

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

Ljubljana, september 2002

SIMONA RUPNIK

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**NOVOSTI, KI JIH PRINAŠAJO PRENOVLJENI
SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI NA
PODROČJU RAZKRITIJ**

Ljubljana, september 2002

SIMONA RUPNIK

IZJAVA

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

V Ljubljani, 9. 9. 2002

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
2. LETNO POROČILO	2
2.1. PRIPRAVA LETNEGA POROČILA	3
2.1.1. Cilji in sporočila letnega poročila	3
2.1.2. Resnično in pošteno poročanje v letnem poročilu	3
2.1.3. Odgovorna oseba za pripravo letnega poročila	4
2.1.4. Časovni raspored pri pripravi letnega poročila	4
2.1.5. Stroški in koristi letnega poročila	4
2.1.6. Oblikovanje letnega poročila	4
2.1.7. Dejavniki kakovostnega letnega poročila	5
2.2. VSEBINA LETNEGA POROČILA	7
2.2.1. Uvodni del	8
2.2.2. Obvezni del	10
2.2.2.1. Letno poročilo po Zakonu o gospodarskih družbah	10
2.2.2.2. Poslovno poročilo	10
2.2.2.3. Računovodsko poročilo	14
2.2.3. Ugotovitve	15
2.3. UPORABNIKI INFORMACIJ V LETNEM POROČILU	16
3. RAZKRITJA	19
3.1. DEFINICIJA POJMA RAZKRITJE	19
3.2. OBVEZNA RAZKRITJA	19
3.2.1. Obvezna razkritja po Zakonu o gospodarskih družbah	19
3.2.2. Obvezna razkritja po slovenskih računovodskih standardih	23
3.2.3. Shema obveznih razkritij	23
3.3. PROSTOVOLJNA RAZKRITJA	24
3.3.1. Razkritja socialne dejavnosti	24
4. NOVOSTI SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV NA PODROČJU RAZKRITIJ IN PRIMERJAVA Z MEDNARODNIMI RAČUNOVODSKIMI STANDARDI	25
4.1. SPLOŠNA RAZKRITJA	27
4.1.1. Razkritja računovodskih usmeritev in sprememb računovodskih usmeritev	27
4.1.2. Razkritja, povezana z bistvenimi napakami	28
4.1.3. Razkritja računovodskih ocen in sprememb računovodskih ocen	28
4.1.4. Razkritja dogodkov po datumu bilance stanja	29
4.2. RAČUNOVODSKI IZKAZI IN RAZKRIVANJE	29
4.2.1. Splošno	29
4.2.2. Medletni računovodski izkazi	30
4.3. BILANCA STANJA IN RAZKRIVANJE	30
4.3.1. Razkritja v zvezi s kapitalom	31
4.3.2. Razkritja v zvezi s posameznimi kategorijami v bilanci stanja	32

4.4. IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA IN RAZKRIVANJE	33
4.4.1. Razkritja v zvezi s prihodki in odhodki	34
4.4.2. Razkritja v zvezi s posameznimi kategorijami v izkazu poslovnega izida	35
4.5. IZKAZ FINANČNEGA IZIDA IN RAZKRIVANJE	35
4.6. IZKAZ GIBANJA KAPITALA IN RAZKRIVANJE	36
4.7. RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE IN RAZKRIVANJE	36
4.8. UGOTOVITVE	38
5. SKLEP	38
6. LITERATURA	40
7. VIRI	41
8. PRILOGE	

1. UVOD

Namen računovodskega obveščanja je posredovati uporabnikom računovodskih informacij vse podatke, potrebne za odločanje. Za pravilno odločanje so bistvene pravočasne in ustrezne informacije, ki niso zavajajoče, ampak pokažejo realno sliko podjetja.

Najpomembnejša publikacija vsakega podjetja je zagotovo letno poročilo, saj so v njem na enem mestu zbrane vse pomembne informacije o podjetju in predstavlja najpomembnejše razkritje podjetja. Ker pa je odločitev za izdajo letnega poročila prostovoljna, Zakon o gospodarskih družbah (ZGD) za vse gospodarske družbe predpisuje obvezna razkritja v prilogah k računovodskim izkazom, da so izpolnjene zahteve po resničnem in poštenem poročanju.

Letno poročilo gospodarske družbe, ki je zavezana reviziji, mora v skladu z ZGD-jem obvezno vsebovati računovodsko poročilo in poslovno poročilo. Nadalje mora gospodarska družba, ki je zavezana reviziji, v skladu z ZGD-jem poleg obveznih razkritij v prilogah k računovodskim izkazom vsebovati tudi razkritja, ki jih zahtevajo slovenski računovodski standardi (SRS), katerih uporaba je obvezna na območju Republike Slovenije.

V svojem delu obravnavam predvsem tisti del letnega poročila, ki poroča o razkritjih računovodskih informacij v letnih poročilih glede na potrebe zunanjih uporabnikov informacij. Obravnavam letna poročila gospodarskih družb, za katere ZGD predpisuje obveznost revidiranja letnega poročila. Pri tem naj opozorim na različno poimenovanje gospodarske družbe. Čeprav ZGD uporablja izraz družba, pri svojem delu raje uporabljam izraz gospodarska družba, da je jasno, da pišem o družbi v smislu ZGD-ja. Uporabljam pa tudi izraz podjetje, ki ga zasledimo v slovenskih in mednarodnih računovodskih standardih ter v obravnavani strokovni literaturi.

Namen tega dela je pokazati, kako opredeljuje letno poročilo strokovna literatura in kako ga opredeljuje novi ZGD ter njuna primerjava. Obravnavane so tudi novosti novih SRS-jev na področju razkritij in ugotovitve, katere zahteve po razkrivanju v novih SRS-jih izhajajo iz mednarodnih računovodskih standardov (MRS).

V diplomskem delu se bodo prepletale naslednje metode dela:

- metoda deskripcije za objektivni in podroben opis pojmov letno poročilo in razkritja;
- metoda primerjave domačih zakonskih obveznih okvirjev za sestavo letnega poročila s strokovno literaturo ter zahteve po razkrivanju v skladu z novimi SRS-ji in v skladu z MRS-ji;
- metoda analize za pojasnjevanje nastalih razlik pri primerjavi;
- uporaba sekundarnih podatkov.

Temeljna hipoteza dela vsebuje:

- tezo, da strokovna literatura in novi ZGD ne opredelujeta skladno letnega poročila;
- tezo, da so novosti, ki jih prinašajo novi SRS-ji na področju razkritij precejšnje in da so v veliki meri povzete po MRS-jih.

Drugo poglavje diplomskega dela je namenjeno predstavitvi priprave letnega poročila ter vsebini in uporabnikom informacij v letnem poročilu. Vsebino letnega poročila sestavljata uvodni in obvezni del, ki ga opredeljuje Zakon o gospodarskih družbah. Na koncu so navedene še glavne ugotovitve drugega poglavja.

Na začetku tretjega poglavja je opredeljen pojem razkritja: obvezna in prostovoljna razkritja oziroma pojasnila. Predstavljena je tudi shema obveznih razkritij računovodskih informacij, ki bo kasneje služila za prikaz novosti, ki jih prinašajo prenovljeni slovenski računovodski standardi na področju razkritij.

Uporablja se različno izrazoslovje. V ZGD-ju in starih SRS-jih zasledimo izraz pojasnila, v strokovni literaturi, mednarodnih računovodskih standardih in tudi v novih SRS-jih se uporablja izraz razkritja.

Četrto poglavje je zasnovano kot primerjava starih (iz leta 1993) in novih SRS-jev (iz leta 2002). Osnovni namen je prikazati spremembe in novosti, ki so jih uvedli novi SRS-ji na področju razkritij oziroma pojasnil. Istočasno pa je narejena primerjava zahtev po razkrivanju v skladu s SRS-ji in v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi. Najprej obravnavam splošna razkritja, nato pa še razkritja, ki so vezana na posamezne računovodske izkaze, kot so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala. Sledijo še bistvene značilnosti računovodskega informiranja v zvezi z razkrivanjem. Na koncu so strjene glavne ugotovitve četrtega poglavja.

Sklepne misli so strjene v petem poglavju.

2. LETNO POROČILO

V letnem poročilu so prikazane informacije o podjetju. Pri tem je treba upoštevati zahteve, znanje in vrednote uporabnikov teh informacij. Večina podjetij v letnem poročilu ne vključuje samo obveznih informacij, ki jih zahtevajo predpisi in standardi, temveč tudi dodatne informacije, poskrbijo pa tudi za grafično opremo. Zelo pomembno je, da je letno poročilo napisano razumljivo, zanimivo in prepričljivo za uporabnika. Osredotočiti se je treba na vsebino, ki naj bo primerno urejena, pozornost bralca pa se lahko pritegne tudi z različnimi grafičnimi dodatki in zanimivo oblikovno zasnovo poročila (Redek, 2000, str. 11–12).

2.1. PRIPRAVA LETNEGA POROČILA

Priprava in izdaja letnega poročila je zelo obsežen projekt, ki zahteva veliko časa, napora in denarja. Običajno velja letno poročilo za najbolj prestižno in drago publikacijo podjetja, ki močno vpliva, tudi dolgoročno, na ugled podjetja v javnosti, zato je pomembno, da daje prava sporočila (Vezjak, 1998, str. 43–44).

2.1.1. Cilji in sporočila letnega poročila

Za dobro letno poročilo so značilni specifični, dobro opredeljeni cilji, ki izhajajo iz celotnih ciljev podjetja in se lahko običajno zelo preprosto opišejo. Paziti je treba, da ni opisanih preveč ciljev, saj se s tem doseže ravno nasprotno od zelenega. Vodstvo mora zato za letno poročilo izbrati omejeno število komunikacijskih ciljev, ki jih razvrsti po pomembnosti. Pogosto je med izbrane cilje vključenih preveč informacij, kar lahko zakrije bistvene informacije (Vezjak, 1998, str. 44). Za vsak cilj posebej je treba navesti, od koga, za koga in kakšen namen se pripravlja letno poročilo, saj posredovanje golih ekonomskih dejstev in dogodkov ne zadostuje (Kay, Searfoss, 1989, str. 1–4).

Pri pripravljanju letnega poročila je treba paziti na pomembno razliko med cilji in sporočili. Cilji kažejo potrebe podjetja, sporočila pa so odvisna od potreb uporabnikov informacij v letnem poročilu. Zato morajo v podjetju vedeti, kdo so interesne skupine in kaj želijo izvedeti, da lahko izberejo ustrezna sporočila. Letno poročilo je treba uglasiti za različne skupine uporabnikov informacij. Zato si podjetje najprej skicira in napiše standardno poročilo, ki obsega vse, kar hočejo povedati. Nato pa upoštevajo interese različnih skupin uporabnikov informacij v letnem poročilu in dodajajo ali odvezemajo informacije, kakor ustreza vsaki od njih posebej (Horvat, 1999, str. 26).

2.1.2. Resnično in pošteno poročanje v letnem poročilu

Temeljna računovodska predpostavka celotnega računovodenja (nanaša se tako na računovodske izkaze kot tudi na njihova razkritja) je upoštevanje resničnega in poštenega poročanja, ki ga SRS 30.47 (2002) opredeljuje kot sporočanje zanesljivih in preverjenih dejstev, pa tudi vseh smotrnih obvestil in razlag brez kakršnihkoli vnaprej danih mnenj in predsodkov. Pri tem je treba uporabnike seznaniti z vsemi potrebnimi razkritji brez zavajanja in zbujanja dvomov.

Pri sestavljanju letnega poročila je treba dosledno upoštevati zgoraj navedeno računovodsko predpostavko, drugače je letno poročilo neuporabno.

Mednarodni računovodski standardi pa v nasprotju s slovenskimi računovodskimi standardi v ospredje postavljajo le zahtevo po poštemem poročanju. Tako naj bi ustrezna uporaba mednarodnih računovodskih standardov v skoraj vseh okoliščinah zagotovila pošteno poročanje (MRS 1 (spremenjen 1997), 10. člen).

Zahteva po resničnem in poštenem prikazu informacij v letnem poročilu je tudi v novem Zakonu o gospodarskih družbah, vendar o tem bolj podrobno v četrtem poglavju.

2.1.3. Odgovorna oseba za pripravo letnega poročila

Odgovornost za sestavljanje, predstavljanje in pravočasno izdelavo letnega poročila nosi uprava (ravnateljstvo). V svetu in v zadnjem času tudi v Sloveniji se pri pripravljanju letnih poročil podjetja zelo potrudijo, saj z njim uprava (ravnateljstvo) prikaže svoje delo lastnikom in je tudi javna, svobodno razpoložljiva listina, s katero se podjetje izkaže uporabnikom informacij v letnem poročilu. Tudi iz tega razloga je letno poročilo grafično obdelano, vsebuje veliko ponazoritev in fotografij, ter izdano v posebni brošuri (Horvat, 1999, str. 21–22).

Za pripravo kakovostnega letnega poročila je najboljšje sestaviti projektno skupino in določiti vodjo projekta, ki naj bi bil eden izmed vodilnih zaposlenih na dovolj visokem položaju. Pri tem je pomembno, da ima vodja dostop do najvišjega vodstva, da razume cilje in predlaga primerne poti. Prav tako mora imeti dovolj visok položaj v podjetju, da lahko z ostalimi vodilnimi sodeluje na enakopravnih temeljih (Vezjak, 1998, str. 44–45).

