo nevplačanega vpoklicanega kapitala, ta se nahaja med terjatvami.

5.1.1.2 Kratkoročna/gibljiva sredstva

Kratkoročna/gibljiva sredstva so stvari, pravice in denar, ki se zaradi svojega sodelovanja pri poslovnem procesu porabijo, prehajajo iz ene pojavne oblike v drugo, v obdobju, krajšem od leta dni. Delitev kratkoročnih sredstev po SRS in gibljivih sredstev po POC je prikazana v Tabeli 4.

Tabela 4: Delitev kratkoročnih (SRS)/gibljivih (POC) sredstev

SRS 2006: kratkoročna sredstva	POC: gibljiva sredstva
sredstva za prodajo	zaloge
zaloge	terjatve
kratkoročne poslovne terjatve	kratkoročne finančne naložbe
kratkoročne finančne naložbe, denarna sredstva	denar in denarna sredstva
aktivne časovne razmejitve	aktivne časovne razmejitve

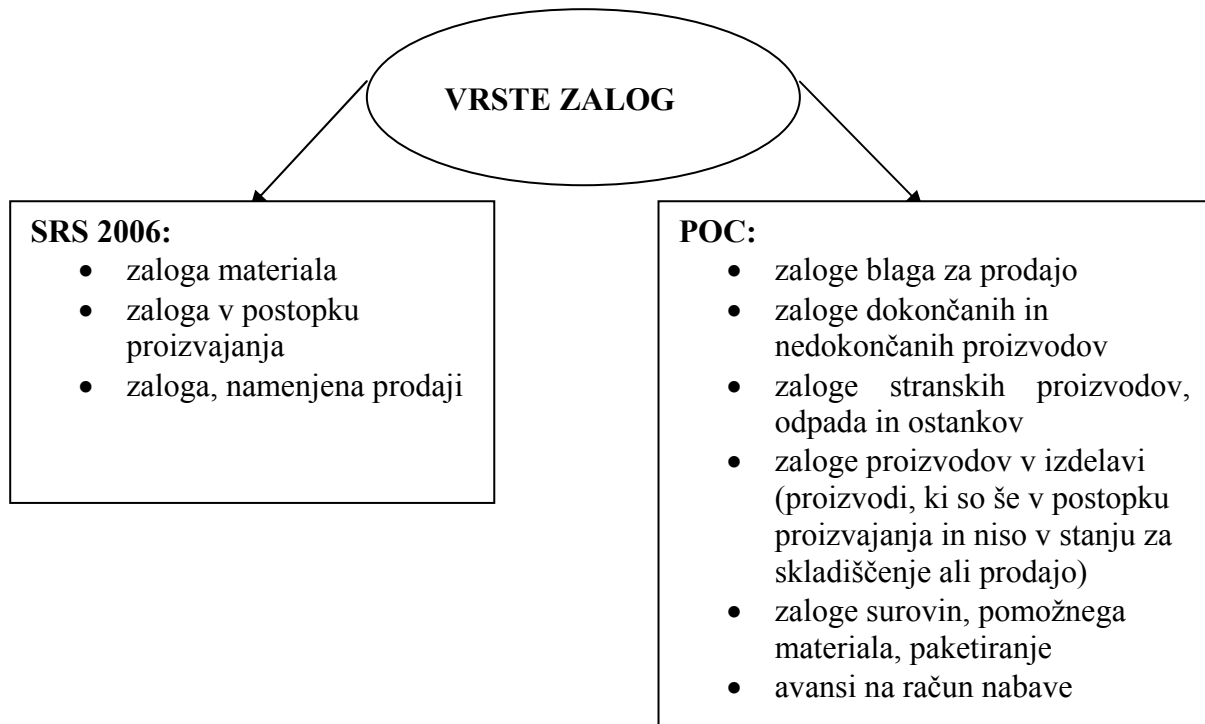
Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Že pri definiranju razlike med stalnimi in dolgoročnimi sredstvi sem omenila, da pri delitvi sredstev na gibljiva in stalna tako dolgoročne kot kratkoročne terjatve najdemo med gibljivimi sredstvi. Pri delitvi sredstev na dolgoročna in kratkoročna pa med kratkoročnimi sredstvi najdemo kratkoročne terjatve, med dolgoročnimi pa dolgoročne. To je razvidno tudi iz zgornje tabele.

5.1.1.2.1 Zaloge

Tako SRS kot tudi POC opredeljujejo zaloge na enak način, in sicer so zaloge sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvodnji za prodajo ali prodana v rednem poslovanju. Njihova delitev tako po SRS in POC je prikazana v Sliki 4 na str. 22.

Slika 4: Delitev zalog



Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Iz zgornje delitve zalog po SRS in POC lahko vidimo, da so zaloge po POC bolj razčlenjene. Ne glede na to delitev, zaloge tako po SRS kot po POC zajemajo enake postavke.

Zaloga materiala predstavlja količine materiala v skladišču, dodelavi in predelavi ter tudi na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel. Kot material se lahko šteje tudi drobni inventar z dobo koristnosti do leta dni, lahko pa tudi tisti z dobo koristnosti več kot leto dni, če njegova posamična nabavna cena ne presega 500 evrov.

Da bi zaloge po POC zajemale enake postavke kot zaloge materiala po SRS, bi bilo po POC treba sešteti zaloge stranskih proizvodov, odpada in ostankov ter zaloge surovin, pomožnega materiala in paketiranje.

Zaloga v postopku proizvodjanja (nedokončana proizvodnja in polproizvodi). Ta postavka bi se po POC ujemala s postavko zalog proizvodov v izdelavi ter zalog dokončanih in nedokončanih proizvodov.

Zaloga, namenjena prodaji (dokončani proizvodi in trgovsko blago v skladišču ter količine na poti do kupca, dokler jih ne prevzame, trgovsko blago ter tudi količine na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel). Ta postavka je identična POC-postavki zalog blaga za prodajo.

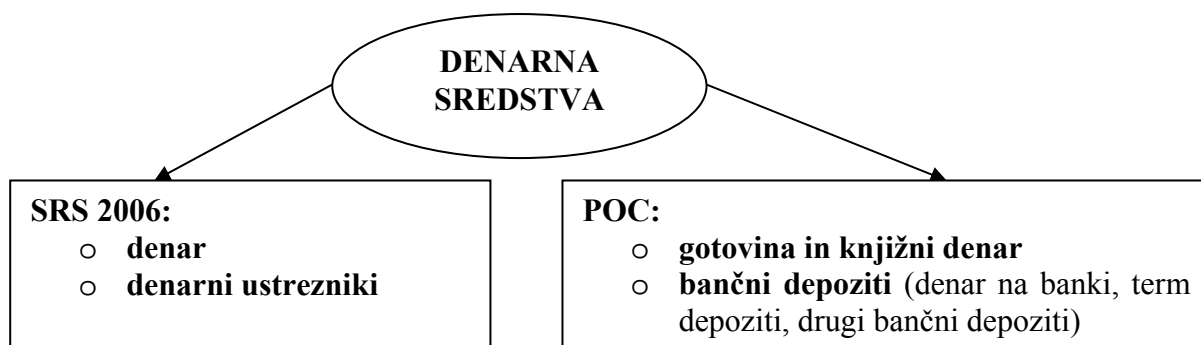
5.1.1.2.2 Denarna sredstva

Denarna sredstva kot najbolj likvidno sredstvo v BS so lahko po obliki kratkoročni ali srednjeročni depozit. Med denarna sredstva poleg denarja uvrščamo tudi denarne ustreznike; mednje štejemo kratkoročne, visokolikvidne naložbe, ki jih lahko vsak trenutek zamenjamo za znano količino denarja in za katere velja neznatno tveganje spremembe vrednosti. Normalno naj bi denarni ustrezniki dospeli v treh mesecih (Elliott, Elliott, 2002, str. 241–242).

Denarna sredstva ob upoštevanju drugih postavk zagotavljajo informacije, ki so potrebne pri ugotavljanju plačilne sposobnosti podjetja. Pri računovodskem predstavljanju denarnih sredstev je treba upoštevati, da s poslovnofinančnega vidika vsa računovodsko izkazana denarna sredstva še ne zagotavljajo dnevne plačilne sposobnosti in da je glede na to treba upoštevati kot gotovino še marsikaj drugega, kar je v računovodstvu sicer prikazano npr. kot terjatev.

Delitev denarnih sredstev tako po SRS kot po POC je prikazana v Sliki 5.

Slika 5: Delitev denarnih sredstev



Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Denar: Po SRS je denar opredeljen kot zakonsko plačilno sredstvo. Je posrednik pri menjavi poslovnih učinkov v razmerah blagovnega gospodarstva, trga in delitve dela. Denar so:

- gotovina (denar v blagajni – bankovci, kovanci in prejeti čeki),
- knjižni denar (denar na računih pri banki ali drugi finančni instituciji, ki se lahko uporablja za plačevanje) in
- denar na poti (denar, ki se več kot en dan prenaša iz blagajne na račun pri banki ali drugi finančni instituciji).

Zgoraj opisane značilnosti denarja se ujemajo z opredelitvijo denarja po POC.

Denarni ustrezniki (SRS 8, 2005)

Med denarna sredstva uvrščamo tudi denarne ustreznike. Med denarne ustreznike spadajo kratkoročni depoziti, vloge v bankah, katerih zapadlost je največ tri mesece po pridobitvi, ... To so naložbe, ki jih je mogoče hitro pretvoriti v vnaprej znani znesek denarnih sredstev, hkrati pa je tudi tveganje zaradi spremembe vrednosti minimalno.

Po POC bi med denarne ustreznike uvrstili vse, kar spada k bančnim depozitom.

5.1.1.2.3 Poslovne terjatve

Poslovne terjatve sodijo med finančna sredstva. V BS jih pripoznamo, če smo po pogodbi upravičeni do določene količine denarja na določen dan (Aleksander, Nobes, 2001, str. 244).

Poslovne terjatve so zelo različen del sredstev v celotnih sredstvih podjetja, ki je odvisen od vrste podjetja. Delež terjatev med vsemi sredstvi je prav gotovo višji pri storitvenem podjetju kakor pri podjetju težke industrije (Stolowy, Lebas, 2002, str. 354).

