

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

D I P L O M S K O D E L O

**IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PO SLOVENSKIH
RAČUNOVODSKIH STANDARDIH IN PRIMERJAVA Z
ZDA**

Ljubljana, junij 2002

ROMANA MRZLIKAR

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne _____ Podpis : _____

KAZALO

1	UVOD.....	1
2	RAČUNOVODSTVO IN RAČUNOVODSKO POROČANJE.....	2
2.1	RAČUNOVODSTVO	2
2.2	UPORABNIKI RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ IN NJIHOVE ZAHTEVE	3
2.3	TEMELJNE RAČUNOVODSKE PREDPOSTAVKE	4
2.3.1	<i>Temeljne računovodske predpostavke v slovenskih računovodskih standardih.....</i>	<i>4</i>
2.3.2	<i>Temeljne računovodske predpostavke v ZDA.....</i>	<i>5</i>
2.4	CILJI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA.....	5
2.5	KAKOVOSTNE ZNAČILNOSTI RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ	6
2.5.1	<i>Kakovostne značilnosti računovodskih izkazov po MRS.....</i>	<i>6</i>
2.5.2	<i>Kakovostne značilnosti računovodskih informacij v ZDA.....</i>	<i>8</i>
2.6	RAČUNOVODSKI IZKAZI	9
2.7	LETNO POROČILO.....	10
3	UREDITEV RAČUNOVODSTVA V SLOVENIJI.....	11
3.1	ZAKON O GOSPODARSKIH DRUŽBAH.....	11
3.2	SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI.....	12
3.3	IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA V SLOVENIJI.....	14
3.4	PRIHODKI V SLOVENSKEM IZKAZU POSLOVNEGA IZIDA	17
3.5	ODHODKI V SLOVENSKEM IZKAZU POSLOVNEGA IZIDA	19
3.6	UGOTAVLJANJE POSLOVNEGA IZIDA V SLOVENIJI	23
4	RAČUNOVODSTVO V ZDA.....	25
4.1	AMERIŠKA SPLOŠNO SPREJETA RAČUNOVODSKA NAČELA	25
4.2	IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA V ZDA	28
4.2.1	<i>Glavne sestavine dobička v izkazu poslovnega izida ZDA</i>	<i>28</i>
4.2.1.1	<i>Dobiček ali izguba iz rednega poslovanja (income from continuing operations)</i>	<i>29</i>
4.2.1.2	<i>Dobiček ali izguba iz ustavljenega poslovanja (income, gains, and losses from discontinued operations)</i>	<i>30</i>
4.2.1.3	<i>Dobiček ali izguba iz naslova izrednih postavk (extraordinary items).....</i>	<i>31</i>
4.2.1.4	<i>Dobiček ali izguba iz naslova sprememb računovodskih usmeritev (cumulative effect of changes in accounting principles).....</i>	<i>32</i>
4.2.2	<i>Sestavine izkaza poslovnega izida v ZDA.....</i>	<i>33</i>
4.2.3	<i>Načelo pripoznanja in merjenja elementov izkaza poslovnega izida</i>	<i>35</i>
4.2.3.1	<i>Pripoznavanje prihodkov v času proizvodnega procesa</i>	<i>35</i>
4.2.3.2	<i>Pripoznavanje prihodkov, ko je proizvodnja končana</i>	<i>35</i>
4.2.3.3	<i>Pripoznavanje prihodkov, ko je storitev opravljena</i>	<i>35</i>
4.2.3.4	<i>Pripoznavanje prihodkov, ko prejmemo gotovino.....</i>	<i>35</i>
4.2.3.5	<i>Pripoznavanje prihodkov v času prodaje.....</i>	<i>36</i>

4.2.3.6	Načelo vzročne povezanosti prihodkov z odhodki (matching principle)	36
4.3	PRIHODKI V IZKAZU POSLOVNEGA IZIDA ZDA	36
4.4	ODHODKI V IZKAZU POSLOVNEGA IZIDA ZDA	37
4.5	UGOTAVLJANJE POSLOVNEGA IZIDA V ZDA	38
5	PRIMERJAVA POSLOVNEGA IZIDA PO SRS IN GAAP	39
6	SKLEP	40
	LITERATURA	42
	VIRI	43

1 Uvod

Sodobni problemi globalizacije postavljajo računovodsko poročanje v nove, doslej še ne dovolj znane, okvire. Vse bolj se kažejo razlike med računovodskimi ureditvami različnih držav. Problem so računovodski standardi, ki se razlikujejo med državami.

Ker je računovodsko poročanje pomemben sestavni del in nujni pogoj za nastopanje na mednarodnih kapitalskih trgih in ker ti trgi bistveno zaznamujejo proces globalizacije, je treba podrobneje spoznati in analizirati problematiko računovodskega poročanja, ki bo omogočilo hitro, učinkovito in varno (za naložbenike) delovanje kapitalskih trgov. Pri tem se odpirajo predvsem vprašanja zagotovitve primerljivosti in razumljivosti računovodskih izkazov v mednarodnih okvirih ter poti za doseganje teh ciljev.

Zunanji udeleženci v poslovanju podjetja sprejemajo pomembnejše odločitve predvsem na podlagi informacij iz računovodskih izkazov, ki naj jim omogočajo, da v podjetjih, na katere jih veže neposredni ali posredni ekonomski interesi napovedujejo prihodnje dogodke ter ocenjujejo tveganje, dobičkovnost, solventnost in delovanje ravnateljstev.

Slovenski računovodski standardi (odslej SRS) temeljijo na anglosaški računovodski tradiciji, zaradi tega je njihova primerljivost z mednarodnimi računovodskimi standardi (odslej MRS) in ameriškimi splošno sprejetimi računovodskimi načeli (Generally Accepted Accounting Principles; odslej GAAP) v precejšnji meri zagotovljena. Problem sprejemljivosti računovodskih izkazov na mednarodnih kapitalskih trgih je trenutno nepomemben, saj se slovenska podjetja na teh trgih ne pojavljajo. Pojavljajo pa se problemi v primerih neposrednih tujih naložb in posojil slovenskim podjetjem, ki praviloma zahtevajo prilagoditev domačih računovodskih izkazov MRS in GAAP. Pomembno je, da so računovodski izkazi resnična in poštena slika v skladu z danim okvirom računovodskega poročanja. Ta okvir so v Sloveniji slovenski računovodski standardi, v Združenih državah Amerike (odslej ZDA) pa splošno sprejeta računovodska načela. Okviri računovodskega poročanja se med seboj razlikujejo, razlikujejo pa se tudi vsebinsko enake postavke iz računovodskih izkazov.

Namen diplomskega dela je prikaz prihodkov, odhodkov in izkaza poslovnega izida po SRS in GAAP in osnovne razlike, ki jih bom pri tem ugotovila.

Sestava diplomskega dela je naslednja:

Drugo poglavje obravnava računovodstvo, računovodsko poročanje, temeljne računovodske predpostavke v Sloveniji in v ZDA, kakovostne značilnosti računovodskih informacij, omejitve povezane z informacijami v računovodskih izkazih, hierarhijo kakovostnih značilnosti računovodskih informacij, kakovostne značilnosti računovodskih

izkazov po MRS, uporabnike računovodskih informacij in njihove zahteve, računovodske izkaze in letno poročilo.

Tretje poglavje obravnava ureditev računovodstva v Sloveniji, zakon o gospodarskih družbah, slovenske računovodske standarde, izkaz poslovnega izida v Sloveniji, odhodke in prihodke v slovenskem izkazu poslovnega izida in ugotavljanje poslovnega izida v Sloveniji.

Četrto poglavje obravnava ureditev računovodstva v ZDA, splošno sprejeta računovodska načela (GAAP) v ZDA, odhodke in prihodke v izkazu poslovnega izida ZDA in poslovni izid v izkazu poslovnega izida ZDA.

Peto poglavje je namenjeno primerjavi izkaza poslovnega izida po SRS in po GAAP, primerjavi odhodkov in prihodkov in poslovnega izida.

2 Računovodstvo in računovodsko poročanje

2.1 Računovodstvo

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost vsake poslovne osebe. Ukvarja se z vrednostnim spremljanjem in preučevanjem vseh poslovnih dogodkov, ki kakorkoli vplivajo na sredstva in obveznosti do virov sredstev, stroške, odhodke, prihodke in poslovni izid (Koletnik, 1997, str. 4). Naloga računovodstva je, da spremlja poslovne dogodke podjetij, jih evidentira in na podlagi teh evidenc pripravi temeljna računovodska poročila. Ker imajo temeljna računovodska poročila pomembno vlogo pri poslovnih odločitvah, morajo biti pripravljena tako, da kažejo resnično stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ter gospodarsko in finančno uspešnost podjetja. Usmeritve za prikazovanje ekonomskih kategorij v temeljnih računovodskih izkazih določajo mednarodni standardi in standardi posameznih držav.

Med državnimi organi ter gospodarskimi družbami, računovodsko stroko in računovodskimi strokovnjaki obstajajo dandanes pri oblikovanju računovodskih rešitev naslednja razmerja (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1995, str. 142):

1. Razvijanje in opredeljevanje računovodskih rešitev je v rokah gospodarskih družb in računovodskih strokovnjakov v njih, posebni neodvisni strokovni organ pa postavlja na tej podlagi posplošene računovodske rešitve, ki jih upoštevajo zakonodajalec, vlada in sodišča. Primer sta ZDA in Nizozemska.

2. Računovodske rešitve oblikujeta vlada in zakonodajalec ob zgolj manjšem vplivu gospodarskih družb in računovodskih strokovnjakov, nanje pa vpliva trenutna splošna politika. Primer sta Zvezna republika Nemčija in Francija.
3. Vmesni tip je razmerja, kjer imajo posebno vlogo tako gospodarske družbe in računovodski strokovnjaki v njih kot tudi država s svojimi organi. Primer je Velika Britanija.

2.2 Uporabniki računovodskih informacij in njihove zahteve

Uporabnike računovodskih informacij bi na splošno lahko razdelili v dve skupini (Weygandt, Kell, 1996, str. 4-5):

- notranji uporabniki;
- zunanji uporabniki.

Ti imajo lahko posreden ali neposreden ekonomski interes do določenega podjetja. Praviloma imajo vsi notranji uporabniki (poslovodstvo podjetja) neposreden interes za uspešno poslovanje podjetja. Zunanje uporabnike pa lahko s tega vidika razdelimo v dve skupini:

- zunanji uporabniki, ki imajo neposreden interes za uspešno poslovanje podjetja (lastniki, možni vlagatelji v podjetje, posojilodajalci);
- zunanji uporabniki, ki nimajo neposrednega interesa za uspešno poslovanje podjetja (finančni analitiki in svetovalci, revizorji, borze, konkurenčna podjetja, državni organi, drugi organi nadzora, davčni organi, sindikati, poslovni partnerji).

Računovodstvo sestavlja računovodske izkaze, katerih cilj je dajanje informacij o uspešnosti, finančnem položaju in spremembah finančnega položaja podjetja. Različni uporabniki računovodskih informacij imajo svoje posebne interese, ki jih morajo pripravljavci upoštevati, pri tem pa ne smejo ogroziti pravic uporabnikov do popolnih informacij.

Zahteve po računovodskih informacijah pri različnih uporabnikih informacij (Odar, 2001, str. 10-11):

- lastnike kapitala in potencialne vlagatelje zanima zlasti velikost in ustaljenost nadomestila na podlagi njihovega kapitala v obliki deležev iz čistega dobička, dividend in podobnega, politika delitve čistega dobička, dolgoročna donosnost podjetja in kakovost ravnateljstva;

- banke in druge, ki dajejo dolgoročna posojila podjetju, zanima zlasti njegova sposobnost odplačevanja posojil ter v zvezi s tem njegova dolgoročna donosnost, finančni položaj in kakovost ravnateljstva;
- dobavitelje, ki dajejo podjetju dolgoročne blagovne kredite, zanimata predvsem njegova dolgoročna donosnost in kakovost njegovega ravnateljstva;
- za zaposlene v podjetju so zlasti zanimive donosnost poslovanja podjetja ter iz nje izhajajoče možnosti zaslužkov in socialnih prejemkov pa tudi dolgoročne možnosti za zaposlovanje in kakovost ravnateljstva;
- banke, drugi dajalci kratkoročnih posojil podjetju ter njegovi kratkoročni komercialni in drugi upniki želijo biti seznanjeni zlasti z njegovo sprotno plačilno sposobnostjo in njegovim finančnim položajem;
- glavne stalne kupce podjetja zanimajo zlasti njegova dolgoročna donosnost ter možnost ohranjanja ustaljenega poslovanja, finančni položaj in kakovost ravnateljstva;
- za tekmece podjetja je njegovo računovodsko informiranje zanimivo iz dveh popolnoma nasprotujočih si razlogov: prvi razlog je, da ugotovijo, kakšna je možnost za nakup podjetja, drugi pa, kakšna je možnost, da podjetje kupi njih, v zvezi s tem jih zanima predvsem donosnost, finančni položaj in kakovost ravnateljstva podjetja;
- država in državni organi želijo biti seznanjeni zlasti z razmeščenostjo raznih dejavnikov, posebej z zaposlenci v podjetju ter z uživanjem posebnih pravic zaradi monopolnega položaja ali naravne rente, kar je povezano z uvajanjem dajatev;
- javnost, predvsem v kraju, kjer deluje podjetje, želi vedeti, ali dejavnost podjetja ogroža človekovo okolje, kaj narediti, da se to omeji ali prepreči, ter kakšne so ekonomske in finančne možnosti podjetja za pomoč pri reševanju krajevnih problemov, predvsem problemov nezaposlenosti.