2.1.4. Časovni raspored pri pripravi letnega poročila

Učinkovito poslovno poročilo zahteva precej časa, zato se je treba začeti nanj pripravljati dovolj zgodaj. Vsaj dva meseca pred koncem poslovnega leta naj se začnejo pridobivati informacije ter oblikovati in delno že pripravljati pisne prispevke. Tako se lažje zagotovi kakovost in nadzor nad stroški v zvezi z izdajo poročila, ključne vodilne osebe pa na ta način niso pod časovnim pritiskom. Če se pripravlja poročilo šele ob konca poslovnega leta, zmanjka časa za razmislek o poročilu kot komunikacijskem orodju in lahko se zgodi, da bo omejeno le na najnujnejša dejstva o preteklem poslovanju (Vezjak, 1998, str. 45).

2.1.5. Stroški in koristi letnega poročila

Za pripravo letnega poročila porabijo velika podjetja veliko denarja, vodilni pa ogromno ur dragocenega časa. V velikih podjetjih vsak izmed delničarjev dobi svoj izvod letnega poročila, ki je lepo oblikovan, grafično opremljen s slikami in predstavitevami. Vprašanje je, ali večina delničarjev poročilo sploh prebere oz. se vsi stroški, porabljeni za izdelavo letnega poročila, tudi povrnejo. Zato je zelo pomembno, da se pri pripravi letnega poročila pazi tudi na to, da so stroški priprave in izdaje manjši od koristi izdanega letnega poročila (Redek, 2000, str. 7).

2.1.6. Oblikovanje letnega poročila

Letno poročilo mora biti napisano razumljivo, zanimivo in prepričljivo. Pozornost bralca se pritegne z različnimi grafičnimi dodatki in z zanimivo oblikovno zasnovanim letnim

poročilom. Paziti je treba na usklajenost letnega poročila z uveljavljeno predstavo o podjetju. Če se letno poročilo bistveno razlikuje od drugih informacijskih sredstev, ki jih podjetje uporablja, lahko zmede in vznemiri uporabnike. Letna poročila, ki so brez potrebe neusklajena z običajnimi sporočili za javnost, sprožajo nepotrebna vprašanja (Vezjak, 1998, str. 46).

Že na samem začetku priprave letnega poročila je treba določiti temo. Izbrana tema naj pritegne bralca in naj se razlikuje od prejšnjih let. V to tematiko se lahko vključijo (Horvat, 2000, str. 53):

- **rast:** rast prodaje zaradi širjenja tujih trgov, nove proizvodne linije;
- **spremembe:** novo vodstvo na vrhu, pripajanje novih podružnic;
- **inovacije:** rezultati raziskav in razvoja, znanstveni dosežki, izdelki, ki odpirajo nove trge;
- **javne funkcije:** udeležba v zadevah skupnosti, prispevki za kulturne in dobrodelne namene;
- **prihodnost:** kako se podjetje pripravlja na spremembe v okolju in na tržne spremembe;
- **odličnost:** kako podjetje skrbi, da bi bila kakovost res prva skrb vsakega njenega člana;
- **zgodovina:** pogled na začetek in rast podjetja.

Najboljše teme izhajajo iz ciljev, ki si jih za naslednje leto postavi uprava (ravnateljstvo). Zato tudi ni čudno, da se vse bolj uveljavlja praksa, da se letno poročilo ne hvali več toliko s preteklimi uspehi, ampak je napovednik programov za prihodnost.

Pri pripravi letnega poročila se je treba vprašati tudi (Arfin, 1993, str. 202):

- Kakšen bo prvi vtis, ki ga bo vzbudilo to letno poročilo?
Poročilo mora dajati vtis, da je zanimivo in ga je vredno pregledati, torej ne sme biti dolgočasno ali preveč strokovno.
- Ali se z njim omogoča razumevanje podjetja, njegovega poslovanja in izidov?
Če iz imena podjetja ni mogoče neposredno razbrati njegove dejavnosti, je treba že na samem začetku poročila pojasniti, s čim se ukvarja.
- Ali so ustrezno pojasnjene posamezne dejavnosti v okviru poslovanja podjetja?
Če ima podjetje odvisna podjetja, ki se ukvarjajo z različnimi dejavnostmi, mora biti to iz letnega poročila jasno razvidno.

2.1.7. Dejavniki kakovostnega letnega poročila

Za pripravo letnega poročila je poleg vsebine in metodološkega okvirja pomembno tudi, na kakšen način so predstavljeni podatki. Zato v nadaljevanju navajam dejavnike kakovostnega letnega poročila (Horvat, 1999, str. 72–75):

1. Splošni vtis

Tukaj gre predvsem za zunanji videz letnega poročila. Letno poročilo mora vzbujati stabilno podobo kulture oziroma dejavnosti podjetja in biti prijetnega videza, tako da

spodbudi bralca k branju. Poleg dobrega ritma poročila, kar se doseže z velikimi fotografijami, ki so enakomerno razporejene v poročilu, sta pri splošnem vtisu pomembna tudi kakovost tiska in papirja.

2. Sestava

Vsebina letnega poročila mora slediti logičnemu in sistemskemu zaporedju. To pomeni, da mora imeti poročilo na začetku kratek povzetek, finančni rezultati pa naj bodo v poročilu v zadnjem delu poročila skupaj s poročilom revizorske hiše. Pomembna je tudi razdelitev poročila na logične dele, bodisi geografske bodisi poslovne, ki odsevajo sestavo podjetja. Sestava letnega poročila je dobra, kadar ima v logičnem zaporedju na začetku dosežke preteklega leta, sledi poročilo predsednika uprave in navedba dejavnosti podjetja, zadnji del poročila pa sta računovodsko poročilo in poslovno poročilo. Pomembno je tudi, da dosežki v letu na začetku poročila omogočajo kratko finančno primerjavo s prejšnjim letom.

3. Naslovna stran

Naslovna stran naj bo zanimiva, privlačna in opazna, tako da bodo potencialne skupine uporabnikov informacij v letnem poročilu najprej želele prebrati naše letno poročilo. Pomembno je tudi, da je letnica, na katero se nanaša letno poročila, jasno razvidna. Naslovnica mora torej pritegniti pozornost tako, da potencialni bralec postane dejanski bralec.

4. Besedilo

Besedilo mora biti lahko berljivo, razdeljeno v lahko berljive dele in napisano po slovničnih pravilih. Če je besedilo napisano tudi v angleškem jeziku, naj bo jasno in napisano v kratkih stavkih. Pomembno je tudi, da se besedilo ne ponavlja in da vsebuje čim manj pravniškega jezika. Branje poročila naj bo torej kratkočasno.

5. Spremna besedila

Spremna besedila morajo odsevati ključna sporočila, ki bralcu omogočajo, da dobi prvi vtis o strategiji in uspešnosti podjetja že na podlagi hitrega listanja spremnih besedil in naslovov. Tudi fotografije morajo imeti spremno besedilo, ki ima ključno sporočilo.

6. Tipografija

S tipografijo naj se omogoči bralcu, da že na prvi pogled vidi hierarhijo besedila, tako da jasno razloči začetek novega poglavja ali podpoglavja. Podatki v računovodskih izkazih za dve leti nazaj naj bodo napisani tako, da je predlanski podatek v drugačni ali šibkejši pisavi

od lanskega. Pri prevelikem številu številčk v finančnem delu se lahko zgoščenost strani zmanjša, če se črke zmanjšajo za eno ali dve točki od ostalih.

7. Fotografije in ilustracije

Pomembno je, da fotografije in ilustracije niso samo za okras, ampak morajo čimbolj podpirati oziroma dopolnjevati ključno sporočilo podjetja. Kot je bilo omenjeno že pri splošnem vtisu, je pomembna tudi razmestitev in velikost fotografij.

8. Grafi

Pri grafih sta pomembni vsebina in slog grafov, kako grafi dopolnjujejo ključno sporočilo letnega poročila ter kako preprosto je mogoče iz grafov razbrati trend podatkov in druge informacije. Grafi morajo biti poleg besedila, na katero se nanašajo, opremljeni z naslovi in napisi.

9. Računovodske informacije

Tudi pri prikazovanju računovodskih podatkov je treba paziti na tipografijo. Računovodski podatki naj torej ne dajejo vtisa prenatrpanosti in pomanjkanja hierarhije. Dober kratek pregled na začetku besedila pa se dobi z vključitvijo naslednjih ključnih informacij: ključni dosežki v letu, kot so na primer rast prodaje, rast dobička pred davki, pridobitev certifikata in podobno, prodaja, čisti dobiček, čisti dobiček na delnico, donosnost kapitala, število zaposlenecv, dividenda za delnico. Vsi podatki naj bodo predstavljeni tudi v primerjavi z letom poprej.

10. Privlačnost poročila

Letno poročilo mora omogočati dobro, kratko predstavitev podjetja in njegovih dejavnosti ter imeti dobro zasnovo vsebine. Prikazati in razložiti mora strategijo podjetja in naložbeno politiko ter bralca seznaniti s poslovnimi rezultati v letu.

Zelo pomembno je, da so naštetih dejavniki kakovostni; le tako se doseže maksimalno berljivo in privlačno letno poročilo.

2.2. VSEBINA LETNEGA POROČILA

Letno poročilo je največkrat razdeljeno na tri sestavne dele (Sigband, Bell, 1989, str. 320):

- uvod,
- opisni del in
- finančni del.

Uvodni del je najbolj splošen in ni namenjen strokovno podkovanemu bralcu. Sledi mu opisni del, ki mora vsebovati podrobno razčlenitev poslovanja po posameznih poslovnih funkcijah in posameznih delih gospodarske družbe. Pri finančnem delu letnega poročila pa gre za povzetek računovodskega poročila in pomeni številčno predstavitev prvih dveh delov. Pri nas je po navadi finančni del poročila poimenovan računovodski del (Kavčič, 1998, str. 11).

Slednje je tudi prvotni vzrok za drugačno razčlenitev sestavnih delov letnega poročila, ki je uporabljena v nadaljevanju tega dela. Pri oblikovanju ustrežnejše razčlenitve sestavnih delov letnega poročila je imela velik vpliv tudi definicija obveznih sestavnih delov letnega poročila v skladu z ZGD-jem. Za lažjo in bolj nazorno primerjavo domačih zakonskih obveznih okvirjev glede sestave letnega poročila z zahtevami, ki jih navaja strokovna literatura, navajam nekoliko prilagojeno sestavo delov letnega poročila, ki je naslednja:

- uvodni del in
- obvezni del:
 - poslovno poročilo in
 - računovodsko poročilo.

2.2.1. Uvodni del

Uvodni del letnega poročila mora biti napisan jasno, tako da ga razume tudi strokovno manj podkovan bralec v nasprotju z računovodskim poročilom, ki je namenjen zahtevnejšim bralcem. Gre za najbolj splošen del letnega poročila, ki mora biti napisan na način, da vsak bralec lahko spozna, kako uspešno oziroma neuspešno je bilo poslovanje gospodarske družbe v preteklem poslovnem letu. Pri oblikovanju uvodnega dela letnega poročila je treba upoštevati, da bo za mnoge bralce, ki so strokovno nepodkovani, ta del letnega poročila edini, ki ga bodo zares natančno prebrali. To je tudi razlog, da se pri pisanju tega dela nameni večjo pozornost nedenarnim kot denarnim informacijam (Kavčič, 1998, str. 10).

V uvodni del so zajete naslednje postavke (Horvat, 2002, str. 1):

- finančni in drugi poudarki,
- poročilo predsednika uprave in
- poročilo predsednika nadzornega sveta.

Finančni in drugi poudarki

V tem delu poročila se naredi povzetek s finančnimi in drugimi poudarki, ki so bili pomembni za podjetje v preteklem poslovnem letu, tako da se bralec že na začetku seznanj s sklepno mislijo letnega poročila. Finančne poudarke je smiselno predstaviti v obliki grafikonov ali tabel, druge poudarke pa v obliki kratkih alinej.

Med finančne podatke, predstavljene za obdobje od dveh do petih let, spadajo gibanje dividende na delnico, dobička na delnico, prodaje izdelkov in/ali storitev, čistega dobička, vlaganj v določenem obdobju, naložb v osnovna sredstva in podobno. Pri tem je dobro nakazati tudi trend, ki naj bi se nadaljeval v prihodnosti.

Med druge poudarke se lahko napišejo najosnovnejši podatki, kot so sedež podjetja, osnovna dejavnost, število zaposlencev, najpomembnejše poslovne in proizvodne enote in podobno, čemur se lahko doda tudi zgodovinski pregled razvoja podjetja. Med drugimi poudarki se lahko napišejo tudi cilji, h katerim stremi podjetje. Osnovni motiv podjetja je zagotovo dobiček, tesno pa mu sledijo drugi cilji, kot so donosnost in učinkovitost ter rast in razvoj.

V tem delu poročila se lahko navede tudi, kako uspešno podjetje s svojimi izdelki in/ali storitvami zadovoljuje potrebe domačega in svetovnega trga, s katerimi domačimi in tujimi partnerji sodeluje pri proizvodnji in trženju proizvodov in podobno. Prav tako je dobro omeniti tudi vpliv podjetja na širše naravno, kulturno, tehnološko in gospodarsko okolje, pa tudi vse izjemne dogodke (dobra ali slaba letina, stavke, naravne nesreče, požar, vojna in podobno), ki so kakorkoli vplivali na rezultate poslovanja v preteklem letu (Horvat, 2002, str.1).