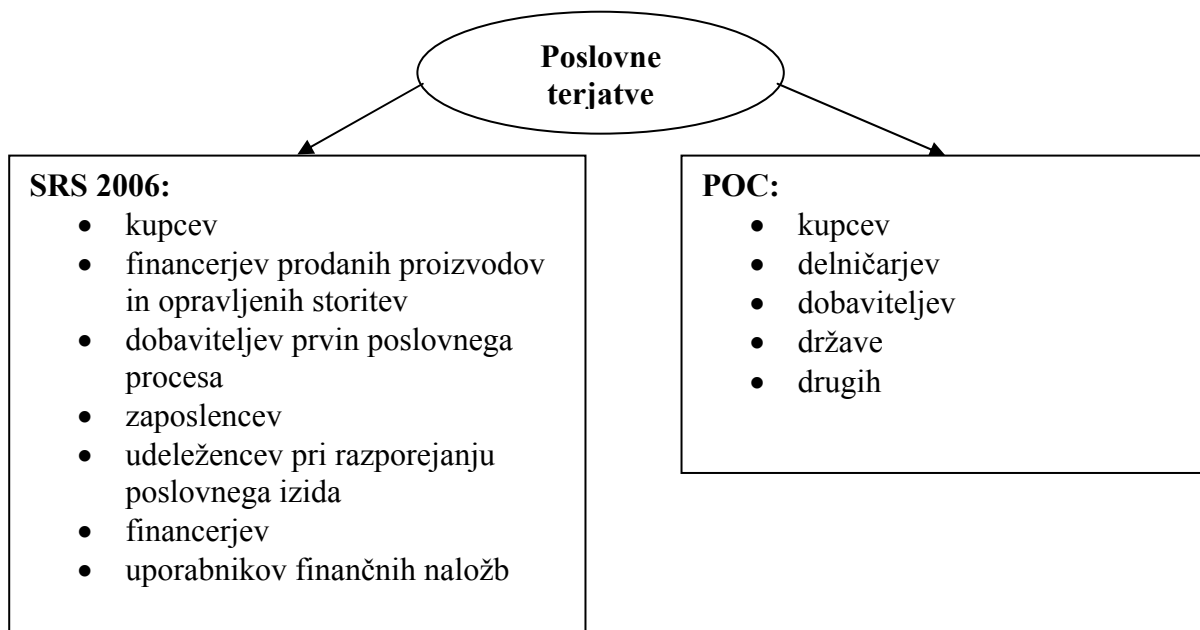
SRS obravnava v enem standardu (SRS 5, 2005) tako dolgoročne kot kratkoročne⁹ poslovne terjatve. Opredeljene so kot na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice, na podlagi katerih lahko od določene osebe zahtevamo plačilo dolga, dobavo stvari ali opravitev storitve. **Dolgoročna terjatev** zapade v plačilo v obdobju, daljšem od enega leta, **kratkoročna** pa v obdobju, krajšem od enega leta.

Tudi v POC so dolgoročne in kratkoročne terjatve obravnavane skupaj, prav tako pa so tudi v BS na istem mestu. Tako dolgoročne kot kratkoročne terjatve se nahajajo med gibljivimi sredstvi. Vendar pa podrobnejše opredelitve terjatev v POC ni, saj so terjatve obravnavane skupaj z obveznostmi do virov sredstev. Tako terjatve kot obveznosti se nahajajo med tako imenovanimi postavkami do tretjih oseb. Te pa so opredeljene kot poslovni dogodki, ki se nanašajo na različne dele sredstev podjetja in imajo različno naravo operacij.

V SRS so dolgoročne terjatve med stalnimi sredstvi, kratkoročne pa med kratkoročnimi sredstvi. Podrobnejša delitev terjatev je prikazana v Sliki 6, opis posameznih terjatev pa v Tabeli 5 na str. 25.

⁹ Tiste terjatve, ki se spremenijo v denarno obliko v obdobju, krajšem od enega leta, vse ostale terjatve so dolgoročne. Prav tako se kot kratkoročne terjatve izkazujejo tudi terjatve, ki so v BS dolgoročne in ki so že zapadle (vendar niso poravnane), in terjatve, ki bodo zapadle v plačilo v letu dni po dnevu BS.

Slika 6: Delitev poslovnih terjatev



Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Tabela 5: Opis posameznih kategorij terjatev

Terjatve/standard	SRS 2006	POC
Kupcev	Gre za terjatve v zvezi s prodanimi proizvodi, trgovskim blagom, opravljenimi storitvami in drugimi prodanimi sredstvi.	Gre za terjatve v zvezi s prodanimi proizvodi, trgovskim blagom, opravljenimi storitvami in drugimi prodanimi sredstvi. Med terjatvami do kupcev so tudi dvomljive terjatve.
Financerjev prodanih proizvodov in opravljenih storitev	Predvsem terjatve do države v povezavi z zasluženimi državnimi podporami pri prodaji.	
Dobaviteljev prvin poslovnega procesa	Dani predujmi za opredmetena OS, neopredmetena OS, zaloge materiala in še neopravljene storitve, dana predplačila in varščine.	Dani predujmi za opredmetena OS, neopredmetena OS, zaloge materiala in še neopravljene storitve, dana predplačila in varščine.
Zaposlencev	Dani predujmi in odškodninske bremenitve.	Med terjatvami do drugih.

Nadaljevanje Tabela. 5: Opis posameznih kategorij terjatev

Terjatve/standard	SRS 2006	POC
Udeležencev pri razporejanju poslovnega izida	Terjatve do države zaradi preveč plačanih davkov; terjatve do tistih, ki so dolžni prispevati k poravnavi izgube.	Ta postavka bi se po POC ujemala s postavko terjatve do delničarjev , ki zajema: terjatve do države in javnih ustanov, podjetij v skupini, pridruženih podjetij, drugih povezanih podjetij. Te terjatve so povezane z lastništvom kapitala. Gre za terjatve, povezane z danimi posojili, pripisljivimi dobički, razpoložljivim presežkom in nevplačanim kapitalom, ki je že zapadel v plačilo.
Financerjev	Nevplačan kapital, ki je že zapadel v plačilo.	Med terjatvami do delničarjev.
Uporabnikov finančnih naložb	Do obračunanih obresti in deležev v čistem dobičku, ki izhajajo iz finančnih naložb.	Med terjatvami do drugih.
Terjatve do države	Posebna vrsta terjatev v zvezi z vstopnim davkom na dodano vrednost in terjatve do države za odloženi davek. ¹⁰	Sem spadajo vse terjatve, povezane z davkom na dodano vrednost, zapadlimi davki od prihodkov, zadržanimi davki od prihodkov, drugimi davki, in terjatve, povezane z ostalimi obdavčitvami.

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

V POC so dvomljive terjatve prikazane v BS kot posebna postavka, po SRS so dvomljive in sporne terjatve predmet prevrednotenja. Izguba bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami (SRS 5, 2005).

Razlika je tudi v tem, da je po POC nevplačani vpoklicani kapital postavka terjatev, po SRS pa del finančnih naložb. Da bi se terjatve po POC ujemale s terjatvami po SRS, bi bilo treba

¹⁰ Uvrščamo jih med dolgoročne terjatve. Pripoznajo se, če je verjetno, da bo na razpolago prihodnji obdavčljivi dobiček. Odloženi davki so zneski davka iz dobička, ki bodo povrnjeni v prihodnjih obdobjih glede na:

- odbitnečasne razlike;
- prenos neizrabljenih davčnih izgub v naslednja obdobja in
- prenos neizrabljenih davčnih dobropisov v naslednja obdobja.

od vrednosti terjatev odšteti znesek nevplačanega vpoklicanega kapitala in to vrednost prišteti finančnim naložbam.

5.1.1.2.4 Aktivne časovne razmejitve

Opredelitev kratkoročnih časovnih razmejitev je po SRS in POC enaka, in sicer so aktivne časovne razmejitve opredeljene kot terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v letu dni in katerih nastanek je verjeten, velikost pa je mogoče zanesljivo izmeriti. Terjatve in obveznosti se nanašajo na znane ali še neznane pravne ali fizične osebe.

Kadar govorimo o aktivnih časovnih razmejitvah, govorimo o terjativah v širšem smislu. Aktivne časovne razmejitve zajemajo:

- kratkoročno odložene odhodke (vrednostnice, kamor spadajo poštna znamka, kolektivi ...);
- kratkoročno nezaračunane prihodke.

Kratkoročno odloženi odhodki so zneski, ki ob svojem nastanku še ne bremenijo dejavnosti in še ne vplivajo na poslovni izid.

Kratkoročno nezaračunani prihodki se pojavijo, če se v poslovnem izidu utemeljeno upoštevajo tudi prihodki, za katere pa še nismo prejeli plačila in jih tudi še ni bilo mogoče zaračunati.

Poleg zgornjih dveh postavk lahko v BS po POC zasledimo tudi postavko odloženih davčnih obveznosti.

5.1.2 Kapital

Celotni kapital podjetja je njegova obveznost do lastnikov, ki zapade v plačilo, če podjetje preneha delovati. Predstavlja torej razliko med celotnimi sredstvi in dolgovi podjetja. Lahko je vplačan v obliki denarja, opredmetenih in neopredmetenih sredstev ali intelektualne lastnine. Kapital v nasprotju z dolgovi nima določenega dospelja in ne zagotavlja zanesljivega donosa.

Kapital podjetja je določen z zneski, ki so jih vložili lastniki, ter z zneski, ki so se pojavili pri poslovanju in pripadajo lastnikom. Kapital zmanjšujejo izguba pri poslovanju, odkupljene lastne delnice in lastni poslovni deleži ter dvigi (izplačila). Njegove sestavine so prikazane v Tabeli 6 na str. 28.

Tabela 6: Sestavni deli kapitala

Sestavni deli kapitala/standard	SRS 2006	POC
Vpoklicani kapital	da	ne, ampak vpisani kapital
Kapitalske rezerve	da	da
Rezerve iz dobička	da	da, niso izkazane ločeno
Preneseni poslovni izid	da	da
Čisti poslovni izid tekočega leta	da	da
Naložbe v lastne delnice	da, zmanjšujejo kapital	da, postavka vpisanega kapitala
Prevrednotevalni popravki/Presežki iz prevrednotevanja	da	da, za opredmetena osnovna sredstva, finančne investicije v kapital podružnic in pridruženih podjetij

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Vpisani kapital je v delniški družbi vrednost izdanih delnic; v knjigovodskih razvidih in BS se pripozna kot osnovni kapital, ne glede na to, ali so delnice vplačane ali ne.

Vpoklicani kapital predstavlja znesek delnic, ki so takoj vpoklicane za celotno vplačilo.

Kapitalske rezerve

Po SRS kapitalske rezerve sestavljajo (SRS 8, 2005):

- zneski, ki jih podjetje pridobi iz vplačil, ki presegajo najmanjše emisijske zneske delnic ali zneske osnovnih vložkov;
- zneski, ki presegajo knjigovodske vrednosti pri odtujitvi predhodno pridobljenih lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev (vplačani presežek kapitala);
- zneski, ki jih podjetje pridobi pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic;
- zneski, ki jih dodatno vplačajo družbeniki za pridobitev dodatnih pravic iz delnic oziroma poslovnih deležev;
- zneski drugih vplačil družbenikov na podlagi statuta (npr. poznejša vplačila družbenikov);
- zneski na podlagi poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom delnic oziroma poslovnih deležev in
- zneski na podlagi odprave splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala.

V POC je opredelitev kapitalskih rezerv manj obsežna, vendar kljub temu zajema bistvene značilnosti, opredeljene v SRS. In sicer so po POC kapitalske rezerve razlika med vpisano vrednostjo delnice in njeno nominalno vrednostjo.

Rezerve iz dobička so namensko zadržan del čistega dobička iz prejšnjih let, predvsem za poravnavanje možnih izgub v prihodnosti. Obvezno se razčlenjujejo na zakonske rezerve, rezerve za lastne delnice oziroma lastne poslovne deleže, statutarne rezerve in druge rezerve iz dobička. Enaka delitev je po POC, razlika je le v tem, da so zakonske rezerve in rezerve za lastne delnice obravnavane skupaj.

Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let je ostanek tedanjega čistega dobička, ki ni v obliki dividend ali drugih deležev razdeljen lastnikom kapitala ter tudi ne namensko opredeljen kot rezerva. **Prenesena čista izguba** iz prejšnjih let je izguba, ki ni poravnana s čistim dobičkom poslovnega leta in z nabranimi drugimi sestavinami kapitala, predvsem z rezervami ali dobičkom prejšnjih let; kot takšna zmanjšuje celotni kapital.