2.3 Temeljne računovodske predpostavke

2.3.1 Temeljne računovodske predpostavke v slovenskih računovodskih standardih

Prevzeti sta dve mednarodni računovodski predpostavki in sicer upoštevanje nastanka poslovnega dogodka in upoštevanje časovne neomejenosti delovanja podjetja. K tema dvema predpostavkama je dodana še predpostavka resnične in poštene predstavitve.

Upoštevanje nastanka poslovnega dogodka (accrual basic):

Računovodske izkaze je potrebno sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na temeljnih poslovnih dogodkih. Pri takšnem računovodenju se poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo, in ne šele ob plačilu. O njih se poroča v računovodskih izkazih tistega obdobja, na katerega se nanašajo.

Upoštevanje časovne neomejenosti delovanja (going concern):

Računovodske izkaze je potrebno sestavljati, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v prihodnosti in kot da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ali skrčilo.

Upoštevanje resnične in poštene predstavitve:

Ta predpostavka pomeni, da je treba sestavljati računovodske izkaze, ki resnično in pošteno prikazujejo spremembe posamičnih cen in vrednosti evra, saj so te spremembe v sodobnem gospodarstvu neizogiben pojav.

2.3.2 Temeljne računovodske predpostavke v ZDA

Temeljne računovodske predpostavke v ZDA, ki jih je sprejel Odbor za finančno-računovodske standarde (Financial Accounting Standards Board; odslej FASB), so (Weygandt, Kieso, Kell, 1996, str. 498-499):

Denarna predpostavka (monetary unit assumption):

Samo transakcije, ki se jih lahko izrazi v denarni enoti, so lahko vključene v računovodske izkaze nekega podjetja.

Predpostavka ekonomske enote (economic entity assumption):

Računovodenje in finančno poročanje poteka v specifičnih ekonomskih enotah. Ta predpostavka določa kakšne informacije naj bodo vključene v finančno poročilo določene specifične ekonomske enote.

Predpostavka obdobjnosti (time period assumption):

Tu gre za predpostavko, da se poslovanje nekega podjetja razdeli na manjša časovna obdobja (leto, četrtletje...), za to obdobje pa se sestavi računovodska poročila.

Predpostavka časovne neomejenosti delovanja podjetja (going concern):

Podjetje bo nadaljevalo s poslovanjem v prihodnosti, izpolnilo bo svoje obstoječe cilje.

2.4 Cilji računovodskega poročanja

Cilji računovodskega poročanja so osredotočeni na priskrbo informacij, ki bodo koristne pri sprejemanju poslovnih odločitev. Pri tem pa obstaja nekaj omejitev, ki so povezane z informacijami v računovodskih izkazih.

Omejitve, povezane z informacijami v računovodskih izkazih (Chasteen, Flaherty, O'Connor, 1995, str. 38):

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

Trije osnovni cilji računovodskega poročanja (Chasteen, Flaherty, O'Connor, 1995, str. 39-40), ki izhajajo iz stališča FASB o finančno-računovodskih zasnovah (Statements of Financial Accounting Concepts; odslej SFAC) so:

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

2.5 Kakovostne značilnosti računovodskih informacij

2.5.1 Kakovostne značilnosti računovodskih izkazov po MRS

To so tiste lastnosti, zaradi katerih so informacije, ki jih uporabnikom ponujajo računovodski izkazi, zanje koristne (Mednarodni računovodski standardi, 1997):

1. **Razumljivost:** Pomembna lastnost, ki jo morajo imeti informacije, ki jih vsebujejo računovodski izkazi je, da so brez težav razumljive uporabnikom. Uporabniki morajo v ta namen poznati poslovno in gospodarsko delovanje in računovodstvo.
2. **Ustreznost:** Informacije morajo biti ustrezne za odločevalne potrebe uporabnikov. Informacije imajo lastnost ustreznega, če vplivajo na poslovne odločitve uporabnikov, tako da jim pomagajo ovrednotiti pretekle, sedanje in prihodnje dogodke.

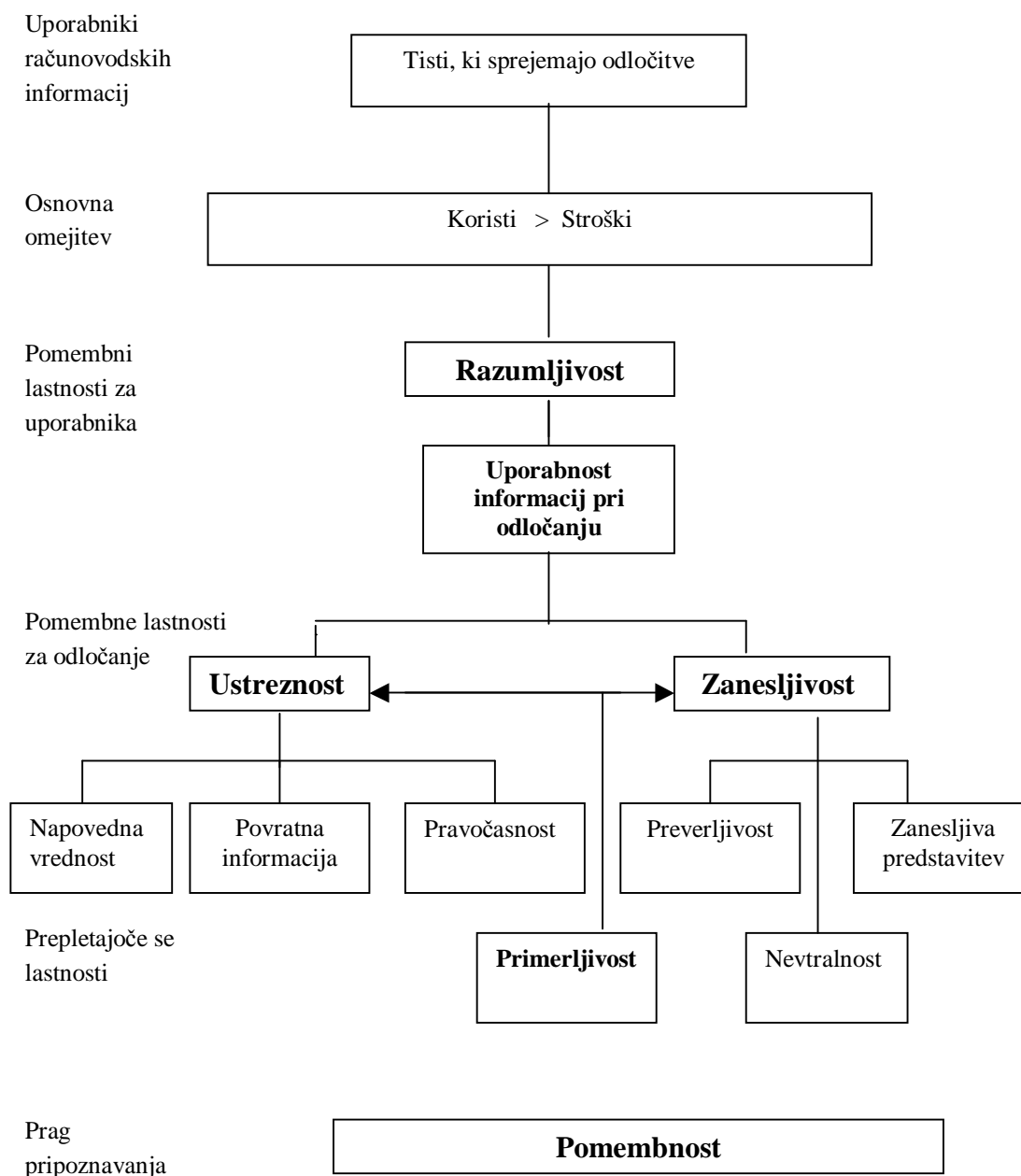
- **Pomembnost:** Informacije so pomembne takrat, ko lahko njihova opustitev ali napačna predstavitev vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, ki so zasnovane na podlagi računovodskih izkazov. Pomembnost pa je seveda odvisna od velikosti posamezne postavke ali napake, ocenjene v posameznih okoliščinah, njene opustitve ali napačne predstavitve.
3. **Zanesljivost:** Zanesljive informacije so informacije, ki ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter se uporabniki lahko zanesejo, da res predstavljajo tisto, kar trdijo, da predstavljajo, ali za kar se lahko upravičeno domneva, da predstavljajo.
- **Zvesta predstavitev:** Informacije so zanesljive le, če zvesto predstavijo posle in druge poslovne dogodke, za katere trdijo, da jih predstavljajo, ali za katere se upravičeno domneva, da jih predstavljajo.
 - **Prednost vsebine pred obliko:** Vsebina poslov ali drugih poslovnih dogodkov ni vedno skladna s tem, kar kaže njihova pravna ali načrtovana oblika. Če naj informacije predstavljajo posle in druge poslovne dogodke, jih je treba obračunavati in predstavljati v skladu z njihovo vsebino in gospodarsko resničnostjo in ne le zgolj v skladu z njihovo pravno obliko.
 - **Nepristranskost:** Informacije, ki jih vsebujejo računovodski izkazi so zanesljive le, če so nepristranske. Računovodski izkazi, ki zaradi izbire ali načina predstavitve informacij vplivajo na odločitev in presojo, da bi dosegli vnaprej določen izid ali posledice, niso nepristranski.
 - **Previdnost:** Previdnost je primerna pazljivost pri presojanju, potrebnem za pripravo ocen, zahtevanih v negotovih okoliščinah. S tem se zagotovi, da se sredstva ali prihodki ne izkažejo po preveliki vrednosti, dolgovi ali odhodki pa ne po premajhni vrednosti.
 - **Popolnost:** Informacije, ki jih vsebujejo računovodski izkazi, so 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.
4. **Primerljivost:** Merjenje in prikazovanje vrednostno izraženih učinkov podobnih poslov in drugih poslovnih dogodkov mora potekati dosledno in dalj časa v posameznem podjetju, pa tudi dosledno, ko gre za različna podjetja. Uporabniki morajo namreč imeti možnost primerjati računovodske izkaze podjetja v daljšem obdobju, če želijo ugotoviti gibanja njegovega finančnega položaja in uspešnosti. Uporabniki pa morajo imeti tudi možnost primerjati računovodske izkaze različnih podjetij, da bi

lahko primerjalno ocenjevali njihov finančni položaj, uspešnost in spremembe finančnega položaja.

2.5.2 Kakovostne značilnosti računovodskih informacij v ZDA

Računovodski izkazi bi morali kot celota doseči ustrezno raven kakovosti, ki jo pričakujemo od računovodskih informacij. Hierarhijo kakovostnih značilnosti računovodskih informacij, povzeto po FASB prikazuje Slika 1.

Slika 1: Hierarhija kakovostnih značilnosti računovodskih informacij



Vir: Chasteen, Flaherty, O'Connor, 1995, str. 41.

Kakovostne značilnosti računovodskih informacij, ki jih je sprejel FASB (Chasteen, Flaherty, O'Connor, 1995, str. 46), so primerljive z MRS. Razlika je le v tem, da je v skladu z MRS primerljivost enako pomembna kot zanesljivost ali ustreznost. Poleg tega pa MRS poznajo še dve dodatni kakovostni značilnosti računovodskih informacij, to sta previdnost in prednost vsebine pred obliko.

Splošni slovenski računovodski standardi podjetja podrobneje opominjajo, na kaj morajo biti pozorna pri oblikovanju računovodskih usmeritev, to je pravil in postopkov, ki jih je treba upoštevati in uporabljati pri sestavljanju računovodskih izkazov in s tem tudi pri celotnem računovodenju. Kakovostne značilnosti računovodskih izkazov in s tem tudi celotnega računovodstva so predvsem razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost.

2.6 Računovodski izkazi

Z računovodskimi izkazi označujemo obrazce, v katerih so sistematično prikazani učinki računovodskega spremljanja poslovanja podjetja. Namen računovodskih izkazov je zagotavljanje informacij o finančnem položaju in uspešnosti poslovanja podjetja, ki koristi širokemu krogu uporabnikov pri sprejemanju ekonomskih odločitev.

Temeljni računovodski izkazi so:

Bilanca stanja prikazuje finančni položaj podjetja s tem, da predstavi vrednost sredstev podjetja, njegove dolgove in kapital na določen datum. Prikazano finančno stanje podjetja je odvisno od računovodskih načel, ki jih upoštevajo pri pripravi bilance stanja. Z analiziranjem bilance pridemo do spoznanja o plačilni sposobnosti podjetja, ki ga analiziramo, njegovi finančni fleksibilnosti, zmožnosti, da ustvari dobiček, zmožnosti, da plačuje zapadle obveznosti in zmožnosti izplačevanja dividend.

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, namenjen ugotavljanju poslovnega izida v obračunskem obdobju. Odgovori nam na vprašanje, kako uspešno podjetje uporablja razpoložljiva sredstva, oziroma kakšna je uspešnost poslovanja podjetja. Odgovor na to vprašanje dobimo v izkazu poslovnega izida, ki prikazuje prihodke in odhodke podjetja v določenem obdobju, kakor tudi poslovni izid, kot razliko med njima.

Izkaz gibanja kapitala je temeljni računovodski izkaz, v katerem so pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala na koncu poslovnega leta ali medletnih obdobj, za katere se sestavlja.

Sestavi se ga tako, da prikaže:

- a) le razdelitev čistega dobička kot sestavine kapitala oziroma poravnava čiste izgube kot odbitne postavke od kapitala ali
- b) vse sestavine kapitala zajete v bilanco stanja, v skupinah ali posamično.