Poročilo predsednika uprave

Poročilo predsednika uprave naj zajema vse pomembne vidike poslovanja, ki so (Sigband, Bell, 1989, str. 322):

- vsi pomembni poslovni dogodki preteklega leta;
- bistveni finančni podatki obravnavanega poslovnega leta v primerjavi s predhodnim poslovnim letom; ponavadi sta navedena dobiček in dobiček na delnico;
- uresničitev strateškega načrta za preteklo leto in kratek opis tistih dolgoročnih ciljev, ki se jim je podjetje najbolj približalo;
- širitev dejavnosti, pri čemer je treba ločeno prikazati razširitev že obstoječih proizvodnih zmogljivosti in vlaganja v nove obrate in opremo;
- naložbena politika podjetja;
- struktura sredstev in obveznosti do virov sredstev;
- odnos podjetja do kupcev ter podoba podjetja v javnosti;
- glavne kadrovske spremembe v vodstvu podjetja;
- smernice razvoja podjetja v prihodnosti: vizija podjetja ter strateški plan za uresničitev vseh prihodnjih zastavljenih ciljev.

Poročilo predsednika nadzornega sveta

Ta izjava se le redko pojavi v uvodnem delu letnega poročila. Namenjena je širšemu krogu delničarjev, ki se zanimajo predvsem za trgovanje z delnicami in dividende. Zato je dobro,

da predsednik nadzornega sveta posebej pojasni in utemelji, kolikšen del dobička je podjetje namenilo dividendam in kam bo šel preostanek (Miklič, 1996, str. 8).

2.2.2. Obvezni del

Vsebino obveznega dela letnega poročila določa Zakon o gospodarskih družbah (ZGD), zato najprej navajam določila tega zakona in tako opredeljujem obvezne sestavne dele letnega poročila, ki jih v nadaljevanju podrobneje obravnavam.

V svojem delu obravnavam letna poročila gospodarskih družb, ki so zavezane reviziji, zato so tu opredeljene gospodarske družbe, ki jim ZGD predpisuje obveznost revidiranja. Letne računovodske izkaze teh družb pa mora najkasneje v šestih mesecih po poteku poslovnega leta pregledati samostojno revizijsko podjetje.

2.2.2.1. Letno poročilo po Zakonu o gospodarskih družbah

S spremembami Zakona o gospodarskih družbah se je sestavljanje letnega poročila precej spremenilo. V skladu s 56. členom starega ZGD-ja (iz leta 1993) je moralo letno poročilo obsegati letno računovodsko poročilo ter poslovno poročilo. Novi ZGD (iz leta 2001) pa vsebino letnega poročila precej spreminja in razširja.

Letno poročilo mora biti v skladu s prvim odstavkom 56. člena novega ZGD-ja sestavljeno iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida in prilog k izkazu. Nadalje drugi odstavek 56. člena novega ZGD-ja določa, da mora letno poročilo gospodarskih družb, ki so zavezane reviziji, obsegati tudi izkaz gibanja kapitala, izkaz finančnega izida in poslovno poročilo.

Gospodarske družbe, ki so po novem ZGD-ju zavezane k reviziji, pa so po 54. členu tega zakona velike in srednje gospodarske družbe ter tiste majhne gospodarske družbe, ki z vrednostnimi papirji trgujejo na organiziranem trgu.

Nadalje vsebino poslovnega poročila obravnava 66. člen novega ZGD-ja. Le ta mora vsebovati najmanj pošten prikaz razvoja poslovanja in položaja gospodarske družbe. Vsebovati pa mora tudi pomembne poslovne dogodke po koncu poslovnega leta, pričakovani razvoj gospodarske družbe, dejavnosti gospodarske družbe na področju raziskav in razvoja, podružnice gospodarske družbe in dejavnosti podružnic gospodarske družbe v tujini.

2.2.2.2. Poslovno poročilo

Oblika poslovnega poročila ni predpisana, ampak se podjetje samo odloči, kako ga bo sestavilo. Gre za neke vrste izkaz uprave (ravnateljstva), saj z njim predstavi svoje delo, svoje uspehe in neuspehe, uspešnost poslovanja in vizijo prihodnosti (Kavčič, 1998, str. 10).

Sestavine poslovnega dela letnega poročila so naslednje (Horvat, 2002, str. 2–8):

- predstavitev vizije, strateških ciljev in načrti,
- predstavitev dejavnosti (programi, storitve),
- analiza poslovanja/upravljanja,
- naložbe,
- kadri,
- okolje,
- seznam podružnic z naslovi in organizacijska struktura, struktura blagovnih znamk, distribucijska mreža,
- informacije za delničarje ter
- raziskave in razvoj.

Predstavitev vizije, strateških ciljev in načrti

Osrednja naloga poslovodstva morata biti vizija in strategija podjetja. Zato mora poslovodstvo postaviti različne cilje in poti, kako bo v prihodnosti doseglo te cilje.

Vizija pomeni neko zaznavo okolja, ki ga želi podjetje ustvariti na dolgi rok, in zaznavanje pogojev, od katerih je odvisna uresničitev takšne vizije. Strategija pa je vsaka možna poslovna usmeritev podjetja, ki obeta dosego strateških ciljev, če bo uresničena (Pučko, 1999, str. 130, 173).

Tu se torej predstavijo načrti podjetja oziroma ocena možnosti prihodnjega razvoja, ki jo pripravi poslovodstvo. Pomembni so predvsem cilji podjetja, kako jih bodo v podjetju uresničili, ter informacije o tveganjih in priložnostih, kako se bodo z njimi v podjetju spopadli. Predstaviti je treba tudi ključne dejavnike za uresničitev načrtov in narediti primerjavo dejanskega poslovanja podjetja z načrtovanim ob priložnostih in tveganjih, ki so jih predvideli (Horvat, 2002, str. 3).

Predstavitev dejavnosti (programi, storitve)

Informacije o prodaji in trženju je priporočljivo vključiti na začetne strani letnega poročila. Tu je prodaja razčlenjena po trgih in glavnih proizvodih. Naredi se primerjava prodaje s preteklim letom, z načrtom, s povprečjem panoge ter z najboljšimi doma in po svetu. Prikaže se tudi prodaja na zaposlenca, tržna pozicija in tako naprej (Kavčič, 1998, str. 13).

Analiza poslovanja/upravljanja

Gre za analizo finančnih in računovodskih podatkov iz prejšnjih dveh let, ki jo spremlja razlaga uprave. Vsebuje gibanje ključnih postavk iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida, ki se ga prikaže z indeksi oziroma odstotki, tako da se primerja obravnavano poslovno leto glede na prejšnje poslovno leto. V primeru večjih odstopanj se pojasnijo tudi razlogi za nastala odstopanja. Uprava (ravnateljstvo) ima v tem delu tudi možnost, da

predstavi nove izdelke in inovacije ter z vrednostmi opiše in med obdobji primerja naložbe v raziskave in razvoj, naložbe in podobno (Horvat, 1999, str. 39).

Naložbe

Podjetja tu opišejo sestavo naložb, njihove vrednosti in gibanja po letih ter njihov vpliv na povečanje proizvodnje in prodaje, tržnega deleža ter dobičkonosnost sredstev in kapitala (Kavčič, 1998, str. 13).

Ločimo naložbe v osnovna sredstva, ki jih predstavimo tako opisno kot tudi vrednostno, in finančne naložbe, kjer prevladujejo dolgoročne finančne naložbe v kapitalske deleže podjetij.

Za vse naložbe se navedejo zneski, namenjeni za naložbe, in viri financiranja, ki so lahko lastni ali tuji, v zvezi z naložbami v osnovna sredstva pa se navedejo tudi naslednje informacije (Redek, 2000, str. 15):

- kriteriji, na podlagi katerih so se odločili za dano naložbo (stroški, neto sedanja vrednost naložbe, njeni izvajalci) in
- vpliv naložbe na poslovni izid podjetja, konkurenčnost podjetja ter na sam proizvodni proces (kako je naložba pripomogla k učinkovitosti proizvodnje).

Kadri

Med kadri so navedeni zaposlenci in njihovo delo:

- število zaposlencev in izobrazbena struktura (lahko tudi po organizacijskih enotah in v primerjavi s prejšnjimi leti, navedemo tudi razloge za porast ali padec števila delovne sile),
- politika zaposlovanja (oblike zaposlovanja – začasne ali stalne, fleksibilne ali fiksne),
- število štipendistov in raziskovalcev,
- delovne razmere (delo v izmenah, nadure, podaljšano delo in razlogi za to, varnost pri delu),
- skrb za zaposlenca (socialno in zdravstveno zavarovanje, prehrana, preventivni zdravstveni pregledi, varstvo otrok, reševanje stanovanjskih problemov in podobno),
- plačilni sistem, sistem napredovanja in sistem nagrajevanja (stimulacije in bonitete, udeležnost zaposlencev v dobičku, prejemki vodilnih),
- učinkovitost in fluktuacija zaposlencev,
- odpuščanja, prisilni dopusti in predčasne upokojitve ter razlogi za te ukrepe,
- vzroki in posledice možnih stavk ali drugih nasprotij med zaposlenci in vodstvom,
- možne težave pri izplačevanju plač, kako so prišli do potrebnih sredstev in kolikšne so bile zamude (Redek, 2000, str. 16),
- povprečna plača in primerjava s panogo,
- delež stroškov dela glede na stroške iz poslovanja,

- izobraževanje zaposlencev in stroški izobraževanja,
- starostna sestava,
- stranske dejavnosti za zaposlene (športno-rekreativne, počitniške in kulturne dejavnosti, izleti in podobno),
- tožbeni postopki v zvezi z zaposlenci,
- izkoriščanje delovnega časa, nadure in podobno (Horvat, 2002, str. 4).

Okolje

V tem okviru se predstavi sodelovanje podjetja s širšo družbeno skupnostjo, torej z javnostjo nasploh, vladnimi in zakonodajnimi organi, izobraževalnimi ustanovami, kulturnimi in športnimi društvi ter ostalimi družbenimi ustanovami. V zvezi s tem so pomembne naslednje informacije (Redek, 2000, str. 16–17):

- izpolnjevanje zakonov, predpisov in normativov o varstvu okolja,
- sodelovanje podjetja z lokalno skupnostjo (pomoč občine podjetju, pomoč podjetja občini, kot na primer pomoč pri izgradnji lokalne infrastrukture),
- možna trenja med skupnostjo in podjetjem in razlogi za nasprotujoče si interese,
- sponzoriranje športnih in kulturnih društev,
- sodelovanje podjetja s šolami (štipendiranje in omogočanje strokovne prakse) ter
- pomoč države (kakšna, kolikšna in zakaj).

Tu gre torej tudi za informacije o varovanju okolja, ki so danes že skoraj obvezne pri komuniciranju s skupinami uporabnikov informacij v letnem poročilu. Poudarki so na ekološki učinkovitosti; zmanjšanje obremenitev okolja v obliki manjše potrebe po energiji in materialu ter v količini odpadkov in emisij, s čimer se zmanjšajo stroški in hkrati doseže večja korist za kupca. Druge informacije o varovanju okolja so na primer informacije o ekologiji vode in zraka, varstvu okolja, sistemu ravnanja z okoljem, vrednosti naložb v varstvo okolja, vplivu proizvodnje na okolje, obdelavi odpadnih voda in njihovem zmanjšanju (Horvat, 2002, str. 4).

Seznam podružnic z naslovi in organizacijska struktura, struktura blagovnih znamk, distribucijska mreža

Ta del je ponavadi med zadnjimi stranmi letnega poročila. Skupine uporabnikov seznanja in jim svetuje, katere proizvode naj kupujejo, da bodo pripomogli k naložbi.

Seznam direktorjev in vseh pisarn, tudi zunaj sedeža družbe, pa se ponavadi nahaja na zadnji ali predzadnji strani letnega poročila (Horvat, 1999, str. 39).

Informacije za delničarje

Tu so pomembne naslednje informacije (Redek, 2000, str. 16):

- število delničarjev v primerjavi s prejšnjimi leti,

- delniška struktura v primerjavi s prejšnjimi leti (število domačih in tujih delničarjev, večinski delničarji, spremembe lastništva delnic in zakaj je prišlo do tega),
- število izdanih delnic po vrstah (navadne, prednostne), razredih (A, B, C, ...) in skupaj,
- trgovanje z delnicami (gibanje tržne cene delnice in razlogi za drastične spremembe, najvišji in najnižji tečaj delnice, gibanje razmerja med tečajem delnice in njeno dividendo (price/dividend oziroma P/E), promet z delnico podjetja),
- politika dividend in
- vpliv delničarjev na upravljanje podjetja.

Zaradi analiz računovodskih informacij so za vlagatelje zanimivi tudi različni kazalniki (Horvat, 2002, str. 5):

- dobiček na delnico (earnings per share ali EPS),
- dividenda za delnico,
- multiplikator dobička (Price/Earning Ratio ali P/E oziroma cenovno-dobičkovno razmerje),
- razmerje med tečajem in višino dividende ter
- razmerje med tržno ceno in knjigovodsko vrednostjo delnice (model P/BV oziroma Price/Book Value).

Raziskave in razvoj

Vlaganja v raziskave in razvoj (R&R) se predstavijo kot delež v prihodku. Pri tem se poudari, da R&R vodi do novih izdelkov, ki povečujejo prodajo, in novih proizvodnih procesov, katerih posledica so proizvodna učinkovitost, nižji proizvodni stroški in večja kakovost izdelkov. Pri stroških razvoja in raziskav je treba poudariti, da je bolj kot znesek, porabljen za R&R, pomembna učinkovitost teh stroškov, ki se kaže na primer v novih izdelkih (Horvat, 2002, str. 6).