Zgornje opredelitve veljajo tako za SRS kot tudi za POC.

Prevrednotevalni popravki/Presežki iz prevrednotovanja (revalorizacijske rezerve)

Revalorizacijska rezerva se oblikuje takrat, ko se sredstva prevrednotujejo. Po SRS gre za povečanje knjigovodske vrednosti opredmetenih in neopredmetenih sredstev, dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb po modelu prevrednotovanja ter ga je treba izkazovati ločeno glede na nastanek.

V POC so prevrednotevalni popravki del revalorizacijskih rezerv. Prevrednotovanje se nanaša samo na opredmetena stalna sredstva. Med revalorizacijskimi rezervami so poleg prevrednotevalnih popravkov še druge prilagoditve, povezane s kapitalskimi naložbami v podružnice in pridružena podjetja.

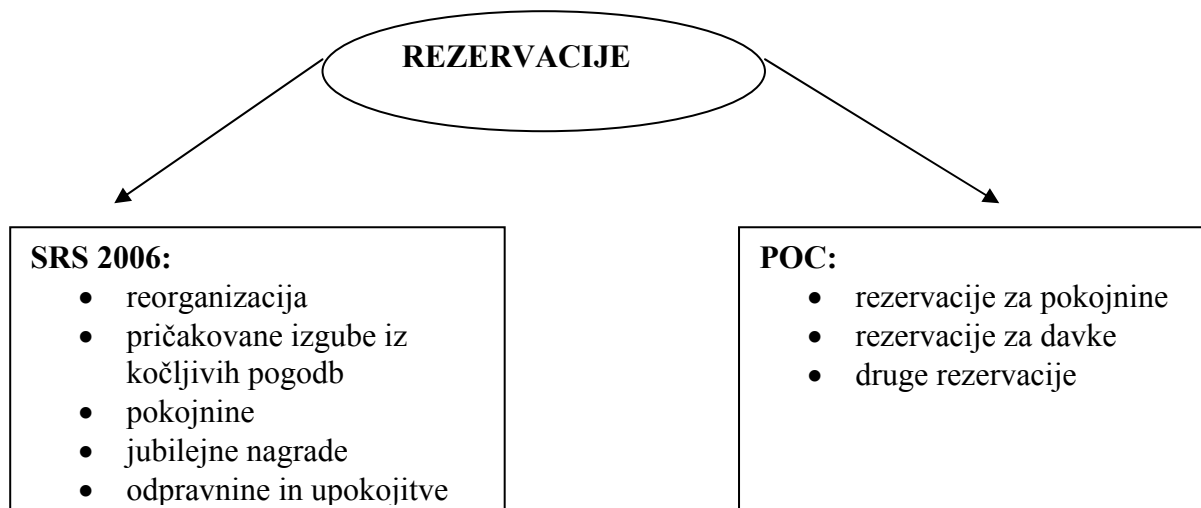
5.1.3 Rezervacije

Po SRS se rezervacije oblikujejo za sedanje obveze, te pa izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov. Velikost obveze je mogoče zanesljivo oceniti, ni pa mogoče oceniti, kdaj natančno se bodo obveze poravnale.

V POC so rezervacije opredeljene kot obveznosti, katerih narava je jasno določena in katerih plačilo lahko zanesljivo izmerimo, ni pa znan točen datum plačila. Znesek rezervacij ne sme presegati potreb. Provizije se ne smejo uporabljati za pokrivanje vrednosti sredstev.

Kaj rezervacije zajemajo po SRS in kaj po POC, je prikazano v Sliki 7 na str. 30.

Slika 7: Delitev rezervacij



Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Namen rezervacij je torej vnaprej zbrati zneske (v obliki vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov), s katerimi se bodo v prihodnosti pokrivali takrat nastali stroški oziroma odhodki.

Rezervacija za reorganiziranje (SRS 10, 2005) zajema le neposredne stroške, ki se pojavijo pri reorganiziranju, to je tiste, ki jih povzroči reorganiziranje in niso povezani z delovanjem, ki se bo nadaljevalo. Rezervacije se pripoznajo po sprejetju načrta reorganizacije, ko se začne ta načrt uresničevati ali ko so prizadeti obveščeni, da bo reorganizacija izpeljana. V POC rezervacije za reorganizacijo niso posebej omenjene.

Rezervacije iz kočljivih pogodb (SRS 10, 2005) se oblikujejo za del obveznosti, ki je določen v pogodbi in ki presega gospodarske koristi iz pogodbe. Po POC so dvomljive terjatve postavka terjatev.

Rezervacije za pokojnine najdemo tako v SRS kot tudi v POC.

V POC imajo oblikovane rezervacije za davke, ki se oblikujejo za davčne obveznosti, ki bodo nastale zaradi uvoznih carin.

Med drugimi rezervacijami po POC najdemo rezervacije za zakonodajne postopke, nesreče pri delu, bolezni, povezane z industrijsko panogo, v kateri deluje podjetje, rezervacije za izdane garancije.

5.1.4 Dolgoročne obveznosti/kratkoročne obveznosti

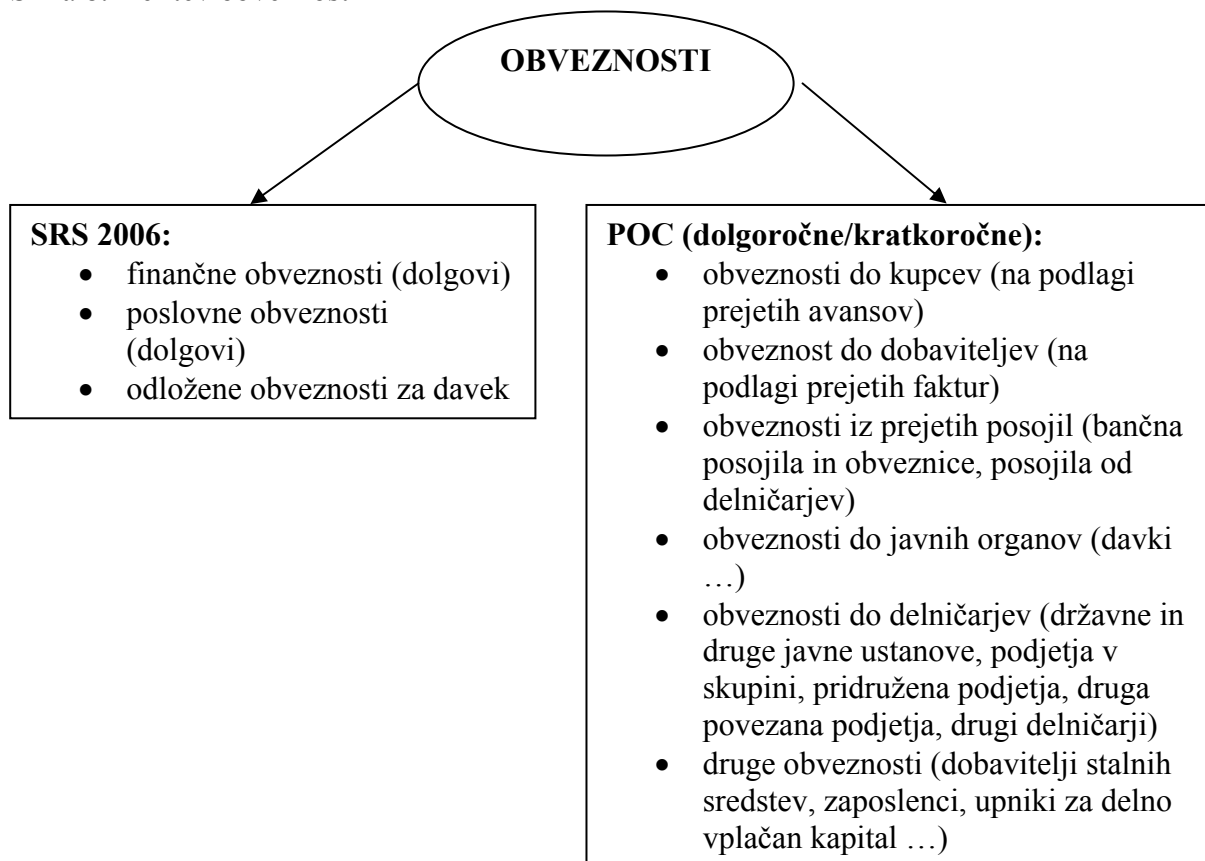
5.1.4.1.1 Dolgoročni dolgovi

Najpogostejše dolgoročne obveznosti so dolgoročne obveznice, državne obveznice, obveznosti za odložene davke, pokojnine in druge pokojninske obveznosti ter obveznosti iz finančnega najema (Walton, Haller, Raffournier, 2003, str. 82).

Po SRS 9 dolgoročni dolgovi predstavljajo obveznosti, s pomočjo katerih podjetje financira lastna sredstva. Dolgoročni dolg mora podjetje vrniti v obdobju, daljšem od enega leta. Kot posebna vrsta dolgoročnih dolgov se obravnavajo obveznosti za odloženi davek. Po POC so obveznosti za odloženi davek del pasivnih časovnih razmejitev.

V POC obveznosti niso posebej opredeljene. Kot sem omenila že pri terjatvah, se tako terjatve kot obveznosti nahajajo med tako imenovanimi postavkami do tretjih oseb. V standardih zasledimo nekaj besed za opredelitev posameznega dolga. Tudi razdelitev obveznosti je drugačna, in sicer so dolgovi razdeljeni po kriteriju, komu je podjetje dolžno. Po SRS pa je delitev narejena na podlagi vrste dolga. POC ne obravnavajo ločeno dolgoročnih in kratkoročnih dolgov, v BS pa so prikazani ločeno. Bistvene razlike, ki izhajajo iz delitve obveznosti so razvidne že iz Slike 8.

Slika 8: Delitev obveznosti



Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Finančne obveznosti

Finančni dolgovi predstavljajo dobljena dolgoročna posojila, ki temeljijo na posojilnih pogodbah, in dolgoročni dolžniški vrednostni papirji. K dolgoročnim dolgovom lahko uvrščamo tudi dobljene vloge, če je njihov rok vračila daljši od enega leta, in tudi dolg do najemodajalcev, če govorimo o finančnem najemu.

Poslovne obveznosti

Poslovne obveznosti so obveznosti, ki jih ima podjetje do dobaviteljev za kupljeno blago ali opravljene storitve, za katere je rok plačila daljši od enega leta (dobaviteljski kredit). K poslovnim obveznostim lahko uvrščamo tudi obveznosti do kupcev, ki temeljijo na prejetih dolgoročnih varščinah.

Dolgoročni dolgovi se ob začetnem pripoznavanju ovrednotijo z zneski iz ustreznih listin ob njihovem nastanku. Povečujejo se za pripisane obresti ali zmanjšujejo za odplačane zneske.