Izkaz finančnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem so pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev na koncu poslovnega leta ali za medletna obdobja, za katere se sestavlja. Če so na voljo ustrezni podatki o prejemkih in izdatkih, se sestavi po neposredni metodi. Če je treba iz podatkov v dveh zaporednih bilancah stanja in v izkazu poslovnega izida za vmesno obdobje izračunati podatke o pritokih in odtokih, pa se sestavi po posredni metodi. Lahko ima obliko dvostranske uravnotežene bilance finančnega izida ali zaporednega stopenjskega finančnega izida.

2.7 Letno poročilo

Letno poročilo je sestavljeno iz računovodskih izkazov in prilog s pojasnili.

Letno poročilo v Sloveniji je sestavljeno iz (Uradni list RS, št. 45/01):

- bilance stanja;
- izkaza poslovnega izida;
- priloge s pojasnili k izkazom in dodatnih izkazov .

Letna poročila velikih in srednjih družb ter letna poročila tistih malih družb, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, morajo po 56. členu ZGD obsegati tudi (Uradni list RS, št. 45/01):

- izkaz gibanja kapitala;
- izkaz finančnega izida;
- poslovno poročilo.

Poslovno poročilo je obvezen sestavni del letnega poročila pri tistih družbah, kjer je letno poročilo treba revidirati. V njem mora biti pošten prikaz razvoja poslovanja in položaja družbe in (Kavčič, Mörec, 2002, str. 148):

- pomembni poslovni dogodki, ki so nastopili po koncu poslovnega leta;
- pričakovani razvoj družbe;
- dejavnost družbe na področju raziskav in razvoja;
- podružnice družbe;
- dejavnost podružnic družbe v tujini.

Novost v računovodskem delu letnega poročila po novem Zakonu o gospodarskih družbah (odslej ZGD), so priloge s pojasnili, ki za podjetja pomenijo precej več javnega razkrivanja informacij kot doslej. V letnih računovodskih izkazih (bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in izkaz finančnega izida) se podatki o finančnem položaju in poslovnem izidu izkazujejo v številkah. Zaradi boljše preglednosti ter jasnega prikaza finančnega položaja in poslovnega izida pa morajo velike, srednje in male družbe, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, sestaviti tudi prilogo k izkazom, ki vsebuje dodatne podatke in pojasnila.

V *ZDA letno poročilo* v skladu z GAAP vsebuje (O'Reilly et al., 1990, str. 1057):

- bilanco stanja;
- izkaz poslovnega izida;
- izkaz finančnih tokov;
- poročilo o spremembah v kapitalu;
- poročilo o spremembah v podrejenih obveznostih do terjatev najpomembnejših upnikov;
- podrejene tabele: račun čistega kapitala po pravilu Ameriške državne komisije za vrednostnice in borze (Securities and Exchange Commission; odslej SEC) 15c3-1, račun zahtevanih rezerv po pravilu SEC 15c3-3, informacije, povezane s posestjo ali kontrolnimi zahtevami po pravilu SEC 15c3-3, uskladitev poročil o kapitalu in poročil o zahtevanih rezervah z ustreznimi poročili, vključenimi v nerevidirano poročilo.

3 Ureditev računovodstva v Sloveniji

3.1 Zakon o gospodarskih družbah

Eden najpomembnejših zakonov na gospodarskem področju je Zakon o gospodarskih družbah (odslej ZGD), ki je bil sprejet v letu 1993, zadnjo pomembno spremembo pa je doživel v letu 2001. Spremenjeni ZGD se tako kot prvotni zakon ukvarja z računovodskimi rešitvami v 7. poglavju I. dela (Poslovne knjige in letno poročilo). Nekatere za računovodstvo pomembne določbe pa vsebujejo tudi drugi členi. Sedmo poglavje je razdeljeno na oddelke Splošne določbe, Splošne pravila o letnem poročilu, Bilanca stanja, Izkaz poslovnega izida, Vrednotenje postavk v računovodskih izkazih, Letno poročilo in pravila vrednotenja v primeru združitve in delitev, Priloga k izkazom in Poslovno poročilo. To poglavje je bilo napisano povsem na novo ter zlasti podrobno obdeluje členitev bilance stanja in izkaza poslovnega izida, obvezno urejevanje rezerv in določbe o konsolidiranem letnem poročilu.

Določbe tega poglavja v celoti veljajo za (Kavčič, Turk, 2001, str. 15):

- kapitalske družbe;
- tiste osebne družbe, pri katerih za njihove obveznosti ne odgovarja neomejeno nobena fizična oseba;
- podjetnika, katerega podjetje ustreza merilom za srednje oziroma velike družbe.

Za vse druge družbe (ki niso zgoraj naštet) in za podjetnika, katerega podjetje ustreza merilom za majhne družbe, veljajo po spremenjenem zakonu le splošna pravila o računovodenju (51. člen), določbe o javni objavi (55. člen), določbe o členitvi bilance stanja (61. člen), določbe o členitvi izkaza poslovnega izida (62. člen) in splošna pravila vrednotenja (63. člen). Členitev in oznake postavk lastnega kapitala morajo prilagoditi razmeram in lahko upoštevajo vse poenostavitve, ki veljajo za majhne družbe.

Družbe se razdelijo na majhne, srednje in velike.

Majhna družba je družba, ki izpolnjuje dve od naslednjih meril (Uradni list RS, št. 45/01):

- povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu ne presega 50;
- čisti prihodki od prodaje v zadnjem poslovnem letu so manjši od 1.000.000.000 tolarjev;
- vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 500.000.000 tolarjev.

Srednja družba je družba, ki ni majhna družba in ki izpolnjuje dve od naslednjih meril (Uradni list RS, št. 45/01):

- povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu ne presega 250;
- čisti prihodki od prodaje v zadnjem poslovnem letu so manjši od 4.000.000.000 tolarjev;
- vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 2.000.000.000 tolarjev.

Velika družba je družba, ki ni niti majhna niti srednja, v vsakem primeru pa so velike družbe banke, zavarovalnice in tiste družbe, ki morajo po 53. členu novega Zakona o gospodarskih družbah izdelati konsolidirano letno poročilo.

3.2 Slovenski računovodski standardi

Slovenski računovodski standardi so skupek domače računovodske teorije, mednarodnih zahtev, mednarodnih računovodskih standardov, smernic Evropske zveze in mednarodnih strokovnih dognanj.

Slovenski računovodski standardi temeljijo na domačem kodeksu računovodskih načel. Posebnost slovenskih računovodskih standardov je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Izhajajo iz temeljne zamisli, da mora zunanje računovodsko poročanje, ki ga oblikujejo zunanje zahteve, vplivati tudi na temeljno ureditev računovodenja, na kateri temeljijo posebne rešitve pri notranjem poročanju. Slovenske računovodske standarde uporabljajo predvsem gospodarske družbe, glede na svoje potrebe pa jih uporabljajo tudi druga podjetja, zavodi in celo državne organizacije, če to posebej določajo ustrezni državni predpisi.

Vsak standard ima več poglavij (Slovenski računovodski standardi, 2002):

V uvodnem poglavju (**A**) sta pojasnjena namen in področje posameznega računovodskega standarda, teoretična podlaga zanj, pa tudi povezava z drugimi slovenskimi računovodskimi standardi ter z mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske zveze. V poglavju **B** je standard podrobno opisan. Tu dobimo informacije o posameznih ekonomskih kategorijah, njihovem prevrednotovanju in prikazovanju v skupinskih računovodskih izkazih. Posebej so predstavljene tako določbe o potrebnih razkritjih v računovodskih izkazih za zunanje uporabnike kakor tudi zahteve pri zunanjem poročanju, ki morajo biti nujno izpolnjene. Poglavje **C** vsebuje opredelitve nekaterih pojmov, oziroma razlage izrazov, uporabljenih v standardu. Poglavje **Č** vsebuje potrebna pojasnila standarda, poglavje **D** pa datum sprejetja standarda in začetka njegove uporabe.

Splošni slovenski računovodski standardi so:

- SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva;
- SRS 2 – Neopredmetena dolgoročna sredstva;
- SRS 3 – Dolgoročne finančne naložbe;
- SRS 4 – Zaloge;
- SRS 5 – Terjatve;
- SRS 6 – Kratkoročne finančne naložbe;
- SRS 7 – Denarna sredstva;
- SRS 8 – Kapital;
- SRS 9 – Dolgoročni dolgovi;
- SRS 10 – Dolgoročne rezervacije;
- SRS 11 – Kratkoročni dolgovi;
- SRS 12 – Kratkoročne časovne razmejitve;
- SRS 13 – Stroški amortizacije;
- SRS 14 – Stroški materiala in poslovnih sredstev;
- SRS 15 – Stroški dela in drugih povračil zaposlencem;
- SRS 16 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih;
- SRS 17 – Odhodki;
- SRS 18 – Prihodki;
- SRS 19 – Vrste poslovnega in finančnega izida;

- SRS 20 – Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni;
- SRS 21 – Knjigovodske listine;
- SRS 22 – Poslovne knjige;
- SRS 23 – Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni;
- SRS 24 – Oblike izkaza stanja za zunanje poslovno poročanje;
- SRS 25 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje;
- SRS 26 – Oblike izkaza finančnega izida za zunanje poslovno poročanje;
- SRS 27 – Oblike izkaza sprememb kapitala za zunanje poslovno poročanje;
- SRS 28 – Računovodsko nadziranje;
- SRS 29 – Računovodsko proučevanje;
- SRS 30 – Računovodsko informiranje.

Splošni slovenski računovodski standardi izhajajo iz zaporedja, po katerem so obravnavana računovodska načela. SRS 1 do 19 obravnavajo metodiko vsebinskega izkazovanja gospodarskih kategorij, SRS 24 do 27 metodiko oblikovnega predstavljanja gospodarskih kategorij pri zunanjem poročanju, SRS 20 do 23 in 28 do 30 pa metodiko delovanja na posameznih področjih računovodenja: računovodskega predračunavanja, knjigovodenja, računovodskega nadziranja, računovodskega proučevanja in računovodskega informiranja. Poleg splošnih standardov obstajajo še posebni standardi o SRS 31 dalje, ki obravnavajo posebnosti računovodenja v bankah, zavarovalnicah, zadrugah, društvih, javnih podjetjih, nepridobitnih organizacijah in tako naprej, ali posebnosti računovodenja v primeru, ko niso upoštevane temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani splošni slovenski računovodski standardi, na primer posebnosti na plačilih zasnovanega računovodenja, računovodenja v organizacijah s časovno omejenim delovanjem, računovodenja v hiperinflacijskih razmerah in tako naprej.

3.3 Izkaz poslovnega izida v Sloveniji

Slovenski računovodski standard številka 25 obravnava izkaz poslovnega izida. Ta standard se uporablja pri sestavljanju predračunskih in obračunskih izkazov, v katerih je predstavljeno oblikovanje poslovnega izida v določenem obdobju. Uporablja se tako za zunanje, kakor tudi notranje potrebe.

Izkaz poslovnega izida se sestavi v eni izmed dveh različic. Ta standard na prvem mestu obravnava nemško različico, na drugem pa angloameriško.

Razčlenitev postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje, po prvi različici (Slovenski računovodski standardi, 2002):

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve

4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
5. Stroški blaga, materiala in storitev
 - a) Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala
 - b) Stroški storitev
6. Stroški dela
 - a) Stroški plač
 - b) Stroški socialnih zavarovanj (posebej izkazani stroški pokojninskih zavarovanj)
 - c) Drugi stroški dela
7. Odpisi vrednosti
 - a) Amortizacija in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih
 - b) sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
 - c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
8. Drugi poslovni odhodki
9. Finančni prihodki iz deležev
 - a) Finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini
 - b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih
 - c) Drugi finančni prihodki iz deležev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
10. Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do podjetij v skupini
 - b) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
11. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do podjetij v skupini
 - b) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
12. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb
 - a) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v podjetja v skupini
 - b) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružena podjetja
 - c) Drugi prevrednotovalni finančni odhodki
13. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
 - a) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do podjetij v skupini
 - b) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
14. Davek iz dobička iz rednega delovanja
15. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja (1+ali-2+3+4-5-6-7-8+9+10+11-12-13-14)
16. Izredni prihodki
17. Izredni odhodki
 - a) Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala
 - b) Izredni odhodki za prevrednotovalni popravek kapitala
18. Poslovni izid zunaj rednega delovanja (16-17)

19. Davek iz dobička zunaj rednega delovanja
20. Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
21. Čisti poslovni izid iz obračunskega obdobja (15+16-17-19-20)

Razčlenitev postavk v izkazu poslovnega izida po drugi različici (Slovenski računovodski standardi, 2002):

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (z amortizacijo) oziroma nabavna vrednost prodanega blaga
3. Kosmati poslovni izid od prodaje (1-2)
4. Stroški prodajanja (z amortizacijo)
5. Stroški splošnih dejavnosti (z amortizacijo)
 - a) Normalni stroški splošnih dejavnosti
 - b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
 - c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
6. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
7. Finančni prihodki iz deležev
 - a) Finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini
 - b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih
 - c) Drugi finančni prihodki iz deležev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
8. Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do podjetij v skupini
 - b) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
9. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do podjetij v skupini
 - b) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
10. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb
 - a) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah podjetja v skupini
 - b) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružena podjetja
 - c) Prevrednotovalni finančni odhodki pri drugih finančnih naložbah
11. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
 - a) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do podjetij v skupini
 - b) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih podjetij
 - c) Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
12. Davek iz dobička iz rednega delovanja
13. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja (1+2-4-5+6+7+8+9-10-11-12)
14. Izredni prihodki

15. Izredni odhodki
 - a) Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala
 - b) Izredni odhodki za prevrednotovalni popravek kapitala
16. Poslovni izid zunaj rednega delovanja (14-15)
17. Davek iz dobička, ustvarjenega zunaj rednega delovanja
18. Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja (13+16-17-18)

Podjetja morajo dopolniti izkaz poslovnega izida z dodatkom k izkazu poslovnega izida (čeprav postavke izhajajo iz bilance stanja), ki vsebuje te postavke (Kavčič, Mörec, 2002, str. 146):

- poslovni izid poslovnega leta;
- preneseni dobiček/prenesena izguba (to je tisti dobiček, ki na skupščini ni bil razporejen);
- zmanjšanje (sprostitvev) kapitalskih rezerv;
- zmanjšanje (sprostitvev) rezerv iz dobička;
- povečanje (dodatno oblikovanje) rezerv iz dobička;
- bilančni dobiček (bilančna izguba).