Poslovno poročilo naj torej pokriva vsa najpomembnejša področja poslovanja podjetja. Kaj bo posamezno podjetje dodalo in kaj izpostavilo v svojem poslovnem poročilu, pa je odvisno od značilnosti poslovanja tega podjetja in konkretnih razmer. Bistveno je, da so predstavljene informacije bralcu razumljive. Prav zaradi tega se v poslovno poročilo poleg besedne in številčne predstavitve informacij vključijo tudi grafični prikazi, ki naredijo poročilo še bolj zanimivo (Sigband, Bell, 1989, str. 339–343).

2.2.2.3. Računovodsko poročilo

Računovodsko poročilo sestavljajo računovodski izkazi in pojasnila k njim.

Cilj računovodskih izkazov je nuditi informacije o stanjih in spremembah ekonomskih kategorij podjetja. To je tudi razlog, da morajo biti računovodski izkazi pripravljeni razumljivo, prikazati morajo bistvene zadeve, biti morajo zanesljivi in tudi medsebojno primerljivi (Pirc, 1999, str. 6).

Računovodski izkazi praviloma ne nudijo zadostnih informacij o podjetju, zato morajo vsebovati še razčlemba in druga pojasnila računovodskih postavk. Uporabniki računovodskih izkazov dobijo torej šele z razkritji zadostne informacije o finančnem položaju oziroma stanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter poslovnem izidu, kar jim omogoča, da si ustvarijo realno sliko podjetja.

Pojem računovodski izkazi opredeljujejo novi SRS-ji podobno kot novi ZGD, in sicer po novih SRS-jih računovodske izkaze sestavljajo (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 11 in SRS 30.18 (2002)):

- bilanca stanja,
- izkaz poslovnega izida,
- izkaz finančnega izida,
- izkaz gibanja kapitala in
- pojasnila k njim.

Podobno opredelitev računovodskih izkazov najdemo tudi v MRS-jih. Popolne računovodske izkaze sestavljajo (MRS 1 (spremenjen 1997), 7. člen):

- bilanca stanja,
- izkaz poslovnega izida (uspeha),
- izkaz, ki kaže vse spremembe kapitala ali spremembe kapitala, razen tistih iz kapitalskih poslov z lastniki in razdelitvijo njim,
- izkaz finančnega izida (finančnih tokov) ter
- računovodske usmeritve in razlagalna pojasnila.

Za sestavljanje računovodskih izkazov veljajo različna pravila, glede na to, ali so računovodski izkazi namenjeni notranjim uporabnikom ali zunanjim uporabnikom. Uprava (ravnateljstvo) lahko računovodske izkaze za notranje uporabnike sestavi na različne načine in ni potrebno, da so v skladu s SRS-ji, medtem ko mora računovodske izkaze za zunanje uporabnike sestaviti povsem skladno s SRS-ji.

Računovodsko poročilo mora poleg računovodskih izkazov in pojasnil oziroma razkritij vsebovati tudi mnenje revizorja oziroma revizorsko poročilo.

2.2.3. Ugotovitve

Tako strokovna literatura kot tudi novi ZGD opredeljujeta računovodsko in poslovno poročila kot sestavna dela letnega poročila. Poleg omenjenih obveznih sestavnih delov letnega poročila pa strokovna literatura navaja še uvodni del, s katerim naj bi podjetje bralcu na kratko predstavilo vsebino letnega poročila in ga pritegnilo k nadaljnjemu branju.

Pri opredelitvi poslovnega poročila obstajajo razlike v strokovni literaturi in domači zakonodaji. Tako ZGD kot sestavne dele poslovnega poročila navaja:

- pošten prikaz razvoja poslovanja in položaja gospodarske družbe (že v uvodnem delu, in sicer v poročilu predsednika uprave tudi strokovna literatura zahteva predstavitev uresničitve strateškega načrta za preteklo leto in kratek opis tistih dolgoročnih ciljev, ki se jim je podjetje najbolj približalo);
- navedbo pomembnih poslovnih dogodkov po koncu poslovnega leta (te zahteve ni zaslediti v strokovni literaturi);
- pričakovani razvoj gospodarske družbe (to zahteva tudi strokovna literatura, saj kot enega izmed sestavnih delov poslovnega poročila navaja predstavitev vizije, strateških ciljev in načrtov, kjer se od posloводства podjetja zahteva predstavitev načrtov podjetja oziroma ocene možnosti prihodnjega razvoja);
- dejavnosti gospodarske družbe na področju raziskav in razvoja (podobno zahtevo navaja tudi strokovna literatura, ki na tem mestu predvsem poudarja predstavitev vlaganj v raziskave in razvoj kot delež v prihodku);
- podružnice gospodarske družbe in dejavnosti podružnic gospodarske družbe v tujini (zahteva po predstavitvi seznama podružnic se nahaja tudi v strokovni literaturi).

Skoraj vse sestavne dele poslovnega poročila, ki jih zahteva ZGD, navaja tudi strokovna literatura. Poleg omenjenih sestavnih delov pa strokovna literatura navaja in podrobneje opredeljuje še veliko več sestavnih delov, ki naj jih vsebuje poslovno poročilo. Tako strokovna literatura za razliko od ZGD-ja v vsebino poslovnega poročila vključuje tudi informacije o predstavitvi dejavnosti (programov, storitev), analizi poslovanja/upravljanja, naložbah, kadrih, okolju ter informacije za delničarje.

Kot sestavine dele računovodskega poročila pa tako ZGD kot tudi strokovna literatura opredeljujeta računovodske izkaze in pojasnila k njim.

2.3. UPORABNIKI INFORMACIJ V LETNEM POROČILU

Obstaja množica uporabnikov informacij v letnem poročilu, ki jih motivira predvsem lastni interes. Mednje spadajo direktorji, uprava (ravnateljstvo), delničarji, kreditodajalci in potencialni vlagatelji. Zaradi pomembnosti informacij v letnem poročilu veliko truda in časa porabijo za analizo informacij v letnem poročilu in oceno preteklega poslovanja (Chadwick, 1991, str. 6).

Uporabnike informacij v letnih poročilih lahko razvrstimo v naslednje skupine (Turk et al., 1999, str. 704):

- sedanji in možni vlagatelji,
- zaposleni, to so po zakonu o delovnih razmerjih zaposlene osebe,
- posojilodajalci,
- dobavitelji in drugi dajalci blagovnih kreditov,
- kupci,

- vlada in njeni organi ter
- javnost.

Posamezne skupine uporabnikov imajo poleg skupnih potreb po informacijah v letnem poročilu tudi posebne zahteve, ki se razlikujejo glede na interese posameznih skupin uporabnikov. V nadaljevanju so opisane našteje skupine uporabnikov, in sicer glede na to, katere informacije iščejo v letnem poročilu (Vezjak, 1998, str. 22–23).

Sedanji in možni vlagatelji iščejo v letnem poročilu zlasti informacije o velikosti in ustaljenosti deležev iz dobička, dividend in podobnega, politika delitve čistega dobička, dolgoročna donosnost podjetja in kakovost njegovega poslovanja. Sedanje in možne delničarje zanimajo tudi prihodnji denarni tokovi, na podlagi katerih lahko ocenijo sposobnost podjetja za izplačilo dividend.

Zaposlenec zanimajo predvsem donosnost poslovanja podjetja ter s tem možnost njihovih zaslužkov in socialnih prejemkov, dolgoročne možnosti zaposlovanja in kakovost poslovanja, skrb podjetja za njihovo zdravstveno varstvo in varstvo pri delu ter skrb podjetja za okolje.

Posojilodajalci imajo različne potrebe po informacijah v letnem poročilu glede na ročnost posojila, ki ga dajejo. Dajalce dolgoročnih posojil zanimajo zlasti informacije o sposobnosti podjetja za redno odplačevanje posojil in s tem o dolgoročni donosnosti, o finančnem položaju in kakovosti poslovanja. Za dajalce kratkoročnih posojil pa so pomembne predvsem informacije o sprotni plačilni sposobnosti in finančnem položaju.

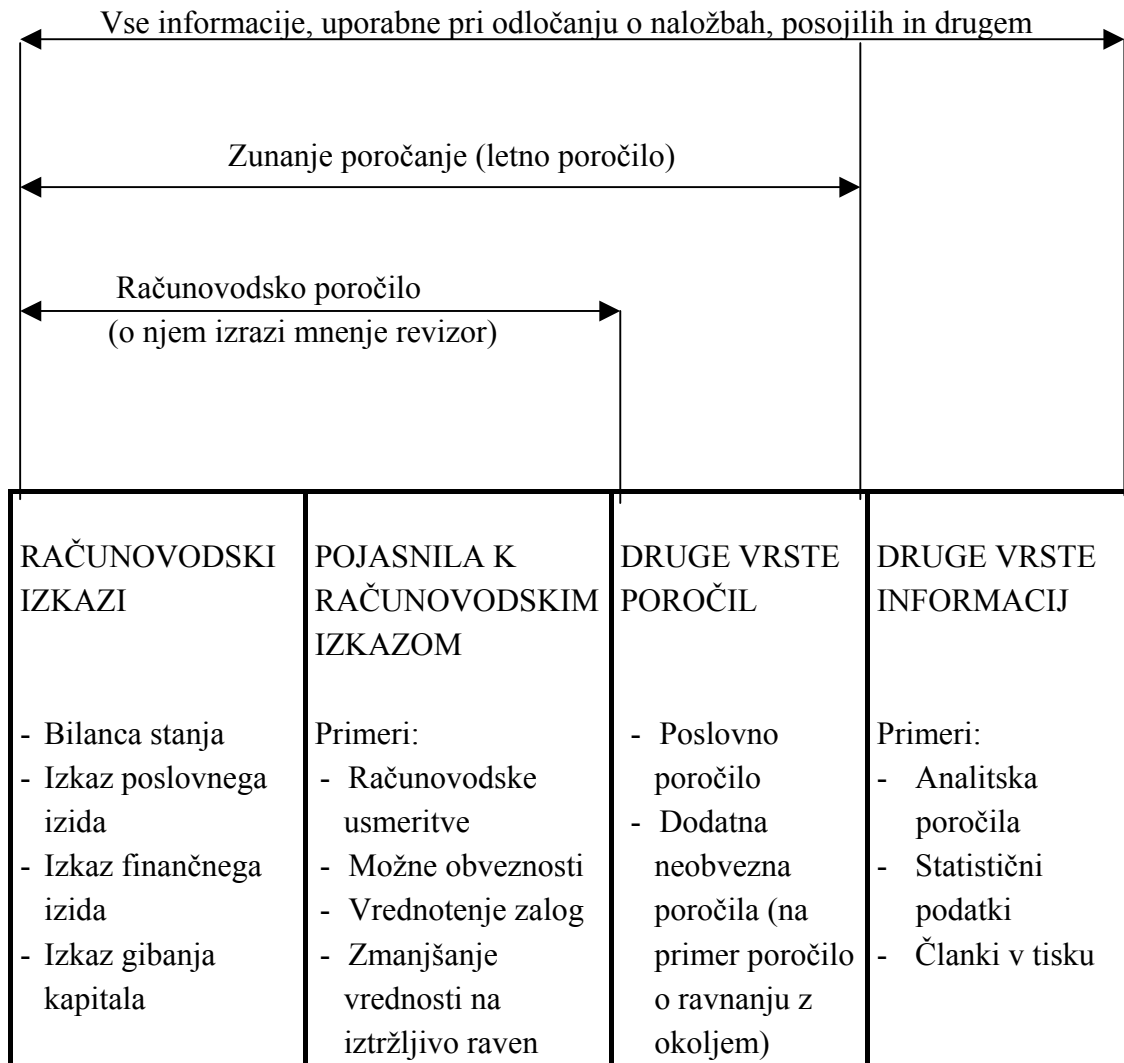
Dobavitelji in drugi dajalci blagovnih kreditov iščejo v letnem poročilu informacije o dolgoročni donosnosti in kakovosti poslovanja ter o likvidnosti družbe.

Za **kupce** so zanimive zlasti informacije o dolgoročni donosnosti in s tem o možnosti ohranjanja ustaljenega poslovanja, o finančnem položaju ter o kakovosti poslovanja.

Vlada in njeni organi želijo biti seznanjeni o razmestitvi raznih virov, posebej o zaposlencih v podjetju, o uživanju posebnih pravic zaradi monopolnega položaja ali naravne rente, kar je povezano z uvajanjem dajatev.

Javnost se na splošno zanima za donosnost poslovanja in finančni položaj podjetja. Javnost, predvsem v kraju, kjer podjetje deluje, želi izvedeti tudi, ali podjetje ogroža človekovo okolje, in če ga, kako ukrepati, da se ogrožanje prepreči ali omeji, ter kakšne so ekonomske in finančne možnosti podjetja za pomoč pri reševanju krajevnih težav in v zvezi z zaposlovanjem.

Slika 1: Informacije, ki jih uporabniki letnega poročila uporabljajo pri odločanju o naložbah, posojilih in drugem



Vir: Vežjak, 1998, str. 24.

Uporabniki letnega poročila se razlikujejo glede na velikost podjetja. Če gre za podjetja male oziroma srednje velikosti, so glavni uporabniki njihovih letnih poročil davčni organi, uprava (ravnateljstvo) in banke. V primeru velikih multinacionalnih podjetij pa med uporabnike letnega poročila spadajo analitiki finančnih trgov, javnost in vlade držav, v katerih delujejo (Walton, 2000, str. 191–192).