Da bi se postavke v obveznostih po POC ujemale z obveznostmi po SRS, bi bilo treba opraviti naslednje združitve:

- Obveznosti do podjetij v skupini + obveznosti do pridruženih podjetij = obveznosti do družb v skupini. Tako obveznosti do podjetij v skupini kot obveznosti do pridruženih podjetij je treba razdeliti na finančne in poslovne obveznosti.
- Obveznosti iz posojil + obveznosti do bančnih institucij = finančne obveznosti do bank. Obveznosti iz posojil se po POC delijo na bančna posojila, obveznosti iz obveznic in posojila, dobljena z izdajo vrednostnih papirjev. Od finančnih obveznosti do bančnih institucij bi bilo treba odšteti obveznosti iz obveznic, ki bi morale biti postavka zase, da bi se finančne obveznosti po SRS in POC ujemale.
- Po POC so med drugimi upniki tudi obveznosti iz obveznic in obveznosti do zaposlencev. Zato bi bilo treba postavko drugih upnikov razdeliti na obveznosti iz obveznic, te po SRS uvrščamo med finančne obveznosti, in na obveznosti do zaposlencev, ki po SRS spadajo med druge poslovne obveznosti. Obveznosti iz obveznic bi prišteli novooblikovani poziciji zgoraj.
- Druga prejeta posojila = druge finančne obveznosti.
- Dobavitelji + dobavitelji, katerih fakture so v obravnavi + dobavitelji, katerih fakture je podjetje pripravljeno plačati + dobavitelji stalnih sredstev = poslovne obveznosti do dobaviteljev.
- Obveznosti, ki nastanejo z dobljenimi predujmi od strank + predujmi na račun prodaje = obveznosti iz predujmov po SRS.

5.1.4.1.2 Kratkoročne obveznosti

Kratkoročnim dolgovom SRS namenjajo poseben standard, in sicer SRS 11, ki pravi, da so to obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba poravnati običajno v denarju najkasneje v letu dni. V POC so kratkoročni dolgovi obravnavani skupaj z dolgoročnimi.

Kratkoročne dolgove prav tako kot dolgoročne delimo na:

- **finančne dolgove** (dobljena kratkoročna posojila iz posojilnih pogodb in izdanih kratkoročnih vrednostnih papirjev, razen čekov) in
- **poslovne dolgove**, ki so:
 - kratkoročni dobaviteljski krediti za kupljeno blago ali kupljene storitve,
 - kratkoročne obveznosti do zaposlencev za opravljeno delo,
 - obveznosti do financerjev v zvezi z obrestmi in podobnimi postavkami,
 - kratkoročne davčne obveznosti do države, tudi obračunanega davka na dodano vrednost, ter
 - kratkoročne obveznosti v zvezi z razdelitvijo poslovnega izida.

Posebna vrsta kratkoročnih poslovnih dolgov so obveznosti do kupcev za dobljene predujme in tudi za prejete kratkoročne varščine.

Dolg, ki je dolgoročen, se v BS prenese med kratkoročni dolg v naslednjih dveh primerih:

- ko je del dolgoročnega dolga že zapadel v plačilo;
- če bo del dolgoročnega dolga zapadel v plačilo v enem letu.

5.1.5 **Kratkoročne pasivne časovne razmejitve**

Pasivne časovne razmejitve (PČR) obravnavamo lahko kot dolgove v širšem pomenu. Med PČR spadajo:

- kratkoročno vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki;
- kratkoročno odloženi prihodki.

Vnaprej vračunani stroški nastanejo z enakomernim obremenjevanjem dejavnosti ali poslovnega izida in tudi zalog s pričakovanimi stroški, ki pa se še niso pojavili (zavarovanje, plačilna lista, plačljive obresti – za tekoče leto).

Kratkoročno odloženi prihodki nastanejo, kadar že zaračunane ali celo plačane storitve še niso bile opravljene, vendar zaradi tega ni običajnih obveznosti do kupcev, ki bi se šteli kot prejeti avansi.

Tudi med PČR najdemo po POC še eno postavko, in sicer kratkoročno odložene davčne obveznosti.

5.2 Računovodske rešitve v izkazu poslovnega izida

IPI ima lahko, kot sem že prej omenila, obliko stopenjskega zaporednega prikaza ali horizontalno dvostransko obliko. V praksi se pogosteje uporablja stopenjska oblika, vendar se v mojem diplomskem delu srečamo tako s stopenjsko, ki se uporablja v IPI, narejenem po SRS, kot tudi s horizontalno dvostransko obliko, ki se uporablja v IPI, narejenem po POC.

Horizontalni prikaz pomeni, da so na levi stani prikazani odhodki skupaj s pozitivnim poslovnim izidom, na desni pa so navedeni prihodki skupaj z morebitnim negativnim poslovnim izidom. Pri enostranskem oziroma stopenjskem prikazovanju so prihodki in odhodki lahko navedeni v različnem zaporedju (Turk, 1980, str. 365).

Pri prikazovanju stroškov (odhodkov) v IPI se lahko uporabita angloameriška različica, ki prikazuje stroške po funkcionalnih vrstah (stroški proizvodnje, prodaje, uprave), in nemška, ki prikazuje stroške po naravnih vrstah (stroški materiala, stroški dela, odpisi vrednosti). Mednarodno poslovno okolje daje prednost prikazovanju stroškov po funkcionalnih vrstah, vendar pa lahko ponovno ugotovimo, da se v IPI, narejenem po POC, uporablja nemška različica, SRS pa daje prednost IPI, kjer so stroški prikazani po funkcionalnih vrstah. Kljub temu tudi SRS posvečajo posebno pozornost naravnim vrstam stroškov, saj zahtevajo, da morajo tudi tiste organizacije, ki se sicer odločajo za IPI, ki ne vsebuje stroškov, razvrščenih po naravnih vrstah, v posebni prilogi prikazati stroške po naravnih vrstah (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 101).

Ker je IPI po POC narejen po nemški različici in ker tudi SRS posvečajo veliko pozornosti naravnim vrstam stroškov, sledi v nadaljevanju prikaz le-teh po nemški varianti, torej po naravnih vrstah stroškov.

5.2.1 Stroški materiala in storitev

Stroški so cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, ki nastopajo pri doseganju poslovnih učinkov (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 99).

Stroški materiala so torej cenovno izraženi potroški neposrednega materiala in tistega dela materiala, na katerega se nanašajo posredni proizvodjalni stroški ter posredni stroški nabavljanja, prodajanja in splošnih služb. Stroški storitev so stroški, ki se ne štejejo kot stroški materiala, amortizacije ali dela.

V SRS so stroški materiala in storitev obravnavani skupaj, in sicer v SRS 14, v POC pa ločeno. Stroške materiala obravnava tako imenovani razred 61, stroške storitev pa razred 62. Oba razreda sta uvrščena med stroške in odhodke, ki so obravnavani v razredu 6.

Stroški materiala zajemajo stroške osnovnega in pomožnega materiala, kupljenih polizdelkov, delov, goriva in maziva. S stroški surovin so mišljeni stroški materiala, ki izhajajo iz kmetijstva, gozdarstva in rudarstva. Kot poseben strošek materiala se štejejo tudi stroški vračunanega kala in loma lastnih proizvodov in trgovskega blaga. Prav tako se tudi stroški porabljene energije štejejo med posebne vrste stroškov materiala (Koželj, 2000, str. 97).

Stroški storitev so: prevozne storitve, stroški proizvodnih stopenj, ki jih opravljajo druga podjetja, najemnine, zavarovalne premije, storitve plačilnega prometa, v širšem pomenu stroški dajatev, ki niso odvisne od poslovnega izida, in obresti. Pri stroških storitev mora podjetje paziti tudi na njihovo razčlenjevanje po izvornih vrstah, od razčlenjevanja po namenu, namenskih (funkcionalnih) vrstah, ki »je vsaj v primeru vključevanja v lastnem okviru opravljenih storitev mogoče šele po končanem razporejanju vseh stroškov« (Koželj, 2000, str. 97). Stroški storitev se izkazujejo v dejanskih zneskih ob njihovi nabavi.

5.2.2 Stroški dela in povračil zaposlencem

Stroške dela sestavljajo (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 354):

1. Stroški plač, kamor spadajo

- stroški kosmatih plač za opravljeno delo,
- stroški nadomestil plač,
- zneski, ki niso neposredno povezani s poslovanjem podjetij; mednje sodijo zneski za prevoz na delo in z dela, zneski za topli obrok med delom ter dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem.

2. Dajatve, katerih osnova so plače; mednje sodijo dajatve podjetja za socialno in pokojninsko zavarovanje, odvisne so od kosmatih plač, ki so za organizacijo strošek poleg stroškov kosmatih plač.

SRS namenja stroškom dela in povračil zaposlencem svoj standard, in sicer SRS 15, medtem ko so stroški dela v POC obravnavani znotraj razreda 6, kjer je posameznim stroškom za njihovo opredelitev namenjenih le malo besed. Kljub temu zajema razred 64 enake postavke kot SRS 15. V POC je ugodnostim zaposlencev namenjena posebna direktiva, v kateri so opredeljene kratkoročne ugodnosti, ugodnosti po končani zaposlitvi, ugodnosti zaposlencev in podobno.

5.2.3 Amortizacija

Stalna sredstva izgubljajo vrednost zaradi izrabe, staranja ali tehnične zastarelosti ter tudi zakonskih in podobnih omejitev. Zato jih je treba občasno zamenjati. Stroški njihove izrabe se imenujejo amortizacijski stroški. Ti se vsako leto pripoznajo v IPI, tako kot stroški dela ali stroški storitev. Amortizacija je sistematična razporeditev stroškov amortizacije v dobi koristnosti stalnega sredstva. Amortizirljivi znesek stalnega sredstva je enak njegovim stroškom pridobitve, od teh pa odštejemo morebitno preostalo vrednost. Amortiziranje je

proces razporejanja, in ne vrednotenja (Alexander, Nobes, 2001, str. 196). SRS amortizaciji namenja poseben standard, to je SRS 13, v POC ne najdemo posebne direktive, namenjene amortizaciji, amortizacija je obravnavana v delu, kjer je obravnavano vrednotenje posameznih kategorij.

5.2.4 Stroški rezervacij

Stroški rezervacij po POC so:

- za slabe dolgove,
- za tveganja (pokojnine, obdavčitve, pravde v postopku, delovne nesreče in bolezni, povezane z industrijsko panogo, garancije),
- za odpise zalog.

Po SRS med stroške rezervacij spadajo še stroški za reorganizacijo.

5.2.5 Odhodki

Odhodki so nasprotje prihodkom in skupaj z njimi oblikujejo poslovni izid v obračunskem obdobju. Večino odhodkov lahko pojasnimo s stroški, ki se nanašajo na prodane količine, nikakor pa ne vseh. Iz tega sledi, da so odhodki povezani s stroški, vendar niso istovetni z njimi (Kavčič, 2000, str. 122).

»Odhodki so zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanja sredstev (npr. zalog blaga ob njihovi prodaji) ali povečanja dolgov (npr. zaračunanih obresti), katerih posledica so zmanjšanja kapitala, razen tistih, ki so povezana z izplačilom lastnikom.« (Kavčič, 2000, str. 122.)

Odhodki vplivajo na zmanjšanje kapitala, kar se odraža tudi v zmanjšanju poslovnega izida. Tako po SRS kot po POC jih delimo na poslovne, finančne in druge.

5.2.5.1 Poslovni odhodki

Poslovni odhodki po SRS so enaki vračunanim stroškom obračunskega obdobja, ki jim prištejemo stroške začetnih zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje. Opredelitve odhodkov v POC ne zasledimo.

Kadar govorimo o trgovinskih podjetjih, v katerih se stroški ne zadržujejo v zalogah, je treba pri ugotavljanju poslovnih odhodkov prišteti še nabavno vrednost prodanega blaga.