3.4 Prihodki v slovenskem izkazu poslovnega izida

Prihodki so nasprotje odhodkom in skupaj z njimi tvorijo poslovni izid. To je tudi razlog, da mora biti opredelitev prihodkov v skladu z opredelitvijo odhodkov. To je značilno za SRS 18, ki je vsebinsko skladen s SRS 17 (Kavčič, 2000, str. 124-125). Prihodke obravnava slovenski računovodski standard številka 18, odhodke pa slovenski računovodski standard številka 17.

Prihodki (Slovenski računovodski standardi, 2002) so povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev ali zmanjšanj dolgov, katerih posledica so povečanje kapitala, razen tistih, ki so povezani z novimi vplačili lastnikov. Posebnost novega standarda so tako imenovani prevrednotovalni poslovni prihodki, ki se pojavljajo v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi in neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi, če povečanje njihove vrednosti ni več zadržano na vzpostavljenem posebnem prevrednotovalnem popravku kapitala, ker so že odtujena. Takšen značaj ima tudi presežek njihove prodajne cene v primerjavi s knjigovodsko vrednostjo ob njihovi prodaji.

Slovenski računovodski standardi poznajo poslovne, finančne in izredne prihodke. Poslovni in finančni prihodki se štejejo med redne prihodke.

Poslovni prihodki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, ki so povezani s poslovnimi učinki. Prihodke od prodaje sestavljajo prodajne vrednosti prodanih

produktov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju. Delimo jih na prihodke od prodaje lastnih poslovnih učinkov ter prihodke od prodaje trgovskega blaga in materiala. Drugi poslovni prihodki, ki so povezani s poslovnimi učinki, so subvencije, dotacije, regres, kompenzacije, premije in podobno.

Finančni prihodki so prihodki od naložbenja, ki se pojavijo v zvezi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami pa tudi v zvezi s terjatvami. Sestavljajo jih obračunane obresti in deleži v dobičku drugih pa tudi prevrednotovalni finančni prihodki. Delijo se na finančne prihodke, ki niso odvisni od poslovnega izida drugih, in na finančne prihodke, ki so odvisni od izida drugih podjetij.

Izredne prihodke sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu povečujejo izid rednega poslovanja (na primer dotacije in subvencije, ki niso povezane s poslovnimi učinki, prejete odškodnine, izterjane že odpisane terjatve...), in prihodki (na primer dotacije), dobljeni za poravnavo izgub iz preteklih poslovnih let.

Za pripoznavanje prihodkov morajo biti izpolnjeni enaki pogoji, kot za pripoznavanje odhodkov, s to razliko, da gre tu za povečanje koristi, kar pomeni, da je pripoznavanje prihodkov hkratno pripoznavanju povečanj sredstev ali zmanjšanj dolgov.

Prihodki se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstev ali zmanjšanjem dolga in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti. Poslovni prihodki se pripoznajo, če so prejemki že ob nastanku ali ko se upravičeno pričakuje, da bodo vodili do prejemkov. Finančni prihodki se pripoznavajo ob obračunu ne glede na prejemke, če ni utemeljenega dvoma glede njihove velikosti, zapadlosti v plačilo ali plačljivosti. Če tak dvom obstaja, se pripoznavanje finančnih prihodkov odloži.

Prihodki od prodaje proizvodov, trgovskega blaga in materiala se merijo na podlagi prodajnih cen, zmanjšanih za popuste, odobrene ob prodaji ali kasneje, tudi zaradi zgodnejšega plačila. Izkazujejo se, če: a) prodajalec prenese na kupca vsa tveganja in pravice, ki izhajajo iz lastništva; b) ni večje negotovosti glede prejema plačila kupnine; c) ni večje negotovosti glede stroškov, ki se nanašajo na prodane količine; ter č) ni večje negotovosti glede možnosti za vračilo prodanih količin. Prvotno izkazani prihodki se zmanjšajo tudi za vračila prodanih količin.

Poslovni prihodki, ki se nanašajo na dobljene dotacije, subvencije, regrese, kompenzacije, premije in podobno se upoštevajo, če obstaja razumna gotovost, da bo podjetje izpolnilo pogoje v zvezi z njimi in jih bo tudi prejelo, ali pa jih je že prejelo in razmejilo med dolgoročnimi rezervacijami ter je že nastala potreba po njihovem prenosu zaradi pokrivanja ustreznih stroškov. Prihodki od opravljenih storitev, razen od opravljenih storitev, ki vodijo do finančnih prihodkov, se merijo po prodajnih cenah dokončanih

storitev ali po prodajnih cenah nedokončanih storitev glede na stopnjo njihove dokončanosti.

Prevrednotovanje prihodkov je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Praviloma se opravi na koncu poslovnega leta. Pojavi se kot prevrednotovanje prihodkov zaradi spremembe ocene pri poslovnih in finančnih prihodkih.

Prav tako kot pri odhodkih, so tudi pri prihodkih posebej omenjeni prihodki odseka in prihodki ustavljenega poslovanja. Tako so prihodki odseka definirani kot tisti prihodki, ki izhajajo iz poslovnih dejavnosti odseka in jih je moč pripisati neposrednemu odseku, ter ustrezni del prihodkov, ki ga je moč utemeljeno razporediti na odsek ne glede na to ali izhaja iz prodaj zunanjim odjemalcem ali iz poslov z drugimi odseki istega podjetja. Prihodki odseka pa ne vključujejo izrednih postavk prihodkov od obresti in dividend, tudi ne obresti od danih predujmov ali posojil drugim odsekom, razen če je poslovanje odseka predvsem finančne narave.

3.5 Odhodki v slovenskem izkazu poslovnega izida

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 (Kavčič, 2000, str. 22). Odhodke obravnava slovenski računovodski standard številka 17 (Slovenski računovodski standardi, 2002). Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev ali povečanj dolgov. Preko poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala. Odhodki se razvrščajo na poslovne odhodke, finančne odhodke in izredne odhodke. Poslovni in finančni so redni odhodki.

Poslovni odhodki so enaki vračunanim stroškom v obračunskem obdobju, povečanim za stroške, ki se zadržujejo v začetnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje, ter zmanjšanim za stroške, ki se zadržujejo v končnih zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje. V trgovinskih podjetjih, kjer se stroški ne zadržujejo v zalogah, je treba pri ugotavljanju poslovnih odhodkov všteti še nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga. Podobno kot trgovsko blago se obravnava tudi prodani material. Vsa podjetja pa morajo tem stroškom dodati še morebitne deleže zaposlencev v razširjenem dobičku in prevrednotovalne poslovne odhodke, ki pred tem niso bili obravnavani kot stroški. Stroški obresti so izključeni iz poslovnih odhodkov.

Poslovni odhodki se po namenu razvrščajo na proizvajalne stroške prodanih količin in v trgovinskih podjetjih na nabavno vrednost prodanih količin ter na posredne stroške nabavljanja in prodajanja, neposredne stroške prodajanja, posredne stroške skupnih služb in prevrednotovalne poslovne odhodke, ki niso stroški.

Finančni odhodki so odhodki za financiranje in odhodki za naložbenje. Prve sestavljajo predvsem stroški danih obresti, drugi pa imajo predvsem naravo prevrednotovalnih finančnih odhodkov. Za potrebe notranjega proučevanja se lahko odhodki za financiranje razčlenjujejo na del, ki je povezan z ustvarjanjem poslovnih prihodkov, in del, ki je povezan izključno z ustvarjanjem finančnih prihodkov.

Izredne odhodke sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu zmanjšujejo izid rednega poslovanja. Kot izredni odhodki se štejejo tudi rezervacije za kritje možne izgube, če je verjetno, do bodo prihodnji dogodki potrdili, da bo po upoštevanju vseh možnih rešitev na dan bilance stanja prišlo do izgube, in je mogoče razumno oceniti znesek možne izgube. Kot posebna vrsta izrednih odhodkov se šteje neporavnana izguba iz prejšnjih poslovnih let, ki se poravna z odpisom obveznosti ali s prejetimi dotacijami v obravnavanem poslovnem letu.

Odhodki se pripoznajo, če je zmanjšanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano z zmanjšanjem sredstev ali s povečanjem dolga in je to zmanjšanje mogoče zanesljivo izmeriti. Odhodki se torej pripoznajo hkrati s pripoznavanjem zmanjšanja sredstev oziroma povečanjem dolga.

Poslovni odhodki se pripoznajo, ko se stroški ne zadržujejo več v vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje oziroma ko je trgovsko blago prodano. Stroški, ki se ne morejo zadrževati v zalogah proizvodov in nedokončane proizvodnje, so ob svojem nastanku že pripoznani kot poslovni odhodki. Prevrednotovalni poslovni odhodki se pripoznajo, ko je opravljeno ustrezno prevrednotovanje. Deleži zaposlencev v razširjenem dobičku se pripoznajo pred sestavitvijo računovodskih izkazov za posamezno poslovno leto.

Finančni odhodki se pripoznajo ob obračunu ne glede na plačila, ki so povezana z njimi. Pri običajnem vrednotenju zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje po proizvajalnih stroških se upoštevajo poslovni odhodki, sestavljeni iz proizvajalnih stroškov, ki se ne zadržujejo več v teh zalogah, pa tudi v obračunskem obdobju obračunani stroški nakupovanja in stroški prodajanja ter stroški skupnih služb.

Pri enakomernem proizvajanju in neenakomernem prodajanju se v krajših obdobjih dosega normalnejši poslovni izid, če se zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrednotijo po zoženi lastni ceni. V takem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz zožene lastne cene prodanih količin in iz neposrednih stroškov prodajanja, obračunanih v obračunskem obdobju. Zožena lastna cena obsega proizvajalne stroške v ožjem pomenu, posredne stroške nakupovanja, posredne stroške prodajanja in posredne stroške splošnih služb, ne pa tudi neposrednih stroškov prodajanja in stroškov financiranja.

Pri enakomernem prodajanju in neenakomernem proizvajanju se v krajših obdobjih dosega normalnejši poslovni izid, če se zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrednotijo po spremenljivih stroških. V takem primeru so poslovni odhodki sestavljeni iz

spremenljivih stroškov prodanih količin in iz stalnih stroškov, obračunanih v obračunskem obdobju.

Prenos stroškov iz zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje med prodane količine ter prenos nabavne vrednosti trgovskega blaga in materiala med prodane količine se opravita po metodi drsečih povprečnih cen, tehtanih povprečnih cen, zaporednih cen (fifo) ali obratnozaporednih cen (lifo). Če se uporablja stalne cene (ocenjene, standardne), se upošteva tudi sorazmerni del odmikov.

Dane obresti se pojavljajo med finančnimi odhodki v znesku, ki je obračunan v istem obračunskem obdobju, razen če so zajete med opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva ali zaloge.

Izredni odhodki se pojavljajo v nastalih zneskih, razen v primeru možne izgube v prihodnosti. Znesek možne izgube v prihodnosti se opira na razpoložljive informacije v trenutku, ko se izkaže med izrednimi odhodki, pri tem pa se upošteva posamezen prihodnji posel, ki naj bi povzročil izgubo, ali skupina podobnih poslov, od katerih naj bi le nekateri povzročili izgubo.

Prevrednotovalni poslovni odhodki se pripoznavajo, ko je opravljeno ustrezno prevrednotenje, ne glede na njihov vpliv na poslovni izid. Deleži zaposlencev v razširjenem dobičku se pripoznavajo med poslovnimi odhodki posameznih poslovnih let v velikosti, odvisni od dobička, ki se pojavi med njihovim izračunom, in od usmeritev za njihovo oblikovanje.

Stroške knjiži družba v razredu 4 po kontnem okviru za gospodarske družbe. Skupine stroškov po naravnih vrstah so (Hieng et al., 2001, str. 136-163):

- 40- stroški materiala;
- 41- stroški storitev;
- 43- amortizacija;
- 44- rezervacije;
- 45- stroški obresti;
- 47- stroški dela;
- 48- drugi stroški;
- 49- prenos stroškov.

STROŠKI MATERIALA

V tej skupini se izkazujejo stroški surovin, materiala, kupljenih polizdelkov in vgradnih delov, pomožnega materiala, energije ter nadomestnih delov za osnovna sredstva in materiala za vzdrževanje osnovnih sredstev, odpisi drobnega inventarja in lastne embalaže, uskladitev stroškov materiala zaradi ugotovljenih popisnih razlik, stroški pisarniškega

materiala in strokovne literature, drugi stroški materiala ter uskladitev stroškov materiala zaradi končnega obračuna zalog materiala.