Uporabnike lahko razdelimo tudi glede na uporabo informacij v letnih poročilih v procesu odločanja. Nekateri se zanašajo samo na analizo kvantitativnih podatkov, na druge pa vplivajo subjektivni dejavniki. Nadalje želijo nekateri uporabniki, med katere spadajo poklicni analitiki, razviti poglobljeno razumevanje aktivnosti in rezultatov podjetja, medtem ko drugi nimajo časa oziroma niso usposobljeni, da bi razumeli kvantitativne informacije v letnih poročilih (Kay, Searfoss, 1989, str. 4–6).

Za računovodske izkaze je značilno, da so pripravljene za zadovoljevanje splošnih potreb večine uporabnikov. Za popolnejšo informiranje je treba računovodskim izkazom dodati ustrezna razkritja in tako uporabnikom zagotoviti dodatne informacije, ki jih potrebujejo pri gospodarskem odločanju.

Kljub dejstvu, da je uporabnikov informacij v letnih poročilih lahko veliko in so različnih vrst, jim je skupno, da se na podlagi informacij, ki jih pridobijo v letnih poročilih, odločajo, ali naj s podjetjem sploh sodelujejo, ali naj obseg dosedanjega sodelovanja razširijo ali skrajšajo. To je tudi razlog, da večina podjetij letno poročilo pripravi kar se da skrbno, saj s tem pri bralcih ustvarijo dober vtis in pridobijo njihovo naklonjenost (Kavčič, 1997, str. 148).

3. RAZKRITJA

3.1. DEFINICIJA POJMA RAZKRITJE

Pojem razkritje v najširšem pomenu besede pomeni prikaz katerekoli informacije o izbranem podjetju. Torej so zajete vse informacije iz letnih poročil, objav v tisku in iz drugih virov. Računovodska stroka opredeljuje razkritje v ožjem pomenu besede. Razkritje se v tem primeru nanaša na razkrite informacije v letnem poročilu, razen tistih, ki so razkrite v računovodskih izkazih (Vezjak, 1998, str. 25).

Letno poročilo, ki vključuje objavljene računovodske izkaze in vsa obvezna razkritja ter poslovno poročilo, naj bi uporabnikom nudilo vse informacije o podjetju, ki so dovolj pomembne, da vplivajo na njihovo odločitev.

Razkritja oziroma pojasnila so lahko vrednostna (izražena v denarnih enotah) in nevrednostna (opisna). Vrednostna razkritja so na primer v pojasnilih prikazane vrednosti zalog materiala, nedokončane proizvodnje, proizvodov in trgovskega blaga, medtem ko je v računovodskem izkazu prikazana le skupna postavka zalog. Nevrednostno razkritje pa je na primer opis metode vrednotenja posamezne postavke. Čeprav je večina informacij, ki jih priskrbi računovodski sistem, v podjetju izraženih vrednostno, so tudi nevrednostno izražene informacije lahko zelo pomembne (Vezjak, 1998, str. 25–26).

3.2. OBVEZNA RAZKRITJA

Obvezna razkritja za podjetja, ki so zavezana reviziji, opredeljujeta ZGD in SRS.

3.2.1. Obvezna razkritja po Zakonu o gospodarskih družbah

Letno poročilo mora v skladu s 57. členom novega ZGD-ja izkazovati resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti gospodarske družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida Če uporaba 58. do 66. člena novega ZGD-ja in SRS-ji ne zadoščajo za

resničen in pošten prikaz poslovanja gospodarske družbe, mora priloga k računovodskim izkazom vsebovati ustrezna pojasnila.

V skladu s 57. členom novega ZGD-ja je treba v prilogi k računovodskim izkazom pojasniti razloge za opustitev uporabe posamezne določbe od 58. do 66. člena novega ZGD-ja, če se resničen in pošten prikaz poslovanja gospodarske družbe doseže šele z opustitvijo uporabe ene izmed omenjenih določb. Poleg tega je treba v prilogi opisati, kakšne učinke bi imela uporaba take določbe na prikaz premoženja in obveznosti gospodarske družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida.

Novi ZGD v 58. členu zahteva enak način členitve postavk v bilancah stanja in izkazih poslovnega izida za zaporedna poslovna leta. V izjemnem primeru spremembe načina členitve postavk je treba v dodatku k računovodskim izkazom na to opozoriti in pojasniti razloge, ki so privedli do take odločitve.

Če vrednosti postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida niso primerljive z vrednostmi v preteklem letu, je treba v skladu z 58. členom novega ZGD-ja vrednost postavke preteklega leta ustrezno prilagoditi. V prilogi k računovodskim izkazom pa se pojasni neprimerljivost postavk in njihove prilagoditve.

Poleg podatkov in pojasnil, ki jih mora gospodarska družba pojasniti v prilogi k računovodskim izkazom po drugih členih sedmega poglavja novega ZGD-ja in po SRS-jih, mora po 65. členu novega ZGD-ja pojasniti tudi naslednje podatke:

1. Metode, ki so jih v gospodarski družbi uporabili za vrednotenje posameznih postavk v letnih računovodskih izkazih, in metode, ki so jih uporabili za izračun odpisov vrednosti. Pri postavkah v tuji valuti je treba pojasniti tudi tečaj in način, po katerem so jih preračunali v domačo valuto.
2. Za vsako od gospodarskih družb, ki imajo v njenem kapitalu neposredno ali prek osebe, ki deluje za račun gospodarske družbe, najmanj 20-odstotni delež, je treba prikazati njen naziv in sedež, delež, s katerim so udeleženi v njenem kapitalu, ter višino njenega kapitala in njen poslovni izid v poslovnem letu. Podatkov o gospodarski družbi ni treba razkriti, če niso pomembni za resničen in pošten prikaz poslovanja gospodarske družbe. Pri gospodarski družbi, ki letnega poročila ne objavlja javno in v kateri imajo v kapitalu neposredno oziroma posredno manj kot 50-odstotni delež, ni treba izkazati podatkov o višini njenega lastnega kapitala in poslovnem izidu.

Če bi razkritje podatkov o posamezni drugi gospodarski družbi lahko tej drugi gospodarski družbi povzročilo občutno škodo, lahko razkritje teh podatkov opustimo. V takem primeru je treba v prilogi k računovodskim izkazom opozoriti, da je zaradi morebitne škode takšno razkritje opuščeno.

3. Če je gospodarska družba družbenik v drugi gospodarski družbi in neomejeno osebno odgovarja za obveznosti te gospodarske družbe, je treba prikazati podatke o nazivu, sedežu in pravnoorganizacijski obliki te druge gospodarske družbe.

Podatkov o gospodarski družbi ni treba razkriti, če niso pomembni za resničen in pošten prikaz poslovanja gospodarske družbe.

Če bi razkritje podatkov o posamezni drugi gospodarski družbi lahko tej drugi gospodarski družbi povzročilo občutno škodo, le-to razkritje opustimo. Tudi tokrat je treba v prilogi k računovodskim izkazom opozoriti, da je zaradi morebitne škode omenjeno razkritje podatkov opuščeno.

4. Če imajo odobreni kapital oziroma so pogojno povečali osnovni kapital, morajo prikazati višino odobrenega kapitala ter število in nominalno vrednost delnic, ki so bile v poslovnem letu izdane za odobreni kapital oziroma na podlagi pogojnega povečanja osnovnega kapitala.

Za odobreni kapital mora skupščina odločiti s 75-odstotno večino ali pa se ga določi s statutom in se pooblasti upravo, da v petih letih poveča osnovni kapital. Do pogojnega povečanja osnovnega kapitala pa pride v primeru, če gospodarska družba izda zamenljive obveznice, kajti delničarji se lahko odločijo za zamenjavo obveznic v delnice ali pa tudi ne.

5. Če ima gospodarska družba lastne deleže oziroma jih je imela med poslovnim letom, mora razkriti naslednje podatke:

- nominalni znesek lastnih deležev, ki jih je gospodarska družba oziroma tretja oseba za račun gospodarske družbe pridobila oziroma odtujila v poslovnem letu, njihov delež v osnovnem kapitalu gospodarske družbe, datum njihove pridobitve, razlog za pridobitev oziroma odtujitev lastnih deležev in denarno vrednost nasprotne dajatve;
- nominalni znesek lastnih deležev, ki jih je gospodarska družba oziroma tretja oseba za račun gospodarske družbe sprejela v poslovnem letu v zastavo, in njihov delež v osnovnem kapitalu;
- skupni nominalni znesek lastnih deležev, katerih imetnik je gospodarska družba oziroma tretja oseba za račun gospodarske družbe na dan bilance stanja, in njihov delež v osnovnem kapitalu, ter skupni nominalni znesek lastnih deležev, ki jih ima gospodarska družba oziroma tretja oseba za račun gospodarske družbe na dan bilance stanja v zastavi, in njihov delež v osnovnem kapitalu.

6. Če je gospodarska družba izdala več razredov delnic, mora prikazati število delnic vsakega razreda in njihov nominalni znesek.

7. Če je gospodarska družba izdala dividendne obveznice, zamenljive obveznice, obveznice s prednostno pravico do nakupa delnic oziroma druge vrednostne papirje, ki dajejo imetniku pravico do udeležbe pri dobičku gospodarske družbe oziroma pravico do nakupa ali zamenjave za delnice gospodarske družbe, mora za vsako od teh vrst vrednostnih papirjev prikazati njihovo število in pravice, ki iz njih izhajajo.

8. Če je obseg rezervacij, ki so v bilanci stanja izkazane pod postavko druge rezervacije, pomembnejši, je treba razčleniti in pojasniti zneske teh rezervacij.

9. Razkriti je treba višino vseh obveznosti z rokom dospelosti, ki je daljši od petih let, ločeno za vsako postavko obveznosti iz bilance stanja.

10. Razkriti je treba tudi višino vseh obveznosti, ki so zavarovane s stvarnim jamstvom, kot je na primer zastavna pravica, skupaj s podatki o obliki in načinu zagotovitve stvarnega jamstva, ločeno za vsako postavko obveznosti iz bilance stanja.
11. Če je skupni znesek finančnih obveznosti, ki niso prikazane v bilanci stanja, pomemben za oceno finančnega položaja, ga je treba prikazati v prilogi k računovodskim izkazom. Pri tem morajo biti ločeno izkazane obveznosti za izplačila pokojnin in ločeno obveznosti do družb v skupini.
12. Če se prihodki od prodaje po področjih poslovanja gospodarske družbe oziroma po zemljepisnih trgih med seboj zelo razlikujejo, jih je treba razčleniti. To velja za prodajo proizvodov oziroma opravljanje storitev, ki so značilni za redno poslovanje. Razkritje teh podatkov ni potrebno, če bi bila zaradi tega gospodarska družba pomembneje oškodovana. V takem primeru mora gospodarska družba v prilogi k računovodskim izkazom pojasniti, da je bilo zaradi omenjenih razlogov razkritje teh podatkov opuščeno.
13. Razkrije se povprečno število zaposlenih v poslovnem letu, razčlenjeno po skupinah glede na izobrazbo.
14. Če je gospodarska družba uporabila angloameriško različico členitve izkaza poslovnega izida (tretji odstavek 62. člena ZGD-ja), mora prikazati znesek stroškov dela, to je plač in stroškov socialnih zavarovanj, pri katerih je treba ločeno izkazati stroške pokojninskih zavarovanj.
15. Gospodarska družba mora razkriti, v kakšnem obsegu so na poslovni izid poslovnega leta vplivale metode vrednotenja posameznih postavk, ki so jih uporabili zaradi uveljavitve davčnih olajšav. Če bo uporaba teh metod vrednotenja pomembneje vplivala na višino davčnih obveznosti v prihodnosti, je treba ta vpliv podrobneje pojasniti.
16. Razkriti je treba skupni znesek vseh prejemkov, ki so jih za opravljanje funkcij oziroma nalog v gospodarski družbi v poslovnem letu prejeli člani uprave, drugi delavci gospodarske družbe, zaposleni na podlagi pogodbe, za katero ne velja tarifni del kolektivne pogodbe, in člani nadzornega sveta. Te zneske je treba prikazati ločeno za vsako od teh skupin oseb.
17. Razkriti je treba tudi predujme in posojila, ki jih je gospodarska družba odobrila članom uprave, drugim delavcem gospodarske družbe, zaposlenim na podlagi pogodbe, za katero ne velja tarifni del kolektivne pogodbe, in članom nadzornega sveta ter poroštva gospodarske družbe za obveznosti teh oseb. Za vsako od teh oseb je treba prikazati skupni znesek predujmov oziroma neodplačanih posojil oziroma skupni znesek danih poroštev, obrestno mero in druge pomembnejše pogoje posojila ter skupni znesek odplačil iz naslova vračil posojil v poslovnem letu.
18. Razkrije se naziv in sedeže obvladujoče (nadrejene) gospodarske družbe, ki sestavlja konsolidirano letno poročilo za najširši krog gospodarskih družb v skupini in v razmerju do katere je gospodarska družba odvisna gospodarska

družba. Hkrati se navede še mesto, kjer je mogoče pridobiti to konsolidirano letno poročilo.