Vsa podjetja pa morajo omenjenim stroškom dodati deleže zaposlencev v razširjenem dobičku in prevrednotovalne poslovne odhodke,¹¹ ki pred tem niso bili obravnavani kot stroški.

Poslovne odhodke po SRS glede na njihovo funkcijo delimo na:

- v proizvodjalnih podjetjih proizvodjalne stroške prodanih količin, v trgovinskih pa na nabavno vrednost prodanih proizvodov,
- posredne stroške prodajanja in nabavljanja,
- neposredne stroške prodajanja,
- posredne stroške skupnih služb,
- prevrednotovalne poslovne odhodke, ki niso stroški.

Poslovne odhodke po POC (naravne vrste stroškov) delimo na:

- stroške materiala,
- druge stroške poslovanja, kamor spadajo:
 - delo po pogodbi,
 - stroški dobaviteljev in stroški storitev,
 - stroški za propagando in komuniciranje,
 - davki;
- stroške zaposlencev,
- druge obratovalne stroške,
- stroške amortizacije,
- stroške rezervacij.

5.2.5.2 Finančni odhodki

Med finančne odhodke spadajo stroški obresti, dani popusti, stroški odpisov dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb ter negativne tečajne razlike. Delitev finančnih odhodkov po SRS in POC je prikazana v Prilogi 5.

Finančni odhodki se **pripoznajo** ob obračunu, ne glede na plačila, ki so povezana z njimi.

5.2.5.3 Drugi odhodki

Med druge odhodke uvrščamo predvsem neobičajne postavke oziroma tako imenovane izredne odhodke in ostale odhodke, ki zmanjšujejo poslovni izid.

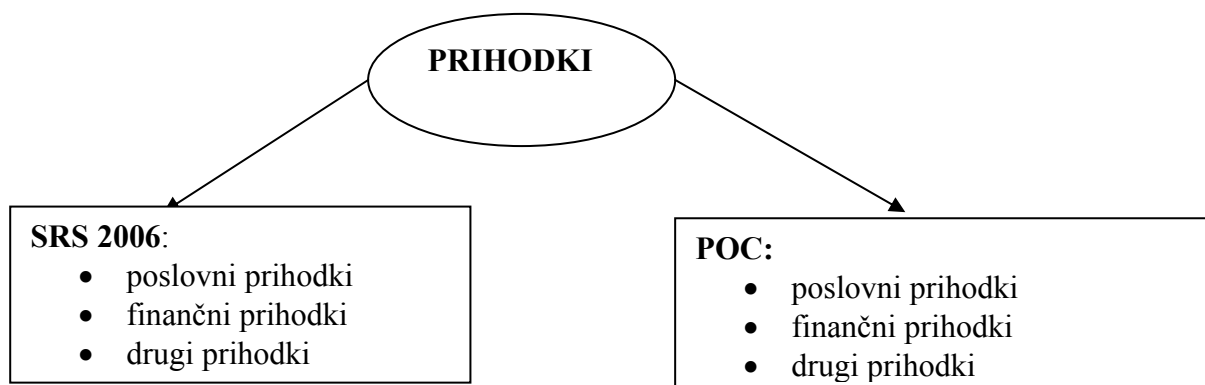
¹¹ Pojavijo se v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, neopredmetenimi sredstvi in obratnimi sredstvi zaradi njihove oslabitve, kadar zmanjšanje njihove vrednosti ni krito s presežkom iz prevrednotenja kapitala iz njihove predhodne okrepitve.

5.2.6 Prihodki

Prihodki so nasprotje odhodkov in skupaj z njimi sestavljajo poslovni izid. V literaturi so opredeljeni kot povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (npr. denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (npr. zaradi opustitve ali njihove poravnave). Po poslovnem izidu vplivajo na velikost kapitala vsi prihodki, razen tistih, ki so povezani z novimi vplačili lastnikov (Kavčič, 2000, str. 124).

V Sliki 9 lahko vidimo delitev prihodkov po SRS in POC, ki je po obeh standardih enaka.

Slika 9: Delitev prihodkov



Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

5.2.6.1 Poslovni prihodki

Poslovni prihodki po SRS so opredeljeni kot prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki. V POC ne najdemo posebne opredelitve prihodkov, vendar pa lahko iz razdelitve prihodkov po POC sklepamo, da bi bila opredelitev podobna, če ne enaka.

Drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki, po SRS so:

- subvencije,
- dotacije,
- regresii,
- kompenzacije,
- premije in
- podobni prihodki.

Prihodki od prodaje

Opredelitev prihodkov od prodaje je tako po SRS kot po POC enaka. Razlika je samo v tem, da se po POC prihodki od opravljenih storitev obravnavajo ločeno; ta delitev je prikazana v Prilogi 6.

Prihodke od prodaje sestavljajo prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju (razen finančnih prihodkov na tej podlagi).

Delitev drugih poslovnih prihodkov po POC:

- **Prihodki od prodaje storitev**

Kriterij za priznanje prihodkov od storitev je tako kot pri prihodkih od prodanih proizvodov izdana faktura. Ta lahko vključuje tudi stroške porabljenega materiala, ki je bil potreben, da je bila storitev opravljena.

- **Stranski/pomožni prihodek**

Gre za prihodke, ki jih ima podjetje, ko ne opravlja svoje temeljne dejavnosti. Sem po POC spadajo socialne storitve, najemnine od opreme, dane v najem, prodaja energije, študij, projekti in tehnična pomoč, licenčnine.

- **Subvencije**

Sem spadajo subvencije, ki jih podjetje dobi od portugalske vlade. Namenjene so zmanjšanju stroškov ali povečanju prihodkov.

- **Kapitalizacija lastnih stroškov**

Gre za prihodke, ki jih podjetje ustvari, ko samo izdelava določeno opremo.

- **Drugi prihodki od poslovanja**

Sem uvrščajo prihodke od patentov in blagovnih znamk.

5.2.6.2 Finančni prihodki

Po SRS so finančni prihodki prihodki od naložbenja. Pojavljajo se v zvezi s finančnimi naložbami in tudi v zvezi s terjatvami. Finančni prihodki so običajno v obliki obračunanih obresti in deležev v dobičku drugih ter tudi v obliki prevrednotevalnih finančnih prihodkov.¹² Kljub temu da v POC opredelitve finančnih prihodkov ne zasledimo, lahko iz delitve le-teh, ki je prikazana v Prilogi 7, sklepamo, da bi bila opredelitev po POC podobna oziroma identična opredelitvi po SRS.

Iz Priloge 7 je razvidno, da je delitev finančnih prihodkov po POC bolj razčlenjena kot po SRS.

¹² Prevrednotevalni finančni prihodki se pojavijo ob odtujitvi finančnih naložb, ko se povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepitve ne zadržuje več v presežku prevrednotovanja, takšno naravo ima tudi presežek njihove prodajne cene nad knjigovodsko vrednostjo, zmanjšano za presežek iz prevrednotenja zaradi predhodne okrepitve finančne naložbe (SRS 18, 2005).

5.2.6.3 Drugi prihodki

K drugim prihodkom uvrščamo neobičajne postavke oziroma tako imenovane izredne prihodke in ostale prihodke, ki povečujejo poslovni izid. Sem po POC spadajo:

- **povračila davkov,**
- **uspešna izterjava dolgov,**
- **dobiček iz zalog** (nesreče in presežki),
- **prihodki od stalnih sredstev** (prodaja finančnih investicij, prihodki od prodaje opredmetenih OS, neopredmetenih OS, nesreče),
- **dobički od pogodbenih penalov,**
- **zmanjšanja razvrednotevalnih obresti in provizij,**
- **prilagoditve predhodnih let,**
- **drugo** (previsoko ocenjeni davki, izredni prihodki od menjave, subvencije za investicije ...).

5.2.7 Poslovni izid

Poslovni izid odraža uspešnost poslovanja podjetja v obračunskem obdobju. Ugotovimo ga kot razliko med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Obstaja več vrst poslovnega izida. Po SRS in POC obstajajo temeljne vrste in druge vrste poslovnega izida.

Temeljne vrste tako po SRS kot po POC so:

- **Poslovni izid** (dobiček ali izguba) **iz prodaje** je razlika med prihodki od prodaje in odhodki za prodajo.
- **Poslovni izid** (dobiček ali izguba) **iz celotnega poslovanja** je razlika med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki ter se od poslovnega izida od prodaje razlikuje za preostale poslovne prihodke in odhodke, med katerimi so tudi prevrednotovalni poslovni prihodki in odhodki.
- **Poslovni izid** (dobiček ali izguba) **iz rednega delovanja** je razlika med seštevkom poslovnih in finančnih prihodkov ter seštevkom poslovnih in finančnih odhodkov.
- **Celotni poslovni izid** (celotni dobiček ali izguba) je razlika med seštevkom poslovnih prihodkov in seštevkom poslovnih odhodkov, med katerimi ni zneskov za poravnavo izgube iz prejšnjih let. To je poslovni izid, dosežen pri prizadevanju v podjetju.
- **Celotni poslovni izid** (celotni dobiček ali izguba) **po odbitku prevrednotovalnega popravka poslovnega izida** je razlika med seštevkom vseh prihodkov in odhodkov z vštetim prevrednotovalnim popravkom poslovnega izida.
- **Čisti poslovni izid** (čisti dobiček ali izguba) je razlika med celotnim poslovnim izidom in obračunanim davkom od dobička. Z zneskom, ki ga dobimo, je mogoče razpolagati po odbitku davka.

Med ostale vrste poslovnega izida pa spadajo: prispevek za kritje, kosmati poslovni izid iz celotnega poslovanja, celotni poslovni izid skupaj s finančnimi odhodki, celotni poslovni izid skupaj z deleži zaposlencev v njem in dohodek. Te vrste poslovnega izida uporabljajo predvsem notranji uporabniki.

6 Sklep

Značilnost globalizacije je vstop podjetij na tuje trge, ob tem pa se podjetja srečujejo z drugačno kulturo, načinom poslovanja, zakoni in tudi z drugačnimi računovodskimi standardi. Različni računovodski standardi otežujejo ali celo onemogočajo primerljivost računovodskih izkazov.

V diplomskem delu sem ugotovila, da je primerljivost letnega poročila po SRS in POC mogoča, vendar je treba narediti določene prilagoditve, zato analiza brez prilagoditvene matrike, ki je prikazana v Prilogi 8, ni mogoča.

Prva razlika je že pri obliki bilance stanja. Ta je po SRS odvisna od velikosti podjetja, po POC pa je neodvisna od vrste ali velikosti podjetja, kar pomeni, da morajo vsa podjetja poročati z enako bilanco stanja.

Naslednja razlika je pri delitvi sredstev. Po SRS se sredstva delijo na dolgoročna in kratkoročna, po POC pa na stalna in gibljiva. Pojem stalnih sredstev je ožji od pojma dolgoročnih sredstev, saj dolgoročna sredstva poleg opredmetenih sredstev, dolgoročnih finančnih investicij in neopredmetenih sredstev zajemajo še dolgoročne poslovne terjatve.

Med sredstvi bi izpostavila naslednje razlike. Po POC so med neopredmetenimi sredstvi tudi stroški zagona, ki jih po SRS takoj ob nastanku uvrstimo med stroške obdobja. Razlika se pojavi tudi pri dobrem imenu, saj se ta po POC amortizira, po SRS pa prevrednotuje zaradi oslabitve, zato bi bilo po POC treba prenehati amortizirati dobro ime.