STROŠKI STORITEV

V tej skupini se izkazujejo stroški storitev pri proizvodnji proizvodov in opravljanju storitev, stroški transportnih storitev in storitev, povezanih z vzdrževanjem, najemnine, povračila stroškov zaposlencev v zvezi z delom, stroški plačilnega prometa in bančnih storitev, zavarovalne premije, stroški intelektualnih in osebnih storitev, stroški sejmov, reklame in reprezentance, stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti, skupaj z dajatvami, ki bremenijo podjetje, ter stroški drugih storitev.

AMORTIZACIJA

V tej skupini se izkazuje amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev, zgradb, opreme in nadomestnih delov, drobnega inventarja.

DOLGOROČNE REZERVACIJE

V tej skupini se izkazujejo dolgoročne rezervacije za stroške reorganizacije podjetja, za stroške obnavljanja naravnih bogastev, za pokrivanje pričakovanih izgub iz kočljivih pogodb, za pokojnine in za pokrivanje drugih obveznosti, ki se nanašajo na sedanje učinke.

STROŠKI OBRESTI

V tej skupini se izkazujejo stroški obresti.

STROŠKI DELA

V tej skupini se izkazujejo plače zaposlencev, nadomestila plač, stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja, regres za letni dopust, povračila in drugi prejemki zaposlencev, delodajalčevi prispevki in druge delodajalčeve dajatve od plač, nadomestila plač, bonitete, povračila in drugi prejemki zaposlencev ter nagrade vajencem skupaj z dajatvami, ki bremenijo podjetje.

DRUGI STROŠKI

V tej skupini se izkazujejo dajatve, ki niso odvisne od stroškov dela ali drugih vrst stroškov, izdatki za varstvo okolja, nagrade dijakom in študentom na delovni praksi skupaj z dajatvami, štipendije dijakom in študentom ter ostali podobni stroški.

PRENOS STROŠKOV

Prek te skupine prenašamo stroške iz razreda 4 na zaloge v razredu 6 oziroma v breme odhodkov.

3.6 Ugotavljanje poslovnega izida v Sloveniji

Poslovni izid (dobiček ali izguba) obravnava slovenski računovodski standard številka 19 (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 140-145). Poslovni izid je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Obstajajo temeljne in druge vrste poslovnega izida. Temeljne vrste poslovnega izida so poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje, poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja, poslovni izid (dobiček ali izguba) iz rednega delovanja, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba), celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) po odbitku poravnave izgube iz prejšnjih let, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) po odbitku prevrednotovalnega popravka poslovnega izida in čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba). Pomembne so za zunanje in notranje uporabnike. Druge vrste poslovnega izida so prispevek za kritje, kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj s finančnimi odhodki, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj z deleži zaposlencev v njem in dohodek. Pomembne so za notranje uporabnike, zato se podrobneje opredeljujejo v samem podjetju.

Poslovni izid (dobiček ali izguba) se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih ugotavlja s primerjanjem ustreznih pripoznanih prihodkov in odhodkov. Presežek prihodkov nad odhodki je dobiček, presežek odhodkov nad prihodki pa izguba.

Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje je razlika med prihodki in odhodki za prodajo. *Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz celotnega poslovanja* je razlika med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki; od poslovnega izida iz prodaje se razlikuje za preostale poslovne prihodke in poslovne odhodke, med katerimi so tudi prevrednotovalni poslovni prihodki in prevrednotovalni poslovni odhodki.

Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz rednega delovanja je razlika med seštevkom poslovnih prihodkov in finančnih prihodkov ter seštevkom poslovnih odhodkov in finančnih odhodkov.

Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) je razlika med seštevkom poslovnih prihodkov in seštevkom vseh odhodkov, med katerimi ni zneskov za poravnavo izgube iz prejšnjih let. To je poslovni izid (dobiček ali izguba), dosežen pri prizadevanjih v podjetju.

Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) po odbitku prevrednotovalnega popravka poslovnega izida je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov z vštetim prevrednotovalnim popravkom poslovnega izida. To je poslovni izid, s katerim je mogoče razpolagati, če je ostala zagotovljena nespremenjena kupna moč kapitala.

Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) je razlika med celotnim poslovnim izidom in obračunanim davkom iz dobička kot deležem države v njem. To je poslovni izid, s katerim je mogoče razpolagati po odbitku davka.

Prispevek za kritje kot razširjeni poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje je razlika med prihodki od prodaje in spremenljivimi stroški prodanih količin. Z njimi je potrebno pokriti še stalne stroške (v prodanih količinah). Šele, ko ga dopolnimo z drugimi poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki, dobimo poslovni izid (dobiček ali izgubo) iz celotnega poslovanja.

Kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki ter proizvajalnimi stroški prodanih proizvodov in storitev skupaj z nabavno vrednostjo prodanega trgovinskega blaga; na odhodkovni strani je zajet tudi ustrezni del prevrednotovalnih odhodkov. Z njim je treba pokriti še posredne stroške nakupovanja (če niso zajeti v proizvajalnih stroških), posredne stroške prodajanja in posredne stroške skupnih služb, ki prav tako zajemajo tudi ustrezni del prevrednotovalnih odhodkov; neposredni stroški prodajanja so pri tem odšteti od poslovnih prihodkov, šele razlika pa je poslovni izid iz celotnega poslovanja.

Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj s finančnimi odhodki kot razširjeni celotni poslovni izid je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom poslovnih in izrednih odhodkov; z njim je treba pokriti še finančne odhodke; šele razlika pa je poslovni izid (dobiček ali izguba).

Celotni poslovni izid skupaj z deleži zaposlencev v njem kot prehodni poslovni izid je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov, med katerimi ni deležev zaposlencev v dobičku. To je poslovni izid, iz katerega zaposlenci lahko dobijo deleže iz naslova dela.

Dohodek kot na novo ustvarjena vrednost je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov, razen plač in povračil, ki pripadajo zaposlencem v okviru poslovnih odhodkov, razen obresti in drugih nadomestil, ki pripadajo posojilodajalcem in kreditorjem v okviru finančnih odhodkov, ter razen davkov, ki pripadajo državi. To je poslovni izid, ki se deli: a) zaposlencem s plačami in povračili; b) posojilodajalcem in kreditorjem z obrestmi in drugimi nadomestili; c) lastnikom z dividendami in drugimi vrstami nadomestil; č) podjetju z oblikovanjem rezerv in zadržanim čistim dobičkom ter d) državi z davki.

4 Računovodstvo v ZDA

4.1 Ameriška splošno sprejeta računovodska načela

Ameriška splošno sprejeta računovodska načela (Generally Accepted Accounting Principles; odslej GAAP) so doživela največji razcvet v tridesetih letih dvajsetega stoletja, spodbudil pa jih je razvoj zasebnega sektorja, ko se je ločila ravnateljska funkcija (ravnatelji) od upravljalne (lastniki podjetja).

GAAP sestavljajo finančno-računovodski standardi, standardi poročanja, predpisi in postopki, ki jih mora podjetje uporabljati pri pripravi zunanjega finančnega poročila, ki je predmet pregleda pooblaščenega javnega revizorja. GAAP ali standardi, kot se tudi včasih imenujejo so lahko predpisani, lahko pa so enostavno praksa, ki se jo drži vsa računovodska stroka. Temeljijo tako na praktični kakor tudi teoretični podlagi in velikokrat predstavljajo sporazum med računovodji (kar se smatra za sprejemljivo prakso v danem času).

GAAP povečujejo zaupanje uporabnikov v finančna poročila; oskrbujejo računovodske strokovnjake z napotki, kako zabeležiti v poročila ekonomske aktivnosti; oskrbujejo neodvisne revizorje finančnih poročil z napotki za ocenjevanje pravilnosti, poštenosti in popolnosti finančnih poročil.

GAAP veljajo v svetu za najboljše in obenem najstrožja računovodska načela, vsebujejo številna določila za reševanje problemov posameznih dejavnosti.

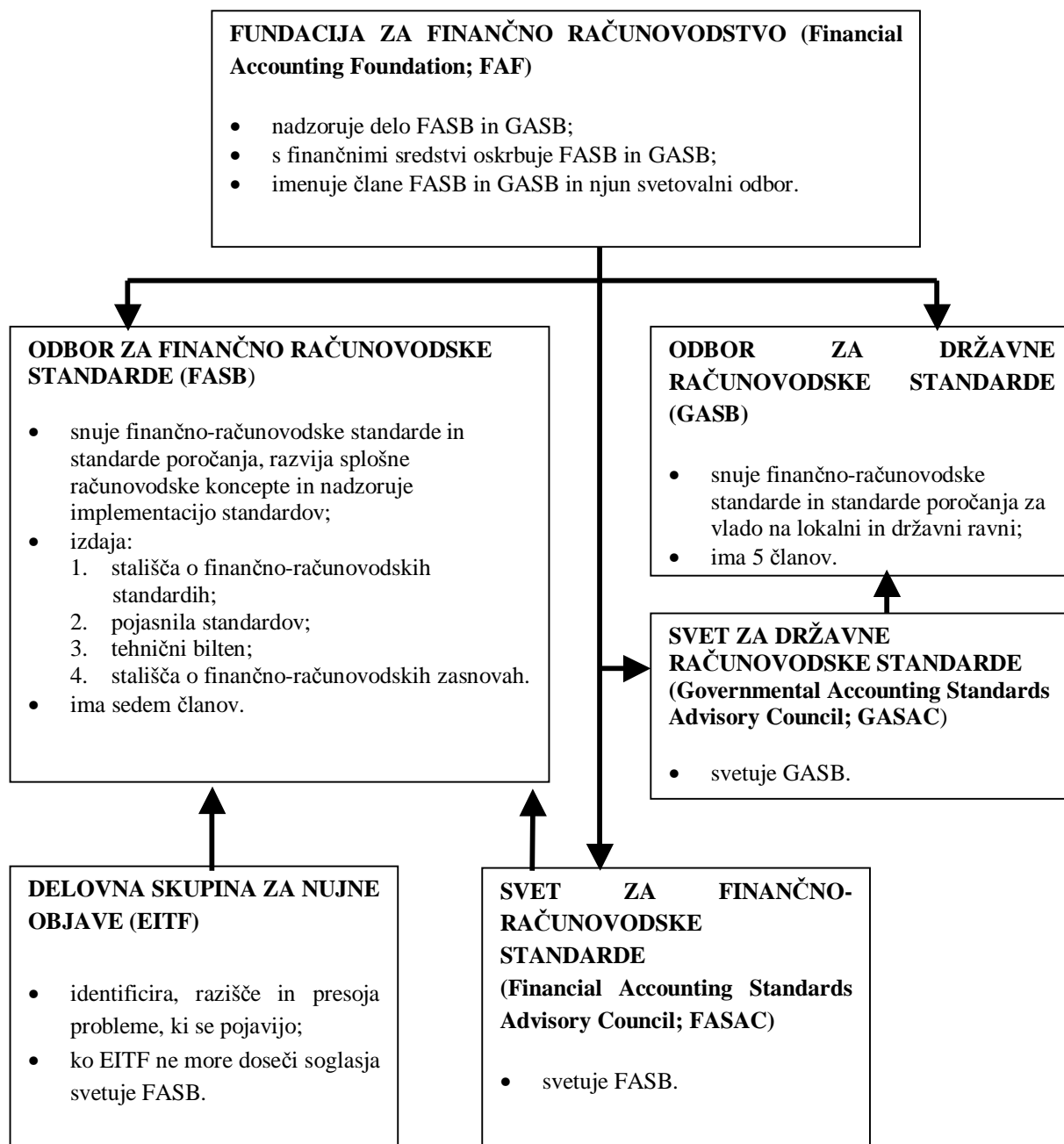
Zakonska pooblastila za sprejemanje računovodskih standardov ima v ZDA Ameriška državna komisija za vrednostnice in borze (Securities and Exchange Commission; odslej SEC).¹ SEC predpisuje načine poročanja za podjetja, katerih delnice so uvrščene na borzo, ter redno objavlja pojasnila in stališča o posameznih računovodskih vprašanjih, ki so obvezna za podjetja, katerih delovanje nadzira.

V letu 1973 je bil ustanovljen Odbor za finančno-računovodske standarde (Financial Accounting Standards Board; odslej FASB). Ta je skupaj s posebno delovno skupino za nujne objave (Emerging Issues Task Force; odslej EITF) pristojen za izdajanje računovodskih standardov s spremljajočimi predpisi. FASB (Porter, Norton, 2001, str. 16) je neodvisna organizacija, ki jo v celoti financira zasebni sektor. Sprejema finančno-računovodske standarde in standarde poročanja, z namenom zaščite uporabnikov računovodskih informacij, kot so naložbeniki in upniki. FASB je sprejel več kot 130 standardov finančnega računovodstva in standardov poročanja. Njihovo veljavnost je potrdila tudi SEC.

¹ Takšno vlogo ima v Sloveniji Agencija republike Slovenije za trg vrednostnih papirjev.

Ameriški inštitut pooblaščenih javnih revizorjev (American Institute of Certified Public Accountants; odslej AICPA) svetuje FASB in sprejema revizijske standarde, ki jih pri svojem delu uporabljajo revizijske hiše. FASB je del formalne strukture sprejemanja standardov, ki jo prikazuje Slika 2.

Slika 2: Struktura sprejemanja finančno-računovodskih standardov in standardov računovodskega poročanja



Vir: Chasteen, Flaherty, O'Connor, 1995, str. 18.

Za GAAP je značilna hierarhija računovodskih predpisov, ki jo ameriški revizijski standard (Statement on Auditing Standards; odslej SAS) številka 69 opredeljuje takole (Schroeder, Clark, Cathey, 2001, str. 16):

Raven A:

- standardi FASB;
- pojasnila FASB;
- pravila in interpretacije SEC;
- mnenja Odbora za računovodska načela (Accounting Principle Board; odslej APB);
- bilteni AICPA o računovodskih raziskavah.