19. Razkrije se tudi naziv in sedeže obvladujoče (nadrejene) gospodarske družbe, ki sestavlja konsolidirano letno poročilo za najnižji krog gospodarskih družb v skupini in v razmerju do katere je gospodarska družba odvisna gospodarska družba. Tudi tokrat je treba navesti še mesto, kjer je mogoče pridobiti to konsolidirano letno poročilo.

Vse zgoraj naštetih zahteve po razkrivanju, ki jih navaja 65. člen ZGD-ja, so v celoti obvezne za vse velike gospodarske družbe. Katerih podatkov, naštetih v 19 točkah, ni treba razkriti oziroma pojasniti majhnim in srednjim gospodarskim družbam, pa je pojasnjeno v nadaljevanju 65. člena novega ZGD-ja.

3.2.2. Obvezna razkritja po slovenskih računovodskih standardih

Poleg pojasnil oziroma razkritij iz prilog, ki jih zahteva novi ZGD, so za podjetja, ki so zavezana reviziji, obvezna tudi razkritja, ki jih navajajo slovenski računovodski standardi.

V skladu z novimi SRS-ji morajo pojasnila računovodskih izkazov vsebovati informacije o podlagi za pripravo računovodskih izkazov in o uporabljenih posebnih računovodskih usmeritvah, informacije, ki jih zahtevajo slovenski računovodski izkazi in Zakon o gospodarskih družbah ter niso predstavljene drugod v računovodskih izkazih, pa tudi dodatne informacije, ki niso predstavljene v računovodskih izkazih, a so potrebne za pošteno predstavitev (SRS 24.14 (2002) in SRS 25.15 (2002)).

Tudi v MRS 1 (spremenjen 1997) najdemo enake zahteve glede vsebine pojasnil računovodskih izkazov kot jih navajajo novi SRS-ji, s to razliko, da MRS-ji zahtevajo razkrivanje informacij, ki jih zahtevajo mednarodni računovodski standardi ter niso predstavljene drugod v računovodskih izkazih.

3.2.3. Shema obveznih razkritij

Prikazana je shema obveznih razkritij računovodskih informacij, ki bo kasneje služila za prikaz novosti, ki jih prinašajo prenovljeni slovenski računovodski standardi na področju razkritij;

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

- posebna razkritja:
 - razčlenitev postavk v računovodskih izkazih ter
 - posebna pojasnila in priloge k računovodskim izkazom.

3.3. PROSTOVOLJNA RAZKRITJA

Predpisan je minimalni obseg informacij, ki jih mora vsebovati letno poročilo. Vendar se podjetja kljub temu odločajo za vključitev dodatnih neobveznih informacij v svoja letna poročila. Za prostovoljna razkritja se odločajo, ker želijo izboljšati oz. zgraditi svoj ugled, pridobiti konkurenčne prednosti, vplivati na uporabnike njihovih letnih poročil in podobno. V zadnjih letih v svetu v okviru prostovoljnih razkritij informacij v letnih poročilih podjetij opozarjajo na razkritja o socialni dejavnosti podjetja, predvsem pa na razkritja o ravnanju z okoljem (Žerovnik, 2000, str. 22).

3.3.1. Razkritja socialne dejavnosti

Odgovornost podjetja ni le do vlagateljev kapitala, ampak se kaže veliko širše. Podjetje zagotavlja delovna mesta in prispeva k blaginji skupnosti, s svojim poslovanjem pa vpliva tudi na zdravje človeka in njegovo okolje. To je tudi razlog, da se v okviru socialnih razkritij uvrščajo naslednje informacije (Pirc, 1999, str. 19–21):

Razkritja o ravnanju z okoljem

Najpomembnejša razkritja v okviru razkritij o socialni dejavnosti zagotovo predstavljajo razkritja o ravnanju z okoljem.

Priporočljivo je, da podjetje v letnem poročilu razkrije podrobnosti o svoji politiki do okolja ter svojih dejavnosti. Nadalje naj v računovodskih izkazih razkrije odhodke, ki so nastali zaradi njihovih programov za varstvo okolja, in oblikuje rezervacije za tveganje zaradi varstva okolja in zaradi odhodkov, ki bodo nastali iz tega naslova (Pirc, 1999, str. 19).

Vzrok za prostovoljno odločanje podjetij za poročanje o ravnanju z okoljem so skupine, ki se zanj zanimajo, saj želijo poznati njegove vplive na okolje in tudi posledice vprašanj okolja za njegovo poslovanje. Vsaka skupina pa ima različne zahteve po razkrivanju o ravnanju z okoljem (Vezjak, 1998, str. 193).

- *Vlagatelje kapitala* zanimajo načrtovani izdatki za naložbe, ki so potrebne za varstvo okolja, ter vpliv, ki ga imajo obveznosti do okolja na finančno poslovanje in razvojne možnosti.
- *Kupci* želijo informacije o (ne)škodljivosti proizvodov, ki jih kupujejo, in potrditev, da podjetje skrbi za varstvo okolja.
- *Zaposlenci* želijo delovne razmere, ki so neškodljive za zdravje.

- *Javnost in državo* pa zanima vpliv, ki ga ima delovanje podjetja na ožjo in širšo skupnost.

Poročila o zaposlencih

Cilj poročila o zaposlencih je zagotoviti zadostne informacije o zaposlencih in o načinu vodenja zaposlencev, tako da se prikaže, kako učinkovito je vodstvo.

Vsebuje naj naslednje informacije: število zaposlencev, ki so se pridružili podjetju v preteklem poslovnem letu, in število zaposlencev, ki so v tem obdobju zapustili podjetje; politika zaposlovanja; zadeve povezane s sindikati in udeležbo pri odločanju; število izgubljenih delovnih dni zaradi stavk; dogovori o pokojninah in bolezninah ter zaposlitvene možnosti invalidov (Vezjak, 1998, str. 114).

Podjetje naj razkrije opis splošne politike glede razmerja do sindikatov in zaposlencev ter število zaposlencev na koncu leta in povprečno število zaposlencev med letom. Razkrije naj tudi opis programov usposabljanja in oceno izdatkov za te namene (Pirc, 1999, str. 20).

Prikaz dodane vrednosti

Prikaz dodane vrednosti vsebuje vrednosti, ki jih je podjetje izplačalo vlagateljem kapitala, posojilodajalcem, zaposlencem in državi, ter vrednosti, ki jih je podjetje obdržalo za vlaganja v poslovanje (Horvat, 1999, str. 44).

Prikaz dodane vrednosti torej kaže, da podjetje zagotavlja blaginjo skupnosti. Ker podjetje obstaja, so ljudje zaposleni, država dobi več davkov, vlagatelji kapitala in posojilodajalci pa so nagrajeni, ker v poslovanju tvegajo svoja sredstva. Prikaz dodane vrednosti pravzaprav izraža filozofijo, da podjetje stori več, kot samo doseže dobiček (Vezjak, 1998, str. 116).

Kot neobvezna oziroma prostovoljna razkritja lahko podjetje v letnem poročilu opiše dobrodne in politične prispevke, prispevke ali sponzoriranja na področju izobraževanja, zaposlovanja, zdravstva, znanosti, kulture in športa (Pirc, 1999, str. 21).

4. NOVOSTI SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDOV NA PODROČJU RAZKRITIJ IN PRIMERJAVA Z MEDNARODNIMI RAČUNOVODSKIMI STANDARDI

Uporaba slovenskih računovodskih standardov je obvezna na območju Republike Slovenije. Gre za pravila računovodske stroke, ki jih sprejema strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo.

Jedro SRS-jev so zagotovo splošni slovenski računovodski standardi. To je tudi razlog, da je poudarek dan samo obravnavi prvih 30 splošnih slovenskih računovodskih standardov. To delo ne obravnava posebnih slovenskih računovodskih standardov od 31 naprej, ki obravnavajo posebnosti računovodenja v organizacijah posameznih vrst, na primer v bankah, zavarovalnicah, javnih podjetjih in tako naprej, ali posebnosti računovodenja v primerih, ko niso upoštevane temeljne računovodske predpostavke, na katerih so zasnovani splošni slovenski računovodski standardi, na primer posebnosti računovodenja v organizacijah s časovno omejenim delovanjem in tako naprej.

Tako stari kot tudi novi SRS-ji obravnavajo 30 splošnih SRS-jev. Spremenila so se le imena nekaterih splošnih standardov, medtem ko so ostala področja, ki jih obravnavajo, v večini primerov enaka.

Najprej navajam seznam tistih splošnih SRS-jev, ki vsebujejo podpoglavje o razkritjih (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 8–9):

- 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 storitev
- SRS 15 - Stroški dela in stroški povračil zaposlencem
- SRS 16 - Stroški po vrstah, mestih in nosilcih
- SRS 17 - Odhodki
- SRS 18 - Prihodki
- SRS 19 - Vrste poslovnega izida in finančnega izida
- SRS 24 - Oblike bilance 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 gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje
- SRS 30 - Računovodsko informiranje

Obveznih razkritij, ki jih zahtevajo novi SRS-ji, je neprimerno več kot v starih SRS-jih. Stari SRS-ji so največkrat zahtevali samo razčlenitev sintetičnih podatkov, novi pa zahtevajo še vrsto drugih razkritij. Zato bo v nadaljevanju narejena primerjava s starimi SRS-ji samo v primerih, če bo le-to smiselno.

Sledijo torej novosti SRS-jev na področju razkrivanja računovodskih izkazov (razen sproti omenjenega), ki so jih novi SRS-ji večinoma povzeli po MRS-jih. Hkrati je narejena še primerjava zahtev po razkrivanju v skladu s SRS-ji in v skladu z MRS-ji. Primerjava je zaradi večjega obsega razkritij, ki jih zahtevajo MRS-ji, osredotočena predvsem na dejstvo, ali se zahteva po razkrivanju, ki jo zahtevajo SRS-ji nahaja tudi v MRS-jih ali ne. Če je v MRS-jih enaka oziroma podobna zahteva po razkrivanju kot v SRS-jih, na to posebej opozorim. V vseh ostalih primerih v MRS-jih ni podobnih zahtev po razkrivanju, ki jih navajajo SRS-ji.

Navajam tudi seznam trenutno veljavnih MRS-jev, uporabljenih pri delu, ki so posebej omenjeni v tem diplomskem delu ter objavljeni v MRS 2001. Zaradi nenehnega spreminjanja in dopolnjevanja MRS-jev v oklepajih navajam letnico sprejetja oz. letnico zadnjih sprememb posameznega standarda. Seznam uporabljenih MRS-jev:

MRS 1 (spremenjen 1997) - Predstavljanje računovodskih izkazov

MRS 7 (spremenjen 1992) - Izkazi finančnega izida (finančnih tokov)

MRS 8 (spremenjen 1993) - Čisti poslovni izid v obdobju, bistvene napake in spremembe računovodskih usmeritev

MRS 10 (spremenjen 1999) - Dogodki po datumu bilance stanja

MRS 34 (1998) - Medletno računovodsko poročanje

4.1. SPLOŠNA RAZKRITJA

4.1.1. Razkritja računovodskih usmeritev in sprememb računovodskih usmeritev

Računovodske rešitve oz. računovodske usmeritve so pravila in postopki, ki jih mora uprava (ravnateljstvo) uporabljati pri sestavljanju in predstavljanju računovodskih izkazov in s tem tudi pri celotnem računovodenju (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 12).

Razkritja računovodskih usmeritev so največkrat najpomembnejša in predstavljajo najobsežnejši del razkritij. V skladu z novimi SRS-ji je v pojasnilih treba razkriti (SRS 17.45 (2002), 18.42 (2002), SRS 24.16 (2002) in SRS 25.17 (2002)):

- podlage za merjenje gospodarskih kategorij, uporabljenih v računovodskih izkazih,
- računovodske usmeritve, ki so potrebne za pravilno razumevanje računovodskih izkazov,
- vrsto sprememb računovodskih usmeritev, razlog zanje in njihov znesek.

Če zneska spremembe računovodske usmeritve ni mogoče izračunati, je treba to razkriti.

Podobne zahteve po razkrivanju računovodskih usmeritev so tudi v MRS 1 (spremenjen 1997) in v MRS 8 (spremenjen 1993), pojavljale pa so se tudi že v starih SRS-jih (SRS 30.9 (1993)).

Za uporabnike računovodskih izkazov je torej poleg posameznih računovodskih usmeritev, ki so bile uporabljene v računovodskih izkazih, pomembno, da poznajo tudi podlage, ki so jih uporabili za merjenje, in na katerih so pripravljene računovodski izkazi. Možne različne podlage za merjenje so lahko ali izvirna vrednost, dnevna vrednost, iztržljiva vrednost, poštena vrednost ali sedanja vrednost (Horvat, 1999, str. 50).

Navajam nekaj področij, na katerih so možne različne računovodske usmeritve: zaloge (dokončanih proizvodov in nedokončane proizvodnje), rezervacije, skupni podvigi in davki (MRS 1 (spremenjen 1997)).

4.1.2. Razkritja, povezana z bistvenimi napakami

Kljub vestnim in pazljivim pripravljavcem računovodskih izkazov, notranjemu nadzoru v podjetju ter zanesljivi računovodski usmeritvi, lahko pri pripravljanju računovodskih izkazov nastanejo napake. Napake so lahko posledica ali matematičnih pomot, napačne uporabe računovodskih usmeritev, napačnega navajanja dejstev ali prevar. Bistvene napake so tiste, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze (Horvat, 1999, str. 54).