Naložbene nepremičnine so po POC del finančnih naložb, po SRS pa se naložbene nepremičnine obravnavajo ločeno. Zato bi bilo po POC treba iz finančnih naložb izločiti naložbene nepremičnine in jih obravnavati ločeno.

V POC med finančnimi naložbami ne najdemo postavke nevplačanega vpoklicanega kapitala, ta se v bilanci stanja po POC nahaja med terjatvami. Za ujemanje bi bilo po POC treba iz dolgoročnih poslovnih terjatev izločiti to postavko in jo prišteti postavki dolgoročnih finančnih naložb. Prav tako bi bilo iz postavke dolgoročnih finančnih naložb treba izločiti avanse na račun finančnih investicij, ki se nanašajo na delo v razvoju, in odpraviti začetno merjenje po metodi »patrimonialne equivalence« in nabavni vrednosti.

Med dolgoročnimi poslovnimi terjatvami po POC najdemo tudi dvomljive terjatve in nevplačani vpoklicani kapital, po SRS pa teh postavk ni med terjatvami. Zato je treba ti dve postavki iz terjatev po POC izločiti.

Naslednja razlika se pojavi pri vrednotenju zalog. Po SRS metoda LIFO ni dovoljena, zato bi jo bilo treba tudi po POC izločiti.

V bilanci stanja po POC je med kratkoročnimi aktivnimi časovnimi razmejitvami tudi postavka kratkoročno nezaračunanih davkov. Po SRS se ta postavka obravnava ločeno, zato jo je po POC treba izločiti iz kratkoročnih časovnih razmejitev in jo obravnavati ločeno.

Med obveznostmi do virov sredstev so razlike naslednje. Po POC v kapitalu kot odbitna postavka niso vključene lastne delnice, enako velja tudi za rezervacije za lastne delnice in lastne poslovne deleže, zato jih je treba vključiti.

Po POC so med kratkoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami tudi odložene obveznosti za davek, po SRS se ta postavka obravnava ločeno v postavki odloženih obveznosti za davek. Zato je po POC treba to postavko iz kratkoročnih časovnih razmejitev izločiti in jo obravnavati ločeno.

Pri večini postavk bilance stanja je razlika samo v podrobnejši delitvi po POC v primerjavi s SRS.

Pri primerjavi izkazov poslovnega izida bi izpostavila predvsem metodo, po kateri je narejen izkaz poslovnega izida v Sloveniji in na Portugalskem. Po SRS je lahko narejen po 23. ali 25. členu evropske smernice 78/660. SRS daje prednost izdelavi izkaza poslovnega izida po 25. členu evropske smernice. Po POC pa je dovoljena uporaba 24. člena iste smernice. Razlika je v tem, da je izkaz poslovnega izida po SRS narejen po stopenjski metodi, po POC pa po horizontalni metodi oziroma tako imenovanem dvostranskem prikazu.

Kot sem že omenila, je primerjava letnega poročila portugalskega in slovenskega podjetja možna, pri tem pa je treba biti pozoren na določene razlike, ki so omenjene zgoraj, podrobneje pa opisane v diplomskem delu. Razvidno je, da so SRS bližje Mednarodnim standardom računovodskega poročanja kot POC, saj so POC bolj podobni starim SRS kot novim.

Literatura

1. Alexander David, Nobes Christopher: Financial Accounting. London : Financial Times/Prentice Hall, 2001. 475 str.
2. Atrill Peter, Mclaney Eddie: Accounting and Finance for Now-specialists. Harbow : Reedwood Books, 1996. 407 str.
3. Elliott Barry, Elliott Jamie: Financial Accounting, Reporting and Analysis. International edition. Harlow : Financial Times/Prentice Hall, 2002. 800 str.
4. Gruban Brane, Verčič Dejan, Zavrl Franci: Pristop k odnosom z javnostmi. Ljubljana : Pristop, 1997. 203 str.
5. Helefert A. Erich: Techniques of Financial Analysis. 10. izdaja. Boston : Irwin, 2000. 556 str.
6. Horvat Tatjana: Priprava letnega poročila po spremembah ZGD. IKS, Ljubljana, 28(2001), 12, str. 125–158.
7. Horvat Tatjana: Prostovoljna razkritja v letnem poročilu in njihova povezava z obveznimi razkritji. Revizor, Ljubljana, 14(2003), 2, str. 61–92.
8. Kavčič Slavka: Analiziranje za pripravo letnega poročila. 4. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Zbornik referatov. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 1998, str. 7–22.
9. Kavčič Slavka: Podrobnejša predstavitev novosti za SRS 10 - Dolgoročne rezervacije, SRS 12 - Kratkoročne časovne razmejitve, SRS 17 - Odhodki, SRS 19 - Vrste poslovnega izida in SRS 27 - Oblika izkaza sprememb kapitala za zunanje poslovno poročanje. Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih računovodij. Otočec : Inštitut za revizijo, 2000, str. 117–132.
10. Kotlenik Franc: Analiziranje računovodskih izkazov (bilanc). Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997. 344 str.
11. Koželj Stanko: Podrobnejša predstavitev novosti v osnutku prenovljenih SRS 4 - Zaloge, SRS 14 - Stroški materiala in storitev in SRS 16 - Stroški po vrstah, mestih in stroškovnih nosilcih. Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih računovodji. Otočec : Inštitut za revizijo, 2000, str. 87–100.

12. Odar Marjan: Kritično obravnavanje zahtevnih primerov izkazovanja in merjenja finančnih naložb in kapitala. Zbornik referatov 5. letne konference preizkušenih računovodij. Otočec : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, str. 71–89.
13. Pratt, Jamie: Financial Accounting. Glenview : Scott, Foresman and Company, 1990. 905 str., 144 pril.
14. Robert N. Anthony, Leslie K. Breitner: Core Concepts of Accounting. Eight edition. New Jersey : Pearson Prentice Hall, 2000. 169 str.
15. Stolowy Hervw, Lebas J. Michel: Corporate Financial Reporting. A Global Perspective. First edition. London : Thomason, 2002. 636 str.
16. Turk Ivan: Finančno računovodstvo. Maribor : Obzorja, 1980. 521 str.
17. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij in finančnikov, 1999. 841. str.
18. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 856 str.
19. Walton Peter, Haller Alex, Raffautnier Bernard: International Accounting. Second edition. London : Thomason, 2003. 521 str.
20. Weygrandt Jerry J., Keiso Donald E.: Financial Accounting. New York : John Wiley and Sons, 1995. 681 str., 178 pril.
21. Vezjak Blanka: Razkritja v letnih poročilih za podjetja, zavezana reviziji. Revizor, Ljubljana, 13(2002), 11, str. 30–48.
22. Vezjak Blanka: Temeljne značilnosti mednarodnih računovodskih standardov računovodskega poročanja. Revizor, Ljubljana, 15(2004), 2, str. 96–116.
23. Vezjak Blanka: Zakonsko zahtevana razkritja v letnih poročilih. Revizor, Ljubljana, 13(2002), 10, str. 30–48.

Viri

1. Plano oficial de contabilidade.
[URL: <http://www.cnc.min-financas.pt/POC/POContabilidade.pdf>], 1.9.2006.
2. Slovenski računovodski standardi 2006 (Uradni list RS 118/2005).

3. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS 42/06).
4. 78/660/CEE.
[URL: http://www.cnc.min-financas.pt/DirectivasUE/Directiva_78_660_CEE_pt],
5.10.2006.
5. 4th EU directive.
[URL: http://bodurtha.georgetown.edu/IAS_39/FAS-IAS/eu_4th_directive.htm],
5.10.2006.

Priloge

<i>Priloga 1: Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja</i>	<u>2</u>
<i>Priloga 2: Začetno in kasnejše merjenje naložb</i>	<u>3</u>
<i>Priloga 3: Bilanca stanja po SRS in POC</i>	<u>3</u>
<i>Priloga 4: Izkaz poslovnega izida po SRS in POC</i>	<u>9</u>
<i>Priloga 5: Delitev finančnih odhodkov</i>	<u>11</u>
<i>Priloga 6: Delitev prihodkov od prodaje</i>	<u>12</u>
<i>Priloga 7: Delitev finančnih prihodkov</i>	<u>12</u>
<i>Priloga 8: Prilagoditvena matrika</i>	<u>13</u>

Priloga 1: Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja

Načelo/standard	SRS 2006	POC
Poštena predstavitev	Temeljno računovodsko načelo	Temeljno računovodsko načelo
Uporabnost	Ni definirano kot načelo, ampak izhaja iz izpolnjevanja kakovostnih načel računovodenja	Ni definirano kot načelo, ampak izhaja iz izpolnjevanja kakovostnih načel računovodenja
Nastanek dogodka	Temeljna računovodska načelo-vzročna povezanost prihodkov in odhodkov	Temeljno računovodsko načelo
Neomejenost delovanja	Temeljno računovodsko načelo	Temeljno računovodsko načelo
Bistvenost (ustreznost)	Kakovostno računovodsko načelo	Kakovostno računovodsko načelo
Razumljivost	Kakovostno računovodsko načelo	Ni definirano, ampak izhaja iz izpolnjevanja kakovostnih načel računovodenja
Zanesljivost	Kakovostno računovodsko načelo	Kakovostno računovodsko načelo
Primerljivost	Kakovostno računovodsko načelo	Kakovostno računovodsko načelo
Popolnost	Del načela zanesljivosti	Del načela zanesljivosti
Previdnost	Del načela ustreznosti	Temeljno računovodsko načelo
Pomembnost	Del načela ustreznosti	Temeljno računovodsko načelo
Presežek koristi nad stroški	Ni definirano	Ni definirano

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Priloga 2: Začetno in kasnejše merjenje naložb

Finančne naložbe/standard	SRS 2006	POC
Začetno merjenje	Poštena vrednost	Nabavna vrednost Kadar gre za investicije v kapital podružnic in povezanih podjetij, se lahko uporabi: <ul style="list-style-type: none"> • metoda »patrimonialne equivalence« ali • nabavna vrednost
Prevrednotenje	<ul style="list-style-type: none"> • Po pošteni vrednosti • Po odplačni vrednosti (naložbe v posesti do zapadlosti) • Po nabavni vrednosti (naložbe v kapitalske vrednostne papirje brez kotirane cene) 	Po odplačni vrednosti (Oslabitev finančnih investicij v podružnice in pridružena podjetja bo povzročila prilagoditve v kapitalu. Ob oslabitvi ostalih finančnih investicij pa bodo nastali finančni odhodki.)