Raven B:

- tehnični bilteni FASB;
- revizijski računovodski vodiči za industrijo, ki jih izdaja AICPA, FASB pa jih pregleda.

Raven C:

- stališča o soglasnih mnenjih, ki jih v okviru FASB izdaja EITF;
- bilteni AICPA o običajnih računovodskih postopkih.

Raven D:

- računovodska pojasnila AICPA (ne izhajajo več);
- izvedbeni (vprašanja in odgovori) vodiči osebja FASB;
- druga, splošno priznana računovodska praksa.

Ostala računovodska literatura (Chasteen, Flaherty, O'Connor, 1995, str. 9):

- stališča FASB o finančno-računovodskih zasnovah (Statements of Financial Accounting Concepts; odslej SFAC);
- stališča APB;
- problemski dokumenti AICPA;
- MRS, ki jih izdaja SMRS (Svet za mednarodne računovodske standarde);
- stališča Odbora za državne računovodske standarde (Governmental Accounting Standards Board; odslej GASB);
- pojasnila GASB;
- tehnični bilteni GASB;
- obvestila drugih strokovnih združenj in agencij, pooblaščenih za urejanje posameznih področij;
- tehnična pomoč AICPA;
- računovodski učbeniki;
- priročniki;
- članki.

GAAP temeljijo na teoretičnem modelu finančnega računovodstva v ZDA.

Te sestavine so (Perner, 1999, str. 17-18):

- **cilj:** koristnost računovodskih informacij za naložbene, posojilne in podobne odločitve; koristnost računovodskih informacij za ocenjevanje denarnih tokov; zagotavljanje informacij o finančnih virih in njihovih spremembah;
- **kakovostne prvine računovodskih informacij:** ustreznost in zanesljivost;
- **predpostavke:** ekonomska enota, obdobjnost, kontinuiranost poslovanja;
- **koncepti:** finančni položaj, spremembe v finančnem položaju;
- **širša načela:** denarna enota, objektivnost, izvorni stroški, pripoznavanje prihodkov, soočenje prihodkov in odhodkov, nespremenljivost, razkritja;
- **spremljevalne konvencije:** pomembnost, praksa v panogi, naravna previdnost, vsebina pred obliko.

GAAP predstavljajo najvišjo stopnjo razvoja finančno-računovodske ureditve na svetu in bodo imeli v procesu globalizacije kapitalskih trgov odločilen pomen, kar potrjuje (Perner, 1999, str. 18):

- ameriški kapitalski trg je največji na svetu;
- GAAP so sprejemljiva za ameriško oblast;
- GAAP usmerjajo celotno zunanje poročanje k udeležencem na kapitalskih trgih in delujejo kot zaščitnik interesov naložbenikov;
- način uveljavljanja GAAP ne kaže samo demokratičnosti postopkov, temveč je tudi posledica visoke profesionalizacije stroke;
- način uveljavljanja GAAP nadzira tudi revizorska stroka z največjim številom članov na svetu (več kot 300.000 pooblaščenih revizorjev) in največja revizorska institucija na svetu (AICPA ima več kot 500 zaposlenih in doseže letno 50 milijonov dolarjev prihodkov).

4.2 Izkaz poslovnega izida v ZDA

4.2.1 Glavne sestavine dobička v izkazu poslovnega izida ZDA

Glavne sestavine dobička, ki morajo biti v skladu z ameriški GAAP, predstavljene v izkazu poslovnega izida so (Stickney, Clyde, 1996, str. 160):

- dobiček (izguba) iz rednega poslovanja;
- dobiček (izguba) iz ustavljenega poslovanja;
- dobiček (izguba) iz naslova izrednih postavk;
- dobiček (izguba) iz naslova sprememb računovodskih usmeritev.

Pri dobičku (izgubi) iz rednega poslovanja je obračun davka iz dobička prikazan v samem izkazu poslovnega izida, pri ostalih treh sestavinah dobička pa velja, da so to postavke v čistih zneskih, v izkazu poslovnega izida so torej prikazane v neto zneskih po davkih, zato pa jih je potrebno še podrobneje pojasniti v dodatku k izkazu poslovnega izida.

4.2.1.1 Dobiček ali izguba iz rednega poslovanja (*income from continuing operations*)

Za njegovo predstavitev v ZDA uporabljajo enostopenjski (single-step income statement) ali večstopenjski (multiple-step income statement) izkaz poslovnega izida. Podjetje izbere tistega, ki daje po njegovem mnenju uporabnikom izkaza poslovnega izida največ informacij. V ZDA se pogosteje uporablja večstopenjski izkaz poslovnega izida. Pomembno je, da uporablja iz leta v leto isto obliko, kajti le to zagotavlja primerljivost informacij iz leta v leto.

V enostopenjskem izkazu poslovnega izida je vsota odhodkov in izgube (expenses and losses) odšteta od vsote prihodkov in dobička (revenues and gains) v enem samem koraku (Porter, Norton, 2001, str. 60). Razlika med tema dvema kategorijama je čisti dobiček ali čista izguba. Prednost enostopenjskega izkaza poslovnega izida je njegova preprostost, saj prihodkom ni potrebno poiskati vzročne povezave z odhodki.

Enostopenjski izkaz poslovnega izida je na primer sestavljen takole (Chasteen, Flaherty, O'Connor, 1995, str. 156):

1. Prihodki in dobiček (revenues and gains)
 - a) čisti prihodki od prodaje (net sales)
 - b) prihodki od opravljenih storitev (service revenue)
 - c) obresti (interest)
 - d) dividende (dividends)
 - e) dobiček od prodaje opreme (gain on sale of equipment)
2. Odhodki in izguba (expenses and losses)
 - a) proizvodjalni stroški ali nabavna vrednost prodanih količin (costs of goods sold)
 - b) odhodki prodaje (selling expenses)
 - c) splošni in upravni odhodki (administrative expenses)
 - d) obresti (interest)
 - e) davek na dobiček (income taxes)
 - f) izguba pri prodaji vrednostnih papirjev (loss on sale of securities)
3. Čisti dobiček (*net income*) (1-2)

Večstopenjski izkaz poslovnega izida, pa je na primer sestavljen tako (Chasteen, Flaherty, O'Connor, 1995, str.157):

1. Čisti prihodki iz prodaje (net sales)
2. Proizvajalni stroški ali nabavna vrednost prodanih količin (cost of goods sold)
3. **Kosmati dobiček iz prodaje (gross profit) (1-2)**
4. Odhodki prodaje (selling expenses)
5. Splošni upravni odhodki (administrative expenses)
6. **Dobiček iz poslovanja (operating profit) (3-4-5)**
7. Drugi prihodki in dobiček (other revenues and gains)
 - a) prihodki od opravljenih storitev (service revenue)
 - b) prejete dividende (dividend revenue)
 - c) prejete obresti (interest revenue)
 - d) dobiček od prodaje opreme (gain on sale of equipment)
8. Drugi odhodki in izguba (other expenses and losses)
 - a) obresti (interest expense)
 - b) izguba pri prodaji vrednostnih papirjev (loss on sale of securities)
9. **Celotni dobiček (income before taxes) (6+7-8)**
10. Davek od dobička (income tax expense)
11. **Čisti dobiček (net income) (9-10)**

Prednost večstopenjskega izkaza poslovnega izida je, da nam prikaže delne izide (npr. kosmati dobiček, dobiček iz poslovanja, celotni dobiček), ki jih enostopenjski izkaz poslovnega izida ne prikaže (Porter, Norton, 2001, str. 60-61). S pomočjo delnih izidov lahko izračunamo številne kazalnike (npr. kazalnik kosmata donosnost prihodkov iz prodaje).

4.2.1.2 *Dobiček ali izguba iz ustavljenega poslovanja (income, gains, and losses from discontinued operations)*

Dobiček ali izguba iz ustavljenega poslovanja (Chasteen, Flaherty, O'Connor, str. 158), se nanaša na opustitev določenega segmenta delovanja podjetja. Podjetje lahko ta segment proda ali pa ga opusti. GAAP določa, da mora biti dejavnost v opustitvi razločljiva od ostalega delovanja podjetja tako fizično, kot tudi tehnološko.

Pri tem sta pomembna dva datuma: Na datum, ki se imenuje *datum merjenja dobička in izgube* (measurement date), se ravnateljstvo podjetja formalno odloči, da bo opustilo določeno dejavnost podjetja. *Datum prenehanja opravljanja dejavnosti* (disposal date), je datum, ko je prodaja zaključena, če je predmet odstranitve prodaja ali datum, ko je opravljanje določene dejavnosti prekinjeno, če je predmet odstranitve opustitev.

Podjetje sprejme načrt, ki vsebuje identifikacijo specializiranega sredstva za delo, ki bo odstranjeno, metodo odstranitve, obdobje potrebno za odstranitev (običajno ni krajše od

leta dni od dneva merjenja dobička in izgube), aktivni program za prodajo sredstva (če je odstranitev prodaja), ocenjene rezultate opustitvenega programa od datuma merjenja dobička in izgube do datuma prenehanja opravljanja dejavnosti in delovanje na poti odstranitve.

Izguba ali dobiček iz opustitve segmenta dejavnosti zajema:

- a) neto poslovni dobiček ali izgubo za dejavnost v opustitvi od začetka obdobja do datuma merjenja dobička ali izgube;
- b) neto poslovni dobiček ali izgubo med odstranitvenim obdobjem (obdobje med datumom merjenja in datumom prenehanja opravljanja dejavnosti), kombinirano z dobičkom ali izgubo odstranitve segmenta (neto po davkih).

Če sta datum merjenja in datum prenehanja v istem obračunskem obdobju, so vsi odstranitveni dobički in izgube realizirani v istem obračunskem obdobju. Ko se datum prenehanja pojavi v obračunskem obdobju, ki sledi obračunskemu obdobju v katerem je datum meritve, postane meritveni problem bolj kompleksen. V tem primeru mora biti poslovni dobiček med odstranitvenim obdobjem razdeljen na dva dela: (1) realizirani dobiček ali izguba med datumom merjenja in koncem poslovnega obdobja in (2) ocenjena izguba ali dobiček od konca obračunskega obdobja do datuma prenehanja opravljanja dejavnosti. Oba dela poslovnega dobička vsebujeta dobiček/izgubo iz poslovanja in dobiček/izgubo pri odstranitvi segmenta. Če se pričakuje izguba od konca obračunskega obdobja do datuma prenehanja, mora ta biti v celoti priznana kot izguba ali dobiček odstranitvenega obdobja. Če se pričakuje dobiček, je ta lahko priznan samo do mere realizirane izgube med datumom merjenja in koncem obračunskega obdobja. To je redk računovodski pojav, v katerem je pričakovani dobiček lahko priznan, a le do višine realizirane izgube.

Informacija o opustitvi določene dejavnosti mora biti razkrita v izkazu poslovnega izida in sicer na mestu pred izrednimi postavkami dobička in po dobičku iz poslovanja. V dodatku k izkazu poslovnega izida mora biti identifikacija opustitvenega segmenta, pričakovani datum opustitve, pričakovani način opustitve, popis preostalih sredstev in obveznosti opustitvenega sektorja na datum bilance stanja, poslovni prihodki ali izguba in opustitveni dobiček med poslovnim letom od dneva merjenja do datuma bilance stanja.

4.2.1.3 Dobiček ali izguba iz naslova izrednih postavk (extraordinary items)

Da je neka postavka izkaza poslovnega izida izredna mora, zadostiti trem pogojem (Stickney, Clayde, 1996, str. 168):

- a) redka, neobičajna lastnost (unusual in nature);
- b) redk dogodek (infrequent in occurrence);

c) denarna izmerljivost (material in amount).

Vse te lastnosti veljajo v okolju, kjer podjetje posluje. Za primer naj navedem, da škoda, ki jo povzroči potres v potresno ogroženem področju, ni izredni odhodek. Podjetje lahko škodo, ki jo povzroči potres, šteje med izredne odhodke le na področju, ki ni potresno ogroženo.

Spodaj naštetih dogodki niso izredni, ker niso neobičajni, ali ker se lahko pričakuje, da se bodo zgodili ponovno:

- a) odpis terjatev, zalog, opreme dane v zakup, neopredmetenih dolgoročnih sredstev;
- b) dobiček ali izguba pri menjavi tujih valut, tudi devalvacija in revalvacija;
- c) dobiček ali izguba pri opustitvi določenega segmenta podjetja;
- d) druge izgube ali dobički od prodaje in opustitve zemljišča, opreme, obrata uporabljenega pri poslovanju;
- e) učinki stavk, tudi tiste proti konkurenci in glavnim dobaviteljem;
- f) prilagoditve prirastkov na dolgoročne pogodbe.

V letnem poročilu podjetij v ZDA redko najdemo postavke, ki izpolnjujejo vse tri kriterije. Najpogostejša postavka, ki je izredna, je predčasna poravnava dolgov. Če postavka ne izpolnjuje vseh treh pogojev za izredno postavko, mora biti ta postavka izražena kot odhodek iz poslovanja v kosmatem znesku.

4.2.1.4 Dobiček ali izguba iz naslova sprememb računovodskih usmeritev (cumulative effect of changes in accounting principles)

Informacije iz poslovnih poročil so uporabne le pri dosledni uporabi računovodskih usmeritev skozi čas. Občasno pa podjetje sprejme drugačne računovodske usmeritve od tistih, ki jih je uporabljalo v preteklih poslovnih letih. To je lahko posledica lastne volje ali pa posledica spremenjenega zakona. Primer spremembe računovodskih usmeritev je, da podjetje namesto FIFO vrednotenja zalog začne uporabljati metodo povprečnih stroškov, ali namesto enakomernega časovnega amortiziranja začne uporabljati rastoče časovno amortiziranje.