Novi SRS-ji v pojasnilih zahtevajo razkritje vrste in zneska popravka bistvene napake (SRS 24.16 (2002) in SRS 25.17 (2002), ter SRS 17.44 (2002) in 18.41 (2002)). Podobne zahteve so tudi v MRS 8 (spremenjen 1993), medtem ko v starih SRS-jih nisem zasledila podobnih zahtev.

4.1.3. Razkritja računovodskih ocen in sprememb računovodskih ocen

Mnogih postavk v računovodskih izkazih zaradi negotovosti ni mogoče natančno izmeriti, temveč se lahko le ocenijo. Ocene so potrebne na primer pri dvomljivih terjatvah, zastarelih zalogah in dobi uporabnosti. Če se spremenijo okoliščine, na katerih je temeljila ocena, ali če se pojavijo nove informacije, je treba oceno spremeniti. Učinek spremembe računovodskih ocen pa je treba vključiti v računovodske izkaze, in sicer v obdobje spremembe, če sprememba vpliva samo na to obdobje, ali v obdobje spremembe in v naslednje obdobje, če sprememba vpliva na oboje (Horvat, 1999, str. 53–54).

V skladu z novimi SRS-ji je treba v pojasnilih razkriti vrsto spremembe računovodskih ocen ter razlog zanje in njihov znesek. Če zneska ni možno izračunati, je treba to razkriti (SRS 17.43 (2002), SRS 24.16 (2002) in SRS 25.17 (2002)).

V starih SRS-jih ni posebnih zahtev glede razkrivanja računovodskih ocen in njihovih sprememb. V MRS 8 (spremenjen 1993) pa zasledimo podobne zahteve, kot so v novih SRS-jih.

4.1.4. Razkritja dogodkov po datumu bilance stanja

Obračunavanje in razkrivanje dogodkov po datumu bilance stanja obravnava MRS 10 (spremenjen 1999). Gre za tiste dogodke, tako ugodne kot tudi neugodne, ki se zgodijo med datumom bilance stanja in datumom odobritve objave računovodskih izkazov. Ločimo:

- dogodke, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so obstajale na dan bilance stanja (popravljalni dogodki po datumu bilance stanja), in
- dogodke, ki le nakazujejo okoliščine, ki so se pojavile po datumu bilance stanja (nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja).

Razkrijejo se nepopravljalni dogodki po datumu bilance stanja, vendar samo v primeru, če so tako pomembni, da bi njihovo nerazkritje vplivalo na zmanjšanje zmožnosti uporabnikov računovodskih izkazov za pravilno vrednotenje in odločanje (na primer večja poslovna združitev po datumu bilance stanja). Razkriti je treba tako vrsto dogodka kot tudi oceno njegove denarno izražene posledice oz. navesti, da takšna ocena ni mogoče. Na podlagi popravljalnih dogodkov po datumu bilance stanja (na primer dogodki, ki na dan bilance stanja kažejo, da bo podjetje v celoti ali deloma prenehalo poslovati) pa mora podjetje popraviti zneske, pripoznane v njegovih računovodskih izkazih.

V starih SRS-jih ni zaslediti posebnih zahtev po razkrivanju dogodkov po datumu bilance stanja. Novi SRS-ji pa glede razkrivanja dogodkov po datumu bilance stanja v SRS 24.18 navajajo enake zahteve, kot so v MRS 10 (spremenjen 1999).

4.2. RAČUNOVODSKI IZKAZI IN RAZKRIVANJE

Zaradi preobsežnih novosti, ki jih prinašajo prenovljeni SRS-ji na področju razkritij, so v nadaljevanju predstavljene samo tiste novosti, ki spadajo med najosnovnejše.

4.2.1. Splošno

V pojasnilih k računovodskim izkazom je treba razkriti sedež in pravno obliko podjetja ter državo, naravo poslovanja in najpomembnejše dejavnosti, ime obvladujočega podjetja in število zaposlencev na koncu obdobja ali njihovo povprečno število v obdobju (SRS 24.17 (2002) in SRS 25.18 (2002)).

Enaka zahteva pa je tudi v MRS 1 (spremenjen 1997), v starih SRS-jih pa te zahteve ni.

4.2.2. Medletni računovodski izkazi

V starih SRS-jih ni bilo navedenih posebnih zahtev glede medletnih računovodskih izkazov. V novih SRS-jih pa je kar nekaj členov namenjenih medletnim računovodskim izkazom in njihovem razkrivanju.

Tako je treba v pojasnilih k medletnim računovodskim izkazom navesti izjavo, da so uporabili iste računovodske usmeritve in metode kot v zadnjih letnih računovodskih izkazih, pri spremembah pa opisati njihovo vrsto in znesek. Treba je navesti vrsto in znesek sprememb ocen zneskov ter pomembne dogodke po koncu medletnega obdobja, ki niso bili izkazani v bilancah stanja za medletno obdobje (SRS 24.24 (2002) in SRS 25.30 (2002)).

Če pride do spremembe ocene zneska, ki je bila sporočena za kako medletno obdobje, v zadnjem medletnem obdobju, in se za zadnje medletno obdobje poslovnega leta ne objavi računovodskih izkazov, je treba vrsto in znesek spremembe te ocene razkriti v pojasnilih k letnim računovodskim izkazom za tisto poslovno leto (24.25 (2002) in SRS 25.31 (2002)).

Enake zahteve najdemo tudi v MRS 34 (1998).

4.3. BILANCA STANJA IN RAZKRIVANJE

Obliko bilance stanja določa že 61. člen novega ZGD-ja. V SRS 24 (2002) najdemo podrobnejša pravila izdelave bilance stanja in razkritij.

V bilanci stanja so prikazani stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu obračunskega obdobja (SRS 24.1 (2002)).

Novi SRS-ji predpisujejo nekoliko popravljeno razčlenitev postavk bilance stanja. Največja novost, ki jo uvajajo novi SRS-ji in 60. člen novega ZGD-ja, so rezerve in njihova delitev na kapitalske rezerve in rezerve iz dobička (SRS 24 (2002)).

Razkritja so pri različnih postavkah različna. Najmanjše zahteve po razkritjih pa so določene s posameznim standardom. Posamezni standardi zahtevajo za velika in srednja podjetja najmanj naslednja razkritja (SRS 24.4 (2002)):

- neopredmetena dolgoročna sredstva, opredmetena osnovna sredstva, zaloge in rezervacije morajo biti razčlenjene na posamezne vrste;
- poslovne terjatve, finančne naložbe ter finančne in poslovne obveznosti morajo biti razčlenjene glede na ročnost na dolgoročne in kratkoročne; poleg tega je treba ločeno izkazovati tudi zneske posameznih postavk, ki se nanašajo na podjetja v skupini, razen na pridružena podjetja, na pridružena podjetja in na druge;

- postavke kapitala morajo biti razčlenjene na vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti poslovni izid, čisti poslovni izid poslovnega leta in na prevrednotene popravke kapitala;
- na posamezne vrste je treba razčleniti tudi vpoklicani kapital, rezerve iz dobička in splošne ter posebne prevrednotene popravke kapitala.

Vsebina in oblika modela po SRS 24.4 (2002) je razvidna iz priloge 1.

Razkrivanje postavk v bilanci stanja

V skladu s starimi in novimi SRS-ji se v bilanco stanja vpisuje samo neodpisana vrednost, ki je razlika med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti ter se šteje kot knjigovodska vrednost. V prilogi k bilanci stanja pa je treba prikazati dejansko oz. prevrednoteno nabavno vrednost in popravek vrednosti posameznih kategorij neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev na koncu poslovnega leta. Poleg tega je treba razkriti, katera opredmetena osnovna sredstva so pridobljena na podlagi finančnega najema (SRS 24.5 (1993), SRS 24.8 (1993); SRS 24.20 (2002)).

Nadalje je treba v skladu s starimi in tudi novimi SRS-ji prikazati za posamezne kategorije stalnih sredstev njihove neodpisane vrednosti na začetku poslovnega leta, pridobitve, prekvalifikacije, odtujitve in amortizacijo v poslovnem letu ter prevrednotenje na koncu poslovnega leta, tako da dobimo končno stanje neodpisane vrednosti (SRS 24.9 (1993); SRS 24.21 (2002)).

4.3.1. Razkritja v zvezi s kapitalom

Za lastnike, upnike, pa tudi druge skupine uporabnikov informacij v letnem poročilu so najpomembnejši podatki in razkritja v zvezi s kapitalom. Zato je pomembno, da se vsi podatki in informacije v zvezi s kapitalom skrbno pripravijo in primerno prikažejo v letnem poročilu (Horvat, 1999, str. 52).

Razkriti je treba (SRS 8.43 (2002) in SRS 8.45 (2002)):

- naravo in namen vseh vrst rezerv ter
- druge pomembne podatke o stanju in gibanju sestavin kapitala.

Delniška družba mora razkriti tudi (SRS 8.42 (2002) in 8.44 (2002)):

- za vsako vrsto delniškega kapitala:
 - število izdanih delnic, ki so v celoti vplačane, in število izdanih delnic, ki niso v celoti vplačane,
 - lastnosti delnic posameznega razreda (pravice, prednosti in omejitve) skupaj z omejitvami razdeljevanja dividend,
 - izdajo novih delnic, umik delnic, združitve delnic, razdružitve delnic, spremembo lastnosti delnic,

- število odkupljenih lastnih delnic in delnic, ki jih imajo druga podjetja v skupini,
- podatke o možnih pogojno izdanih delnicah (uresničitev pravice, ki jo imajo imetniki zamenljivih obveznic, do zamenjave v delnice ali uresničitev prednostne pravice do nakupa novih delnic);
- znesek dividend zbirnih in/ali prednostnih delnic, ki še niso bile izplačane.

Razkrivanje števila odkupljenih lastnih delnic so zahtevali že stari SRS-ji, in sicer v SRS 8.4 (1993). Ta zahteva je tudi v ZGD-ju. Lastne delnice so deležne posebne pozornosti, ker nimajo glasovalne pravice. Vsako trgovanje z lastnimi delnicami lahko torej odločilno vpliva na poslovanje in delovanje družbe. Poleg tega se z odkupom in prodajo lastnih delnic spreminja lastniško razmerje. Vse to so razlogi za razkrivanje informacij o transakcijah z lastnimi delnicami (Horvat, 1999, str. 59).

Podobne zahteve, kot jih naštevajo SRS 8.42–8.45 (2002), zasledimo tudi v MRS 1 (spremenjen 1997).

4.3.2. Razkritja v zvezi s posameznimi kategorijami v bilanci stanja

Posamezne kategorije v bilanci stanja so glede na podobnost zahtev po razkrivanju v skladu z novimi SRS-ji in v skladu z MRS-ji razvrščene v dve skupini. V prvi skupini so kategorije v bilanci stanja, za katere velja, da je večina zahtev, če že ne vse, po razkrivanju v skladu z novimi SRS-ji povzetih po MRS-jih. V drugi skupini pa so tiste kategorije v bilanci stanja, ki ne povzemajo oziroma povzemajo zelo malo zahtev po razkrivanju po MRS-jih.

Tabela 1: Razvrstitev posameznih kategorij v bilanci stanja glede na podobnost zahtev po razkrivanju v skladu z novimi SRS-ji in v skladu z MRS-ji

1. skupina (zelo velika podobnost):	2. skupina (zelo majhna podobnost):
<ul style="list-style-type: none"> - opredmetena osnovna sredstva - neopredmetena dolgoročna sredstva - dolgoročne finančne naložbe - zaloge - kratkoročne finančne naložbe - kapital 	<ul style="list-style-type: none"> - terjatve - denarna sredstva * - dolgoročni dolgovi - dolgoročne rezervacije - kratkoročni dolgovi - kratkoročne časovne razmejitve

* Novi SRS-ji ne navajajo nobenega posebnega standarda v zvezi z razkrivanjem denarnih sredstev.

Vir: Slovenski računovodski standardi 2001 in Mednarodni računovodski standardi 2001.

4.4. IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA IN RAZKRIVANJE

Obliko obeh različic (različici I in II) izkaza poslovnega izida določa že 62. člen novega ZGD-ja. V SRS 25 (2002) pa najdemo podrobnejša pravila izdelave obeh različic (različici I in II) izkaza poslovnega izida in razkritij.

V izkazu uspeha so prikazani prihodki, odhodki in poslovni izid za obračunsko obdobje (SRS 25.1 (2002)).

Stari SRS-ji so dovoljevali podjetjem izbiro oblike izkaza poslovnega izida izmed dveh stopenjskih oblik (različici I in II) in ene dvostranske oblike (različica III). Novi SRS-ji pa podjetjem dovoljujejo sestavo izkaza poslovnega izida samo v eni izmed dveh stopenjskih oblik, torej v različici I ali II (SRS 25.1 (1993); SRS 25.3 (2002) in SRS 25.4 (2002)).