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Priloga 3: Bilanca stanja po SRS in POC

SRS	POC
<u>DOLGOROČNA SREDSTVA</u>	<u>STALNA SREDSTVA</u>
Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev <ul style="list-style-type: none"> • dolgoročne premoženjske pravice • dobro ime • predujmi za neopredmetena sredstva • dolgoročno odloženi stroški razvijanja • druge dolgoročne aktivne časovne razmejitev 	Neopredmetena sredstva <ul style="list-style-type: none"> • stroški zagona • stroški raziskav in razvoja • industrijska lastnina in druge pravice • dobro ime • delo v razvoju • avansi na račun neopredmetenih osnovnih sredstev

Nadaljevanje Priloga 3: Bilanca stanja po SRS in POC

SRS 2006	POC
<p>Opredmetena osnovna sredstva</p> <ul style="list-style-type: none"> • zemljišča in zgradbe • proizvodjalne naprave in stroji • druge naprave in oprema • opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo • opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi • predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev <p>Kjer obstajajo biološka osnovna sredstva, pa še</p> <ul style="list-style-type: none"> • osnovna čred • večletni nasadi 	<p>Opredmetena sredstva</p> <ul style="list-style-type: none"> • zemlja in drugi naravni viri • stavbe in druge zgradbe • proizvodjalna oprema • prevozna oprema • orodja in pripomočki • pisarniška oprema • embalaža • druga opredmetena osnovna sredstva
<p>Naložbene nepremičnine</p>	
<p><u>Dolgoročne finančne naložbe</u></p> <p>Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil</p> <ul style="list-style-type: none"> • delnice in deleži v podjetjih v skupini • delnice in deleži v pridruženih podjetjih • druge delnice in deleži • druge dolgoročne finančne naložbe <p>Dolgoročna posojila</p> <ul style="list-style-type: none"> • dolgoročna posojila podjetjem v skupini • dolgoročna posojila drugim • dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital 	<p><u>Finančne investicije</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • investicije v kapital podjetij v skupini • posojila podjetjem v skupini • investicije v kapital pridruženih podjetij • posojila pridruženim podjetjem • obveznice in druge finančna sredstva • druga dana posojila • delo v razvoju • avansi na račun finančnih investicij
<p>Dolgoročne poslovne terjatve</p> <ul style="list-style-type: none"> • dolgoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini • dolgoročne poslovne terjatve do kupcev • dolgoročne poslovne terjatve do drugih 	
<p>Odložene terjatve za davek</p>	

Nadaljevanje Priloga 3: Bilanca stanja po SRS in POC

<u>KRATKOROČNA SREDSTVA</u>	<u>GIBLJIVA SREDSTVA</u>
SRS 2006	POC
Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	
Zaloge <ul style="list-style-type: none"> • material • nedokončana proizvodnja • proizvodi in trgovsko blago • predujmi za zaloge 	Zaloge <ul style="list-style-type: none"> • surovin, pomožnega in potrošnega materiala • proizvodi in delo v postopku • stranski proizvodi, odpadni material in ostanki • dokončani in nedokončani proizvodi • blago za prodajo • avansi na račun nabave
Kratkoročne poslovne terjatve <ul style="list-style-type: none"> • kratkoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini • kratkoročne poslovne terjatve do kupcev • kratkoročne poslovne terjatve do drugih 	Dolgoročne in kratkoročne terjatve <ul style="list-style-type: none"> • kupci • slabe terjatve • podjetja v skupini • podružnic • drugi delničarji • avansi dobaviteljem • avansi dobaviteljem stalnih sredstev • država in druge javne institucije • drugi dolžniki • dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital
Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil <ul style="list-style-type: none"> • delnice in deleži v podjetjih v skupini • druge delnice in deleži • druge kratkoročne finančne naložbe Kratkoročna posojila <ul style="list-style-type: none"> • kratkoročna posojila podjetjem v skupini • kratkoročna posojila drugim • kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital 	Kratkoročne finančne naložbe <ul style="list-style-type: none"> • delnice podjetij v skupini • obveznice podjetij v skupini • naložbe v delnice pridruženih podjetjih • obveznice v pridruženih podjetjih • druge obveznice • druge kratkoročne finančne naložbe
Denarna sredstva	Denar in bančni depoziti <ul style="list-style-type: none"> • bančni depoziti • gotovina

Nadaljevanje Priloga 3: Bilanca stanja po SRS in POC

SRS 2006	POC
<u>KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</u>	<u>AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</u> <ul style="list-style-type: none"> • kratkoročno nezaračunani prihodki • kratkoročno odloženi stroški • kratkoročno odložene terjatve od davka
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV
<u>KAPITAL</u>	<u>KAPITAL</u>
1. Vpoklicani kapital <ul style="list-style-type: none"> • osnovni kapital • nevpoklicani kapital (kot odbita postavka) 	1. Kapital
2. Kapitalske rezerve	2. Lastne delnice <ul style="list-style-type: none"> • nominalna vrednost • ugodnosti in popusti
3. Rezerve iz dobička <ul style="list-style-type: none"> • zakonske rezerve • rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže • lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka) • statutarne rezerve • druge rezerve iz dobička 	3. Pomožen kapital
4. Presežek iz prevrednotenja	4. Razlika med vplačano in nominalno vrednostjo kapitala
5. Preneseni čisti poslovni izid	5. Prilagoditve, povezane z investicijami v kapital
6. Čisti poslovni izid poslovnega leta	6. Rezerve, namenjene prevrednotovanju
	7. Rezerve <ul style="list-style-type: none"> • zakonske rezerve • statutarne rezerve • pogodbene rezerve • druge rezerve
	8. Pričakovani rezultati
	<u>REZERVACIJE</u>

Nadaljevanje Priloga 3: Bilanca stanja po SRS in POC

SRS 2006	POC
<p>Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve</p> <ul style="list-style-type: none"> • rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti • druge rezervacije • dolgoročne pasivne časovne razmejitve 	<p>1. Rezervacije za tveganje</p> <ul style="list-style-type: none"> • za pokojnine • za davke <p>2. Druge rezervacije</p>
<u>DOLGOROČNE OBVEZNOSTI</u>	<u>OBVEZNOSTI</u> (dolgoročne in kratkoročne)
<p>1. Dolgoročne finančne obveznosti</p> <ul style="list-style-type: none"> • dolgoročne finančne obveznosti do podjetij v skupini • dolgoročne finančne obveznosti do bank • dolgoročne finančne obveznosti iz obveznic • druge dolgoročne finančne obveznosti 	<p>1. Obveznosti iz posojil</p> <ul style="list-style-type: none"> • zamenljive • nezamenljive
<p>2. Dolgoročne poslovne obveznosti</p> <ul style="list-style-type: none"> • dolgoročne poslovne obveznosti do podjetij v skupini • dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev • dolgoročne menične obveznosti • dolgoročne poslovne obveznosti iz dobljenih predujmov • druge dolgoročne poslovne obveznosti 	<p>2. Prejeta posojila iz udeležbe v kapitalu</p>
3. Odložene obveznosti za davek	3. Obveznosti do bančnih institucij
<u>KRATKOROČNE OBVEZNOSTI</u>	4. Prejeti avansi na račun prodaje
1. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	5. Dobavitelji

Nadaljevanje Priloga 3: Bilanca stanja po SRS in POC

SRS 2006	POC
<p>2. Kratkoročne finančne obveznosti</p> <ul style="list-style-type: none"> • kratkoročne finančne obveznosti do podjetij v skupini • kratkoročne finančne obveznosti do bank • kratkoročne finančne obveznosti iz obveznic • druge kratkoročne finančne obveznosti 	<p>6. Dobavitelji, katerih fakture se pregledujejo</p>
<p>3. Kratkoročne poslovne obveznosti</p> <ul style="list-style-type: none"> • kratkoročne poslovne obveznosti do podjetij v skupini • kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev • kratkoročne menične obveznosti • kratkoročne poslovne obveznosti iz dobljenih predujmov • druge kratkoročne poslovne obveznosti 	<p>7. Dobavitelji, katerih fakture je podjetje pripravljeno plačati</p>
	<p>8. Dobavitelji sredstev, katerih fakture je podjetje pripravljeno plačati</p>
	<p>9. Obveznosti do podjetij v skupini</p>
	<p>10. Obveznosti do pridruženih podjetij</p>
	<p>11. Obveznosti do drugih delničarjev</p>
	<p>12. Obveznosti iz prejetih avansov od strank</p>
	<p>13. Druga prejeta posojila</p>
	<p>14. Dobavitelji stalnih sredstev</p>
	<p>15. Obveznosti do države in drugih javnih institucij</p>
	<p>16. Drugi upniki</p>
<p><u>KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</u></p>	<p><u>PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</u></p>
	<p>1. Vnaprej vračunani stroški</p>

Nadaljevanje Priloga 3: Bilanca stanja po SRS in POC

SRS 2006	POC
	2. Kratkoročno nezaračunani prihodki
	3. Kratkoročno odložene davčne obveznosti

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade(POC); 4th EU directive, 2006.

Priloga 4: Izkaz poslovnega izida po SRS in POC

SRS 25 člen 4. evropske direktive	POC 24. člen 4. evropske direktive
1. Čisti prihodki od prodaje	ODHODKI
2. Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (z amortizacijo) oziroma nabavna vrednost prodanega blaga	1. Stroški prodanih proizvodov in porabljenega materiala
3. Kosmati poslovni izid od prodaje (1 - 2)	2. Drugi stroški poslovanja (zunanje storitve)
4. Stroški prodajanja (z amortizacijo)	3. Stroški zaposlencev <ul style="list-style-type: none"> • plače • stroški za socialno varnost z ločenim prikazom tistih, ki se nanašajo na pokojnine
5. Stroški splošnih dejavnosti (z amortizacijo) <ul style="list-style-type: none"> • stroški splošnih dejavnosti • prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih • prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih 	4. <ul style="list-style-type: none"> • popravki vrednosti v zvezi z ustanovitvenimi stroški, ter opredmetenimi in neopredmetenimi osnovnimi sredstvi • popravki vrednosti gibljivih sredstev v obsegu, do katerega je presežen znesek popravka vrednosti, ki je normalen za podjetje
6. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)	5. Davki
7. Finančni prihodki iz deležev <ul style="list-style-type: none"> • finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini • finančni prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih • finančni prihodki iz deležev v drugih podjetjih • finančni prihodki iz drugih naložb 	6. Drugi stroški iz poslovanja

Nadaljevanje Priloga 4: Izkaz poslovnega izida po SRS in POC

SRS 25 člen 4. evropske direktive	POC 24. člen 4. evropske direktive
8. Finančni prihodki iz danih posojil <ul style="list-style-type: none"> • finančni prihodki iz posojil, danih podjetjem v skupini • finančni prihodki iz posojil, danih drugim 	<u>FINANČNI ODHODKI</u>
9. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev <ul style="list-style-type: none"> • finančni prihodki iz poslovnih terjatev do podjetij v skupini • finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih 	1. Izgube v podjetjih v skupini in pridruženih podjetjih
10. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb	2. Amortizacija in rezervacije za finančne investicije
11. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti <ul style="list-style-type: none"> • finančni odhodki iz posojil, prejetih od podjetij v skupini • finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank • finančni odhodki iz izdanih obveznic • finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti 	3. Podobne obresti in stroški <ul style="list-style-type: none"> • plačljive obresti • izgube iz valutnih menjav • gotovinski popusti • izgube pri prodaji finančnih investiciji • drugi finančni stroški
12. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti <ul style="list-style-type: none"> • finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do podjetij v skupini • finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti • finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti 	<u>IZREDNI ODHODKI IN IZGUBE</u>
13. Drugi prihodki	<u>DAVEK NA POSLOVNI REZULATAT PODJETJA</u>
14. Drugi odhodki	PRIHODKI IN DOBIČKI
15. Davek iz dobička	<u>PRIHODKI IZ REDNEGA POSLOVANJA</u>
16. Odloženi davki	1. Čisti prihodki od prodaje

Nadaljevanje Priloga 4: Izkaz poslovnega izida po SRS in POC

SRS 25 člen 4. evropske direktive	POC 24. člen 4. evropske direktive
17. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja (3 – 4 – 5 + 6 + 7 + 8 + 9 – 10 – 11 – 12 + 13 – 14 – 15 ± 16)	2. Čisti prihodki od opravljenih storitev
	3. Povečanje zalog gotovih izdelkov in nedokončane proizvodnje
	4. Kapitalizacija lastnih stroškov (delo podjetja za lastne potrebe)
	5. Dodatni stranski prihodki
	6. Subvencije
	7. Drugi prihodki od prodaje
	<u>FINANČNI PRIHODKI</u>
	1. Prihodki od podjetij v skupini in pridruženih podjetij
	2. Prihodki od udeležbe v kapitalu
	3. Prihodki od lastništva obveznic in drugih vrednostnih papirjev
	4. Drugi podobni prihodki in obresti <ul style="list-style-type: none"> • vezane na podjetja v skupini • druge
	<u>IZREDNI PRIHODKI IN DOBIČKI</u>

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade(POC), 2006; 78/660/CEE.