Kumulativni učinek sprememb v računovodskih usmeritvah mora biti vključen v izkaz poslovnega izida v obračunskem obdobju, v katerem podjetje spremeni računovodske usmeritve. Kumulativni učinek sprememb je razlika med:

- a) zneskom sredstva ali dolga po starih računovodskih načelih;
- b) zneskom sredstva ali dolga, če bi nove računovodske usmeritve uporabljali v predhodnih obdobjih.

V novem obdobju se sredstva ali dolg vrednotijo po novih računovodskih usmeritvah.

Če upoštevamo vse sestavine izkaza poslovnega uspeha v Združenih državah Amerike, potem bi izkaz poslovnega uspeha v poenostavljeni obliki izgledal tako (Chasteen, Flaherty, O'Connor, 1995, str. 157):

1. Čisti prihodki iz prodaje (net sales, operating revenues)
2. Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (cost of goods sold)
- 3. Kosmati dobiček (gross profit on sales) (1 – 2)**
4. Odhodki poslovanja (operating expenses)
 - a) Odhodki prodaje (selling expenses)
 - b) Splošni odhodki uprave (general and administrative expenses)
- 5. Dobiček/izguba iz poslovanja (operating income/loss) (3 – 4)**
6. Drugi prihodki in dobički (other revenues and gains)
7. Drugi odhodki in izgube (other expenses and losses)
- 8. Dobiček/izguba iz rednega poslovanja pred obdavčitvijo (income/loss from continuing operations before income taxes) (5 + 6 – 7)**
9. Davek iz dobička (income tax expense)
- 10. Dobiček/izguba iz rednega poslovanja (income/loss from continuing operations) (8 +/- 9)**
11. Izredne postavke po obdavčitvi (noncontinuing income items)
 - a) Dobiček (izguba) ustavljenega poslovanja (discontinued operations)
 - b) Dobiček (izguba) iz naslova izrednih postavk (extraordinary items)
 - c) Dobiček (izguba) iz naslova spremembe računovodskih usmeritev (cumulative effect of changes in accounting principles)
- 12. Čisti dobiček (net income/loss) (10 +/- 11)**

4.2.2 Sestavine izkaza poslovnega izida v ZDA

Prihodki (revenues) so pritoki ali druga povečanja sredstev podjetja, ali zmanjšanja dolgov (lahko tudi kombinacija obeh) v obračunskem obdobju, na podlagi dobave ali proizvodnje dobrin, opravljanja storitev ali drugih aktivnosti, ki sestavljajo važnejšo ali osrednjo dejavnost podjetja (Accounting Standards, 2000).

Odhodki (expenses) so odtoki ali drugačna poraba sredstev ali povečanje dolgov (lahko tudi kombinacija obeh) v obračunskem obdobju, ki je posledica dobave ali proizvodnje dobrin, opravljanja storitev ali izvajanje aktivnosti, ki sestavljajo važnejšo ali osrednjo dejavnost podjetja (Accounting Standards, 2000).

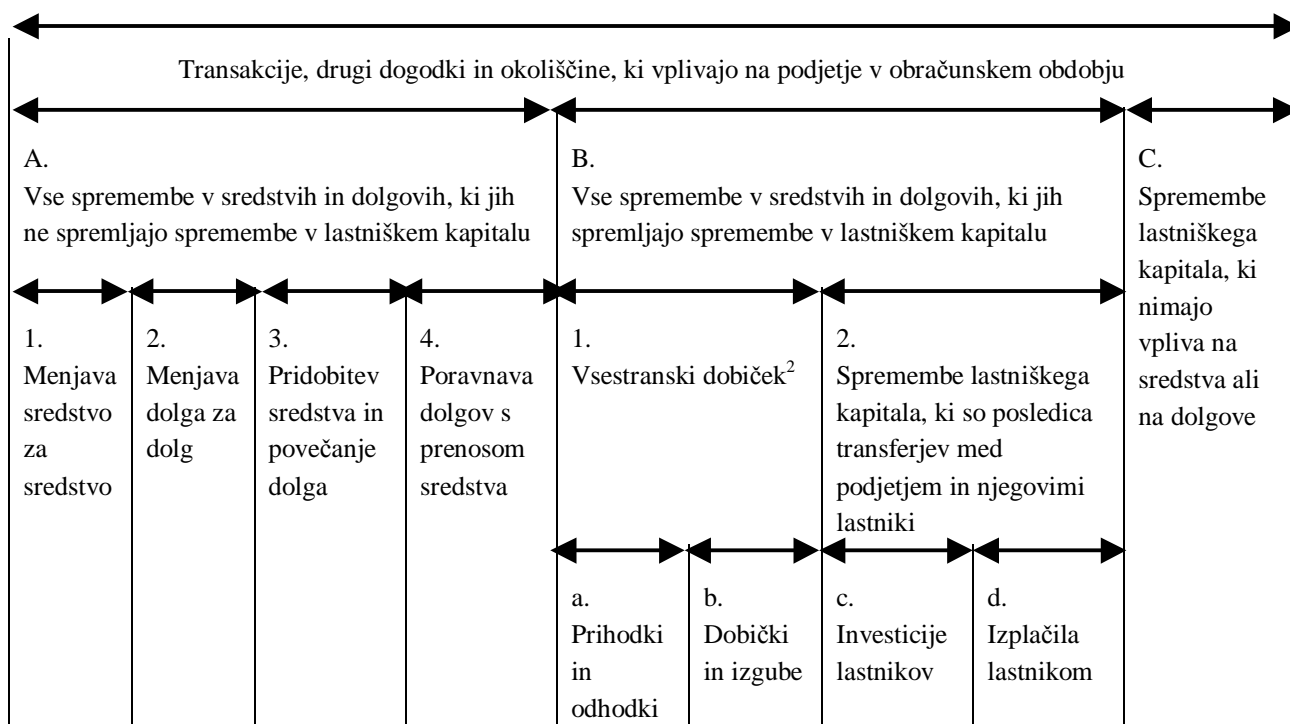
Dobiček (gains) je neto povečanje sredstev zaradi poslovnih dejavnosti, ki so postranske za podjetje in od vseh drugih transakcij, dogodkov in okoliščin, ki vplivajo na podjetje v obračunskem obdobju, razen tistih, ki so rezultat prihodkov ali investicij lastnikov (Accounting Standards, 2000).

Izguba (losses) je neto zmanjšanje sredstev zaradi poslovnih dejavnosti, ki so postranske za podjetje in od vseh drugih transakcij, dogodkov in okoliščin, ki vplivajo na podjetje v obračunskem obdobju, razen tistih, ki so rezultat odhodkov ali so povezana z razdelitvijo med njegove lastnike (Accounting Standards, 2000).

Čisti dobiček ali čista izguba (net income or net loss) po GAAP se nanašata na spremembo sredstev nekega podjetja v obračunskem obdobju, kot rezultat transakcij in drugih ekonomskih dogodkov, ki povzročajo odhodke, prihodke, izgubo in dobiček. Ta postavka vključuje vse spremembe v sredstvih podjetja, razen tistih, ki so rezultat investicij in vlaganj lastnikov in še nekaterih drugih sprememb sredstev.

$$\text{čisti dobiček ali čista izguba} = \text{prihodki} - \text{odhodki} + \text{dobiček} - \text{izguba}$$

Slika 3: Vpliv poslovnih dogodkov na sestavine računovodskih izkazov



Vir: Chasteen, Flaherty, O'Connor, 1995, str. 51.

² Vsestranski dobiček (Comprehensive Income) je sprememba kapitala podjetja v obdobju transakcij in drugih dogodkov in okoliščin zaradi nelastniških razlogov. Vključuje vse spremembe kapitala v obdobju, razen tistih, ki so posledica naložb s strani lastnikov ali delitve dobička lastnikom.

4.2.3 Načelo pripoznanja in merjenja elementov izkaza poslovnega izida

4.2.3.1 Pripoznavanje prihodkov v času proizvodnega procesa

Ko se proizvodnja nekega proizvoda zavleče čez več obračunskih obdobj, se pri pripoznavanju prihodkov uporabi **metoda stopnje dokončnosti del** (percentage-of-completion method). Ta metoda pripozna prihodke na podlagi stopnje uresničenih celotnih stroškov, ki so se pojavili v določenem obračunskem obdobju. Celotni stroški so pričakovani stroški v celotni dobi proizvodnega procesa. Pri tej metodi moramo poznati prodajno ceno in celotne stroške proizvodnje določenega proizvoda. Metodo stopnje dokončnosti del uporabljamo pri pogodbah o gradbenih delih, ki so dolgoročnega značaja. Druga metoda je (Chasteen, Flaherty, O'Connor, 1995, str. 316-317) **metoda izpolnjene pogodbe** (completed-contract method), ki se prav tako uporablja pri dolgoročnih pogodbah. Pri tej metodi se prihodki in stroški iz naslova pogodb ne pripoznajo, dokler pogodba ni izpolnjena ali v glavnem izpolnjena.

4.2.3.2 Pripoznavanje prihodkov, ko je proizvodnja končana

Ko je proizvod nekega podjetja mogoče prodati po vnaprej znani ceni, na vnaprej znanem organiziranem trgu, se prihodki pripoznajo, ko je proizvod pripravljen na prodajo (proizvodnja je zaključena).

4.2.3.3 Pripoznavanje prihodkov, ko je storitev opravljena

Pri pogodbah o storitvah so vključeni trije dogodki. Prvi je sprejem naročila, drugi je izvedba storitve in tretji je izterjava dolga. Ti dogodki so lahko vsi znotraj enega obračunskega obdobja, lahko pa tudi ne. Pri storitvah je pripoznavanje prihodkov povezano z izvedbo storitve in prihodki se pripoznajo glede stopnje dokončnosti storitve (Schroeder, Clark, Cathy, 2001, str. 73).

4.2.3.4 Pripoznavanje prihodkov, ko prejmemo gotovino

Ko obstaja dvom o izterljivosti nekega dolga, pripoznavanje prihodkov odložimo, dokler ne prejmemo plačila. Pri tem obstajata dve metodi pripoznavanja prihodkov in sicer metoda prodaje na obroke (installment method) in metoda nadomestila stroškov (cost-recovery method). Ko se prodaja na obroke zavleče čez daljše časovno obdobje in ne obstaja nobene podlage za ocenitev neizterjanih dolgov, se uporabi metoda prodaje na obroke. Po tej metodi se pripoznanje kosmatega dobička (Chasteen, Flaherty, O'Connor, 1995, str 328-332), to je prodaje, zmanjšane za proizvodjalne stroške prodanih proizvodov odloži, dokler ne prejmemo plačila. Druga metoda je metoda nadomestila stroškov. Pri njej se prihodek pri prodaji na obroke pripozna šele, ko so stroški prodanega blaga v celoti pokriti s prejmemki gotovine.

4.2.3.5 *Pripoznavanje prihodkov v času prodaje*

Večji del trgovskih podjetij pripozna prihodke, ko je prodaja zaključena. Znesek pripoznanega prihodka je prodajna cena izdelka v času prodaje (Chasteen, Flaherty, O'Connor, 1995, str. 310). Pripoznavanje prihodkov pa se zakomplicira v primeru prodaje na obroke, popustov, neizterjanih dolgov, zamudnih obresti, stroškov povezanih s prodajo, ki se pojavijo po datumu prodaje, pravic do vračila kupljenih izdelkov...

4.2.3.6 *Načelo vzročne povezanosti prihodkov z odhodki (matching principle)*

To načelo pravi, da se morajo odhodki, ki so nastali pri »ustvarjanju« nekih prihodkov prikazati v istem izkazu poslovnega izida. Prihodki za določeno obračunsko obdobje se prikažejo v skladu z načelom uresničitve (realization principle), hkrati pa se pripoznajo odhodki v skladu s načelom vzročne povezanosti prihodkov z odhodki. Vseh odhodkov pa ni mogoče povezati s prihodki v obračunskem obdobju.

Pri apliciranju načela vzročne povezanosti prihodkov z odhodki imamo tri vodila:

- asociacija vzroka in posledice (proizvajalni stroški prodanega proizvoda so povezani s prihodki pri prodaji tega proizvoda);
- sistematična in racionalna alokacija (amortizacija, ki se pojavi skozi celotno življenjsko dobo nekega opredmetenega dolgoročnega sredstva);
- takojšnje pripoznanje (nekateri stroški postanejo takoj odhodki, ker ne moremo z gotovostjo predvideti prihodkov v bližnji prihodnosti).

4.3 **Prihodki v izkazu poslovnega izida ZDA**

Pri razčlenitvi prihodkov zasledimo naslednje kategorije (Turk, 1989, str. 118):

I. prihodki iz poslovnih operacij (operating revenues)

1. čisti prihodki iz prodaje (net sales revenues)
2. stranski prihodki (ancillary revenues)
 - a) obresti (interest)
 - b) dividende (dividends)

II. drugi prihodki (nonoperating revenues)

1. dobiček iz nenormalne prodaje sredstev (gains resulting from unusual sales of assets)
2. dobiček iz predčasne poravnave obveznic (gains resulting from the retirement of bonds payable prior the maturity)
3. popravki čistega dobička prejšnjih let (corrections of prior years net income)

4.4 Odhodki v izkazu poslovnega izida ZDA

Če hočemo podati razčlenitev stroškov v ZDA, naletimo na težavo, ker nimajo predpisanega kontnega plana, ki bi stroške podajal po vrstah, medtem ko so v zaključnih računih le po kolikor toliko enotnih vidikih podani po skupinah, ki so sicer karakteristične za kalkulacijo, kažejo pa bolj – vsaj pri splošnih stroških – njihovo pojavljanje po mestih.