Priloga 5: Delitev finančnih odhodkov

SRS 2006	POC
financiranje (predvsem stroški danih obresti)	plačljive obresti
naložbenje (predvsem v obliki prevrednotevalnih finančnih odhodkov) ¹³	izgube v skupini in pridruženih podjetjih
	amortizacija investicij v stalna osnovna sredstva
	rezervacije za finančne investicije

¹³ Pojavljajo se predvsem v zvezi s finančnimi naložbami zaradi njihove oslabitve, kadar zmanjšanje njihove vrednosti ni krito s presežkom iz prevrednotenja kapitala.

Nadaljevanje Priloga 5: Delitev finančnih odhodkov

SRS 2006	POC
	izgube pri menjavi (zaradi valutnih menjav)
	gotovinski popusti (odobreni ob takojšnjem plačilu)
	izgube pri prodaji finančnih investiciji
	drugi stroški financiranja (bančne storitve)

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Priloga 6: Delitev prihodkov od prodaje

SRS 2006	POC
prihodke od prodaje lastnih poslovnih učinkov (proizvodov in storitev)	prihodki od prodaje proizvodov
prihodke od prodaje trgovskega blaga in materiala	prihodki od prodaje dokončanih in nedokončanih proizvodov
	prihodki od prodaje stranskih proizvodov, odpadnega materiala ...

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.

Priloga 7: Delitev finančnih prihodkov

SRS 2006	POC
finančni prihodki, ki niso odvisni od poslovnega izida drugih (prejete obresti)	prejete obresti (od bančnih depozitov, obveznic, kratkoročnih posojil, posojil za financiranje, drugih investicij, drugih kratkoročnih investicij, drugih obresti)
finančni prihodki, ki so odvisni od poslovnega izida drugih (prejete dividende)	finančni prihodki od povezanih podjetij (prihodki, ki se nanašajo na soudeležbo v kapitalu, pri tem se upošteva metoda »patrimonial equivalence«)
	finančni prihodki od nepremičnin
	prejete dividende
	finančni prihodki od finančnih menjav (gre za prihodke pri menjavi, ki se nanašajo predvsem na financiranje osnovnih sredstev)
	prejeti popusti zaradi takojšnjega gotovinskega plačila

Nadaljevanje Tabela 7: Delitev finančnih prihodkov

SRS 2006	POC
	finančni prihodki od prodaje finančnih investicij
	drugi finančni prihodki

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006

Priloga 8: Prilagoditvena matrika

SRS 2006	POC
<u>SREDSTVA</u>	
<u>DOLGOROČNA SREDSTVA</u>	
<p>Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve</p> <ul style="list-style-type: none"> dolgoročne premoženjske pravice dobro ime predujmi za neopredmetena sredstva dolgoročno odloženi stroški razvijanja druge dolgoročne aktivne časovne razmejitve 	<ul style="list-style-type: none"> - izločiti vse usredstvene organizacijske stroške - prenehati amortizirati dobro ime
<p>Opredmetena osnovna sredstva</p> <ul style="list-style-type: none"> zemljišča in zgradbe proizvajalne naprave in stroji druge naprave in oprema opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev <p>Kjer obstajajo biološka osnovna sredstva, pa še</p> <ul style="list-style-type: none"> osnovna čred večletni nasadi 	<ul style="list-style-type: none"> - združiti bi bilo treba prevozna sredstva, orodja in pripomočke, pisarniško opremo, embalažo in druga opredmetena osnovna sredstva (dobimo druge naprave in opremo)
Naložbene nepremičnine	

Nadaljevanje Tabela 8: Prilagoditvena matrika

SRS 2006	POC
<p><u>Dolgoročne finančne naložbe</u> Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil</p> <ul style="list-style-type: none"> • delnice in deleži v podjetjih v skupini • delnice in deleži v pridruženih podjetjih • druge delnice in deleži • druge dolgoročne finančne naložbe <p>Dolgoročna posojila</p> <ul style="list-style-type: none"> • dolgoročna posojila podjetjem v skupini • dolgoročna posojila drugim • dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital 	<p>Razdeliti finančne naložbe na:</p> <ul style="list-style-type: none"> - finančne naložbe brez posojil, sem bi uvrstili investicije kapital pridruženih podjetij, investicije v kapital podjetij v skupini in druga finančna sredstva - posojila, kamor bi uvrstili posojila podjetjem v skupini, posojila pridruženim podjetjem in obveznice - izločiti naložbene nepremičnine in jih obravnavati ločeno - vključiti postavko nevplačanega vpoklicanega kapitala - izločiti avanse na račun finančnih investicij, ki se nanašajo na delo v razvoju - odpraviti začetno merjenje po metodi »patrimonialne equivalence« in po nabavni vrednosti
<p>Dolgoročne poslovne terjatve</p> <ul style="list-style-type: none"> • dolgoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini • dolgoročne poslovne terjatve do kupcev • dolgoročne poslovne terjatve do drugih 	<ul style="list-style-type: none"> - med gibljivimi sredstvi - izločiti dvomljive terjatve - izločiti nevplačani vpoklicani kapital
<p>Odložene terjatve za davek</p>	
<p><u>KRATKOROČNA SREDSTVA</u></p>	
<p>Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo</p>	
<p>Zaloge</p> <ul style="list-style-type: none"> • material • nedokončana proizvodnja • proizvodi in trgovsko blago • predujmi za zaloge 	<ul style="list-style-type: none"> - prepovedati metodo LIFO
<p>Kratkoročne poslovne terjatve</p> <ul style="list-style-type: none"> • kratkoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini • kratkoročne poslovne terjatve do kupcev • kratkoročne poslovne terjatve do drugih 	<p>glej dolgoročne poslovne terjatve</p>

Nadaljevanje Tabela 8: Prilagoditvena matrika

SRS 2006	POC
<p>Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil</p> <ul style="list-style-type: none"> • delnice in deleži v podjetjih v skupini • druge delnice in deleži • druge kratkoročne finančne naložbe <p>Kratkoročna posojila</p> <ul style="list-style-type: none"> • kratkoročna posojila podjetjem v skupini • kratkoročna posojila drugim • kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital 	glej dolgoročne finančne naložbe
Denarna sredstva	
<u>KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</u>	- izločiti kratkoročno nezaračunane davke in jih obravnavati ločeno
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	
<u>KAPITAL</u>	
<p>1. Vpoklicani kapital</p> <ul style="list-style-type: none"> • osnovni kapital • nepoklicani kapital (kot odbita postavka) 	<p>- vključiti lastne delnice v kapital kot odbitno postavko</p> <p>- vključiti morebitne popravke iz okrepitve neopredmetenih sredstev</p>
2. Kapitalske rezerve	
<p>3. Rezerve iz dobička</p> <ul style="list-style-type: none"> • zakonske rezerve • rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže • lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka) • statutarne rezerve • druge rezerve iz dobička 	- vključiti rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže kot odbitno postavko
4. Presežek iz prevrednotenja	
5. Preneseni čisti poslovni izid	
6. Čisti poslovni izid poslovnega leta	
<p>Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve</p> <ul style="list-style-type: none"> • rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti • druge rezervacije • dolgoročne pasivne časovne razmejitve 	- izločiti rezervacije za davek

Nadaljevanje Tabela 8: Prilagoditvena matrika

SRS 2006	POC
<u>DOLGOROČNE OBVEZNOSTI</u>	razdeliti obveznosti na finančne in poslovne
<p>1. Dolgoročne finančne obveznosti</p> <ul style="list-style-type: none"> • dolgoročne finančne obveznosti do podjetij v skupini • dolgoročne finančne obveznosti do bank • dolgoročne finančne obveznosti iz obveznic • druge dolgoročne finančne obveznosti 	<p>- združiti obveznosti do podjetij v skupini, obveznosti do pridruženih podjetij (po SRS obveznosti do družb v skupini); tako obveznosti do pridruženih podjetij kot obveznosti do podjetij v skupini je treba razdeliti na finančne in poslovne obveznosti</p> <p>- združiti obveznosti iz posojil in obveznosti do finančnih institucij (po SRS obveznosti do bank); obveznosti iz posojil se po POC delijo na bančna posojila, obveznosti iz obveznic in posojila, dobljena z izdajo vrednostnih papirjev; po SRS bi obveznosti iz obveznic prišleli obveznostim iz obveznic, zato je za tak znesek treba znižati znesek obveznosti po POC</p> <p>- po POC so med drugimi upniki tudi obveznosti iz obveznic in obveznosti do zaposlencev; zato bi bilo treba postavko drugih upnikov razdeliti na obveznosti iz obveznic, te po SRS uvrščamo med finančne obveznosti, in na obveznosti do zaposlencev, ki po SRS spadajo med druge poslovne obveznosti</p> <p>- druga prejeta posojila so po SRS druge finančne obveznosti</p>
<p>2. Dolgoročne poslovne obveznosti</p> <ul style="list-style-type: none"> • dolgoročne poslovne obveznosti do podjetij v skupini • dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev • dolgoročne menične obveznosti • dolgoročne poslovne obveznosti iz dobljenih predujmov • druge dolgoročne poslovne obveznosti 	<p>- združiti dobavitelje, dobavitelji, katerih fakture so v obravnavi, dobavitelje katerih fakture je podjetje pripravljeno plačati, dobavitelji stalnih sredstev = po SRS poslovne obveznosti do dobaviteljev</p> <p>- združiti obveznosti iz dobljenih predujmov od strank + predujmi na račun prodaje = obveznosti iz predujmov po SRS</p>
3. Odložene obveznosti za davek	
Kratkoročne obveznosti	glej dolgoročne obveznosti
1. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	

Nadaljevanje Tabela 8: Prilagoditvena matrika

SRS 2006	POC
<p>2. Kratkoročne finančne obveznosti</p> <ul style="list-style-type: none"> • kratkoročne finančne obveznosti do podjetij v skupini • kratkoročne finančne obveznosti do bank • kratkoročne finančne obveznosti iz obveznic • druge kratkoročne finančne obveznosti 	
<p>3. Kratkoročne poslovne obveznosti</p> <ul style="list-style-type: none"> • kratkoročne poslovne obveznosti do podjetij v skupini • kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev • kratkoročne menične obveznosti • kratkoročne poslovne obveznosti iz predujmov • druge kratkoročne poslovne obveznosti 	
<p><u>KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</u></p>	<p>- izločiti odložene obveznosti za davek in jih obravnavati ločeno</p>

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2005; Plano oficial de contabilidade (POC), 2006.