Najpogostejša razčlenitev stroškov v ZDA (Turk, 1989, str. 95-96):

- I. **stroški, ki postanejo odhodki šele, ko se nanašajo na prodane količine (costs)**
 - A- *neposredni material* (direct material)
 - B- *neposredno delo* (direct labor)
 - C- *splošni proizvodjalni stroški* (factor overhead, factory burden, manufacturing expenses)
 - 1. stroški tovarniške zgradbe (factory building expense)
 - 2. stroški pomožnega materiala in drobnega inventarja (factory supplies expense)
 - 3. stroški ogrevanja, razsvetljave, energije (heat, light, power expense)
 - 4. popravila (repairs)
 - 5. zavarovalne premije (insurance)
 - 6. amortizacija (depreciation)
 - 7. posredno delo (indirect labor expense)
- II. **stroški, ki so že ob nastanku odhodki (expenses)**
 - D- *prodajni stroški* (selling expenses)
 - 1. stroški prodajne zgradbe (sales building expenses)
 - 2. stroški reklame (advertising expense)
 - 3. stroški prevoza in dostave (delivery and shipping expense)
 - 4. potni stroški prodajalcev (salesmen's traveling expense)
 - 5. plače prodajnega osebja (salesmen's and sales manager's salaries)
 - E- *splošni in upravni stroški* (general and administrative expenses)
 - 1. stroški upravne zgradbe (administrative building expenses)
 - 2. pisarniški material in drobni inventar (office supplies)
 - 3. pošta, telefon, telegraf (postage, telephone, telegraph expense)
 - 4. stroški kreditov in izterjave (credit and collection expense)
 - 5. revizijski in računovodski stroški (auditing and accounting fees)
 - 6. amortizacija pohištva in pisarniške opreme (depreciation of furniture and office equipment)
 - 7. plače uslužbencev (office salaries)
 - 8. direktorske premije (directors compensation)
 - 9. dotacije (donation expense)
 - 10. zakonske dajatve (legal expense)
 - 11. odpisi terjatev (uncollectible accounts expense)
 - F- *obresti* (interest)

Razčlenitev odhodkov v ZDA (Turk, 1989, str. 96-97):

- I. **odhodki iz poslovnih operacij** (operating expenses)
 - A- stroški prodanega blaga (cost of goods sold, cost of sales)
 - B- prodajni stroški (selling expenses)
 - C- splošni in upravni stroški (general and administrative expenses)
- II. **drugi odhodki** (nonoperating expenses)
 - A- izguba iz nenormalne prodaje sredstev (losses resulting from unusual sales of assets)
 - B- škoda, ki je zavarovalnica ni pokrila (losses resulting from nonrecurring hazards not usually covered by insurance)
 - C- odpis nematerialnih naložb (the lump-sum write off intangibles)
 - D- izguba iz predčasne poravnave obveznic (losses resulting from the refunding of bonds prior to maturity)
 - E- popravki čistega dobička prejšnjih let (correction of prior years net income)
- III. **davek od dobička** (income taxes)
- IV. **obresti** (interest)

4.5 Ugotavljanje poslovnega izida v ZDA

Poslovni izid (dobiček ali izguba) se predstavi v izkazu poslovnega izida kot obveznem sestavnem delu računovodskih izkazov vseh podjetij.

Načeloma obstaja taka razčlenitev (Turk, 1989, str. 118-119):

- dobiček pred obdavčitvijo (income before taxes on income)
- davek od dobička (taxes on income)
- = čisti dobiček (net income)
- + zadržani čisti dobiček ob začetku leta (retained earnings at beginning of year)
- dividende na delniško glavnico (dividends on capital stock)
- = zadržani dobiček ob koncu leta (retained earnings at close of year)

Dobiček, ki vedno všteta tudi davek, je preprosta razlika med prihodki in odhodki. Včasih se pojavlja tudi razširjeni dobiček (gross profit), ki je opredeljen kot razlika med prihodki in proizvodjalnimi stroški prodanih količin. Z njimi je nato treba najprej pokriti stroške prodaje (selling expenses) ter splošne in upravne stroške (general and administrative expenses), nato šele pridemo do dobička (income).

5 Primerjava poslovnega izida po SRS in GAAP

Prihodki in odhodki se v izkazu poslovnega izida posameznega obračunskega obdobja pojavljajo v skladu z načelom poslovnega dogodka (accrual principle). Pri tem je pomembno, da se opredelitev uspeha izraža v dobičku, vodilo pri ugotavljanju dobička pa je načelo vzročne povezanosti prihodkov z odhodki (matching principle), po katerem se pozitivni ekonomski učinki poslovnih dogodkov, izraženi s prihodki, izkažejo v istem obračunskem obdobju kot s temi poslovnimi dogodki povezani odhodki.

Izkaz poslovnega izida v ZDA se lahko predstavi v dveh oblikah oziroma formatih:

- enostopenjski format, kjer so vsi odhodki odšteti od celotnega prihodka, da dobimo dobiček pred davki;
- večstopenjski format, kjer stroške prodanih proizvodov odštejemo od čistih prihodkov od prodaje, da dobimo kosmati dobiček iz prodaje, nato prištejemo še ostale prihodke in odštejemo ostale odhodke, da dobimo dobiček pred davki.

Slovenska podjetja lahko v skladu s SRS ugotavljajo poslovni izid tako, da uporabijo eno izmed dveh že omenjenih različic izkaza poslovnega izida, prvo ali nemško različico in drugo ali angloameriško različico.

V skladu z ameriškimi GAAP so glavne sestavine dobička:

- dobiček (izguba) iz rednega poslovanja;
- dobiček (izguba) iz ustavljenega poslovanja;
- dobiček (izguba) iz naslova izrednih postavk;
- dobiček (izguba) iz naslova sprememb računovodskih usmeritev.

Samo prva postavka dobička je v bruto znesku in je od nje odštet davek od dobička, ostale tri postavke dobička pa so v neto zneskih in je davek prikazan v posebnem dodatku k izkazu poslovnega izida.

Po SRS poznamo tri vrste davkov iz dobička: davek iz dobička iz rednega delovanja, davek iz dobička zunaj rednega delovanja in druge davke, ki niso izkazani v drugih postavkah.

Če primerjamo angloameriško različico izkaza poslovnega izida po SRS in izkaz poslovnega izida po GAAP ugotovimo, da na enak način izračunamo kosmati dobiček, ali kosmati poslovni izid, kot ga imenujejo SRS. Po GAAP se nato odštejejo odhodki poslovanja, da dobimo dobiček ali izgubo iz poslovanja, k temu prištejemo druge prihodke in dobičke in odštejemo druge odhodke in izgube, da dobimo dobiček ali izgubo iz rednega poslovanja.

V angloameriški različici izkaza poslovnega izida po SRS pa od kosmatega dobička odštejemo stroške prodajanja, stroške splošnih dejavnosti, prištejemo druge poslovne prihodke, finančne prihodke iz deležev, finančne prihodke iz dolgoročnih terjatev, finančne prihodke iz kratkoročnih terjatev, odštejemo finančne odhodke za odpis dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, finančne odhodke za obresti in iz drugih obveznosti od tega odštejemo še davek, da dobimo čisti poslovni izid iz rednega poslovanja.

V ZDA imajo podjetja več svobode pri oblikovanju izkaza poslovnega izida kot pa jih imajo podjetja v Sloveniji.

V ZDA poznajo že omenjene tri sestavine dobička, ena od teh je tudi dobiček ali izguba iz naslova izrednih postavk. Da je v ZDA neka postavka izkaza poslovnega izida izredna, mora zadostiti trem pogojem. Imeti mora redko neobičajno lastnost, mora biti redek dogodek in ta dogodek mora biti denarno izmerljiv. V ameriških izkazih poslovnega izida je redko najti postavko, ki bi zadostila vsem trem kriterijem, še najpogosteje najdemo postavko »predčasna poravnava dolgov«.

V Sloveniji so izredni prihodki neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu povečujejo poslovni izid rednega poslovanja (dotacije, dobljene za poravnavo izgub iz prejšnjih poslovnih let), izredne odhodke pa sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem obdobju zmanjšujejo izid rednega poslovanja (tudi rezervacije za kritje možne izgube in neporavnana izguba iz prejšnjih poslovnih let, ki se poravna z odpisom obveznosti ali s prejetimi dotacijami v obravnavanem poslovnem letu).

V Sloveniji tako prihodke in odhodke delimo na poslovne, finančne in izredne. Od teh treh sta le prva dva redna.

6 Sklep

Računovodski izkazi morajo biti resnična in poštena slika v skladu z danim okvirom računovodskega poročanja. Ta okvir so v Sloveniji Slovenski računovodski standardi, v Združenih državah Amerike pa splošno sprejeta računovodska načela. Okviri računovodskega poročanja se med seboj razlikujejo. Razlikujejo se tudi vsebinsko enake postavke sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov, dobičkov in izgub.

GAAP so izraz družbeno ekonomskih in kulturnih dejavnikov v ZDA. Glavne značilnosti ameriškega gospodarstva, ki vplivajo tudi na okvire računovodskega poročanja, so: zelo velik trg kapitala, ki zahteva veliko informacij, zakonodaja, ki ureja trg kapitala in je zasnovana na razkrivanju in razpoložljivosti informacij ter precedenčnem pravu. Ameriška računovodska načela nedvomno obsegajo širše področje od Slovenskih računovodskih standardov, saj imajo ZDA na tem področju več kot šestdesetletno tradicijo.

V ZDA morajo biti izkazi tujih naložbenikov sestavljeni v skladu z GAAP, drugače niso sprejemljivi za SEC in delnice tujih naložbenikov ne morejo biti uvrščene na borzo. Ker podjetja nimajo enotnih pravil za »prevod« računovodskih izkazov iz SRS v GAAP, čaka slovensko računovodsko stroko pomembna naloga priprave pravil in navodil za prilagajanje domačih računovodskih izkazov GAAP, v primeru, če bodo slovenska podjetja želela, da bodo njihove delnice lahko uvrščene na borzo v ZDA. Slovenskim podjetjem pa preostane le eno, da pri sestavljanju računovodskih izkazov uporabljajo GAAP, če želijo, da so njihove delnice uvrščene na ameriško borzo ali v primeru, da imajo lastniške deleže v podjetju državljani ZDA.

LITERATURA

1. Chasteen Lanny G., Flaherty Richard E., O'Connor Melvin C.: *Intermediate Accounting*. Fifth Edition. New York : McGraw-Hill, 1995. 1201 str.
2. Hieng Romana et al.: *Izkaz uspeha*. Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2001, 1-2, str. 136-234.
3. Kavčič Slavka: Podrobnejša predstavitev novosti za SRS 10, SRS 12, SRS 17, SRS 18, SRS 19 in SRS 27. Zbornik referatov tretje letne konference preizkušenih računovodij. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 117-129.
4. Kavčič Slavka, Mörec Barbara: *Novosti v računovodskem poročanju javnih podjetij*. Zbornik referatov strokovnega posveta o uresničevanju državnega programa Republike Slovenije za prevzem pravnega reda EU na področju varstva okolja, prostorskega in regionalnega razvoja ter gospodarskih javnih služb. Laško: Svetovalni center, 2002, str. 141-167.
5. Kavčič Slavka, Turk Ivan: *Računovodska poročila v luči spremenjenega zakona o gospodarskih družbah*. Ekonomisti in pravniki o Zakonu o gospodarskih družbah – spremembe in dopolnitve, delovni zakonodaji, javnih naročilih. Portorož: Društvo ekonomistov in pravniško društvo, 2001, str. 15-28.
6. Koletnik Franc: *Računovodsko poročanje o ekonomskem položaju gospodarskih družb*. Brdo pri Kranju: Slovenski inštitut za management, 1997. 45 str.
7. *Mednarodni računovodski standardi*. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997.
8. Odar Marjan: *Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij*. Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 2001, 1-2, str. 9-32.
9. O'Reilly Vincent et al.: *Mongomery's Auditing*. New York : Yohn Wiley & Sons, 1990. 1150 str.
10. Perner Vili: *Pomen računovodskega poročanja na mednarodnih (kapitalskih) trgih*. Revizor, Ljubljana, 1999, 3, str. 7 – 23.
11. Porter Gary A., Curtis Norton L.: *Financial Accounting*. Third Edition. New York: Harcourt, 2001. 715 str.
12. Schroeder Richard G., Clark Myrtle W., Cathey Jack M.: *Accounting Theory and Analysis*. New York: John Wiley & Sons, 2001. 568 str.
13. *Slovenski računovodski standardi*. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
14. Stickney, Clayde P.: *Financial Reporting and Statement Analysis: A Strategic Perspective*. Third Edition. Fort Worth : The Dryden Press, 1996. 730 str.
15. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Kokotec-Novak Majda: *Finančno Računovodstvo*. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 406 str.
16. Turk Ivan: *Mednarodni vidik računovodstva*. Maribor: Založba Obzorja, 1989. 315 str.
17. Weygandt Jerry J., Kieso Donald E., Kell Walter G., *Accounting Principles*. New York: John Wiley & Sons, 1996. 1155 str.

18. Accounting Standards. Volume 3: Original Pronouncements 2000/2001 Edition.
Norwalk: Financial Accounting Standards Board, 2000.

VIRI

1. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS št. 45/01)