Za vsa podjetja, ne glede na njihovo velikost, novi SRS-ji predpisujejo obvezno razčlenitev nekaterih postavk izkaza poslovnega izida (SRS 25.5 (2002) in SRS 25.6 (2002)):

- stroške blaga, materiala in storitev je treba ločiti na nabavno vrednost prodanega blaga in materiala ter stroške porabljenega materiala ter na stroške storitev;
- stroške dela je treba razčleniti na stroške plač, stroške socialnih zavarovanj (posebej izkazani stroški pokojninskih zavarovanj) in druge stroške dela;
- odpise vrednosti se razčlenjuje na amortizacijo in prevrednotovalne poslovne odhodke pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter na prevrednotovalne poslovne odhodke pri obratnih sredstvih;
- stroške splošnih dejavnosti (z amortizacijo) je treba razčleniti na normalne stroške splošnih dejavnosti, na prevrednotovalne poslovne odhodke pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter na prevrednotovalne poslovne odhodke pri obratnih sredstvih;
- vsi finančni prihodki in odhodki se razčlenjujejo na tri podvrste: do podjetij v skupini, razen do pridruženih podjetij, do pridruženih podjetij in drugi (finančni prihodki v tej podvrsti vsebujejo tudi prevrednotovalne finančne prihodke); podobna razčlenitev je tudi v starih SRS-jih (SRS 25.5 (1993));
- izredni odhodki pa se razčlenjujejo na izredne odhodke brez prevrednotovalnega popravka kapitala in na izredne odhodke za prevrednotovalni popravek kapitala.

Vsebini in obliki modelov po različici I (SRS 25.5 (2002)) in po različici II (SRS 25.6 (2002)) sta razvidni v prilogi 1.

Novost, ki jo uvajajo novi SRS-ji in 62. člen novega ZGD-ja, je t. i. bilančni dobiček, ki ga mora podjetje prikazati v izkazu poslovnega izida ali v dodatku k izkazu ali v dodatku izkazu gibanja kapitala ne glede na izbrano različico I ali II (SRS 25.8 (2002) in SRS 27.9 (2002)).

Iz priloge 1 je razvidna vsebina in oblika prikaza bilančnega dobička. Vse postavke, ki sestavljajo izkaz bilančnega dobička, je treba prikazati skupaj z njihovimi prevrednotovalnimi popravki, saj so le-ti v bilanci stanja predvideni kot posebna kategorija kapitala.

O poravnavanju bilančne izgube oziroma o razporejanju bilančnega dobička na delničarje, v druge rezerve, za prenos v naslednje leto in za druge namene odloča skupščina (SRS 27.9 (2002)).

Osnovno razčlenitev postavk v izkazu poslovnega izida je treba prilagoditi za srednja in velika podjetja, in sicer je treba razčleniti čiste prihodke od prodaje na prihodke, dodatno na prihodke, ki so bili doseženi na domačem trgu, in prihodke, ki so bili doseženi na tujem trgu (SRS 25.10 (2002) in SRS 25.11 (2002)). Omenjeno razčlenitev čistih prihodkov od prodaje so zahtevali že stari SRS-ji (SRS 25.5 (1993)).

Razkrivanje postavk v izkazu poslovnega izida

Če se podjetje odloči za sestavo izkaza poslovnega izida po različici I, mora v prilogi pojasniti stroške po funkcionalnih skupinah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga, proizvodjalni stroški prodanih proizvodov, stroški prodajanja in stroški splošnih dejavnosti. Vse naštete postavke morajo vsebovati ustrezne stroške amortizacije. Če se podjetje odloči za sestavo izkaza poslovnega izida po različici II, mora v prilogi pojasniti stroške po vrstah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in materiala, stroški porabljenega materiala, stroški storitev, stroški plač, stroški socialnih zavarovanj (posebej stroški pokojninskih zavarovanj v pojasnilu), stroški amortizacije, prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih (SRS 25.25 (2002)).

Podobne zahteve, kot jih navaja SRS 25.25 (2002), so bile že v SRS 25.8 (1993).

4.4.1. Razkritja v zvezi s prihodki in odhodki

V izkazu uspeha so po določenem vrstnem redu navedeni vsi prihodki in odhodki obračunskega obdobja, razlika med njimi pa je poslovni izid (Turk et al., 1999, str. 192).

Če je razkritje posameznih postavk prihodkov in odhodkov zaradi njihovega obsega, vrste ali učinka pomembno za pojasnitev dosežkov v obračunskem obdobju, je treba ločeno razkriti obseg in znesek takšnih postavk (SRS 17.42 (2002) in SRS 18.40 (2002)).

Enaka zahteva, kot je v SRS 17.42 (2002) in SRS 18.40 (2002), je tudi v MRS 8.

4.4.2. Razkritja v zvezi s posameznimi kategorijami v izkazu poslovnega izida

Posamezne kategorije v izkazu poslovnega izida so spet razvrščene v dve skupini glede na podobnost zahtev po razkrivanju v skladu z novimi SRS-ji in v skladu z MRS-ji. V prvi skupini so kategorije v izkazu poslovnega izida, za katere velja, da je večina zahtev po razkrivanju v skladu z novimi SRS-ji povzetih po MRS-jih. V drugi skupini pa so tiste kategorije v izkazu poslovnega izida, ki ne povzemajo oziroma povzemajo zelo malo zahtev po razkrivanju po MRS-jih.

Tabela 2: Razvrstitev posameznih kategorij v izkazu poslovnega izida glede na podobnost zahtev po razkrivanju v skladu z novimi SRS-ji in v skladu z MRS-ji

1. skupina (zelo velika podobnost):	2. skupina (zelo majhna podobnost):
- stroški amortizacije - odhodki - prihodki	- stroški materiala in poslovnih storitev * - stroški dela in drugih povračil zaposlencem

* Novi SRS ne navajajo nobenega posebnega standarda v zvezi z razkrivanjem stroškov materiala in poslovnih storitev.

Vir: Slovenski računovodski standardi 2001 in Mednarodni računovodski standardi 2001.

4.5. IZKAZ FINANČNEGA IZIDA IN RAZKRIVANJE

Podrobno obliko izkaza finančnega izida obravnava SRS 26 (2002).

Novi SRS-ji uvajajo izkaz finančnega izida, ki nadomešča star izkaz finančnih oziroma denarnih tokov. SRS 26 (2002) pravzaprav nadomešča SRS 26 (1993) in SRS 27 (1993).

V izkazu finančnega izida so prikazane spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov za obračunsko obdobje (SRS 26.1 (2002)).

Tudi MRS 7 (spremenjen 1992) zahteva sestavo izkaza finančnega izida (finančnih tokov).

Podjetja lahko sestavijo izkaz finančnega izida po neposredni metodi (različica I) ali po posredni metodi (različica II) (SRS 26.5 (2002)).

Razkrivanje postavk v izkazu finančnega izida

Treba je razkriti, po kateri različici je sestavljen izkaz finančnega izida ter od kod izvirajo podatki za postavke v njem (SRS 26.21 (2002)).

4.6. IZKAZ GIBANJA KAPITALA IN RAZKRIVANJE

Podrobno obliko izkaza gibanja kapitala obravnava SRS 27 (2002).

SRS 27 (2002) torej uvaja povsem nov računovodski izkaz, to je izkaz gibanja kapitala. Ta izkaz je predvsem pomemben za lastnike in nadomešča star izkaz uporabe dobička in kritja izgube, ki sta ga opredeljevala SRS 25.9 (1993) in 56. člen starega ZGD-ja.

V izkazu gibanja kapitala so prikazane spremembe sestavin kapitala za obračunsko obdobje (SRS 27.1 (2002)).

Tudi v MRS 1 (spremenjen 1997) je zahteva po prikazu sprememb kapitala v posebnem izkazu.

Pri sestavi izkaza gibanja kapitala ima podjetje dve možnosti (SRS 27.2 (2002)):

- I. da prikaže samo razdelitev čistega dobička oziroma poravnavo čiste izgube ali
- II. da prikaže, ali v skupinah ali posamično, gibanje vseh sestavin kapitala, ki so zajete v bilanci stanja.

Poseben dodatek k izkazu gibanja kapitala je t. i. bilančni dobiček, ki je bil v tem delu že predstavljen (SRS 27.9 (2002))

Razkrivanje postavk v izkazu gibanja kapitala

Podjetje mora podrobno pojasniti razloge za vsako spremembo posamezne gospodarske kategorije ter povezavo premikov v kapital in premikov iz kapitala s spremembami gospodarskih kategorij v bilanci stanja in v izkazu poslovnega izida (SRS 27.11 (2002)).

Ločeno po vrstah se obravnavajo spremembe rezerv, splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala in posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala. Delitev čistega dobička in poravnava čiste izgube pa se v letnem izkazu gibanja kapitala predstavita šele potem, ko računovodske izkaze sprejme ustrezni organ (SRS 27.12 (2002)).

4.7. RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE IN RAZKRIVANJE

Stari in novi SRS-ji ter tudi MRS-ji zagovarjajo stališče, da se napačnega ali neustreznega izkazovanja postavk v računovodskih izkazih oziroma neustreznega računovodskega ravnanja ne da popraviti niti z razkritjem uporabljenih računovodskih usmeritev niti s pojasnili ali opombami. To stališče izhaja iz dejstva, da so razlagalna računovodska pojasnila le priloge k računovodskim izkazom (Slovenski računovodski standardi, 1993, str. 11, SRS 30.9 (1993), SRS 30.25 (2002) in 12. člen MRS 1 (spremenjen 1997)).

Pomembno vlogo pri razkritjih imajo tudi kazalniki. Za osnovo za izračun različnih kazalnikov se uporabljajo podatki iz računovodskih izkazov. Pri vsakem kazalniku je poleg tekoče vrednosti navedena vsaj še tista iz predhodnega leta, če ne že cela vrsta podatkov za obdobje petih ali celo desetih let (Miklič, 1996, str. 18).

Na podlagi kazalnikov v letnem poročilu je mogoča analiza podjetja in hitra primerjava z drugimi podjetji v določeni panogi ali med panogami in z drugimi konkurenčnimi podjetji. Kazalniki skozi več obdobjih omogočajo uporabnikom informacij v letnem poročilu, da lahko vidijo, ali podjetje napreduje ali nazaduje (Horvat, 1999, str. 58).

Vsi kazalniki so predstavljeni v novem SRS 29 – Računovodsko proučevanje (računovodsko analiziranje). Priloge k letnim računovodskim izkazom pa morajo v skladu s SRS 30.28 (2002) vsebovati vsaj naslednje kazalnike, in sicer:

- Temeljni kazalniki stanja financiranja (vlaganja):
 - stopnja lastniškosti financiranja = kapital / obveznosti do virov sredstev;
 - stopnja dolgoročnosti financiranja = vsota kapitala in dolgoročnih dolgov (skupaj z dolgoročnimi rezervacijami) / obveznosti do virov sredstev.
- Temeljni kazalniki stanja investiranja (naložbenja):
 - stopnja osnovnosti investiranja = osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti) / sredstva;
 - stopnja dolgoročnosti investiranja = vsota osnovnih sredstev (po neodpisani vrednosti), dolgoročnih finančnih naložb in dolgoročnih poslovnih terjatev / sredstva.
- Temeljni kazalniki vodoravnega finančnega ustroja:
 - koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev = kapital / osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti);
 - koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti (hitri koeficient) = likvidna sredstva / kratkoročne obveznosti;
 - koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient) = vsota likvidnih sredstev in kratkoročnih terjatev / kratkoročne obveznosti;
 - koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient) = kratkoročna sredstva / kratkoročne obveznosti.
- Temeljni kazalniki gospodarnosti:
 - koeficient gospodarnosti poslovanja = poslovni prihodki / poslovni odhodki.
- Temeljni kazalniki dobičkonosnosti:
 - koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala = čisti dobiček v poslovnem letu / povprečni kapital (brez čistega poslovnega izida proučevanega leta);
 - koeficient dividendnosti osnovnega kapitala = vsota dividend za poslovno leto / povprečni osnovni kapital.

Če je podjetje z zakonom zavezano k revidiranju, je priloga k računovodskim izkazom tudi kratko revizijsko poročilo (SRS 30.29 (2002)).

4.8. UGOTOVITVE

Novi SRS-ji prinašajo vrsto novosti na področju razkritij. Predvsem jih zahtevajo bistveno več kot do zdaj veljavni stari SRS-ji, za katere je značilno, da so poleg razkritja postavk računovodskih izkazov zahtevali zelo malo dodatnih pojasnil oziroma razkritij.

Večina razkritij, ki jih zahtevajo novi SRS-ji, je povzetih po MRS-jih: dolgoročni cilj MRS-jev je poenotenje računovodske prakse v svetu, zlasti vsebine in oblike računovodskih izkazov.

Obstajajo pa tudi primeri, ko SRS-ji ne upoštevajo stališča glede razkrivanja, ki jih zagovarjajo MRS-ji. Po mojem mnenju obstajata za to dva razloga. Prvi razlog je trenutno še neupoštevanje stališč iz MRS-jev, kar pomeni, da lahko v prihodnosti pričakujemo nadaljnje poenotenje SRS-jev z MRS-ji (primer: razkrivanje terjatev in kratkoročnih časovnih razmejitev). Drugi razlog pa je nespremenljivost zahtev MRS-jev, zaradi česar so novi SRS-ji določene zahteve po razkrivanju prilagodili domačim razmeram in jih niso povsem povzeli po MRS-jih (primer: razkrivanje dolgoročnih rezervacij ter stroškov dela in drugih povračil zaposlencem). V tem primeru ne moremo pričakovati dolgoročnega poenotenja SRS-jev z MRS-ji, vsaj dokler se razmere v domačem gospodarstvu ne bodo spremenile.

5. SKLEP

V diplomskem delu sem se osredotočila na letna poročila podjetij, ki so po novem Zakonu o gospodarskih družbah zavezana reviziji. Novi ZGD zelo na kratko in na splošno opredeljuje sestavne dele letnega poročila. Prav zaradi tega je podrobneje vsebinsko in oblikovno predstavljeno letno poročilo, kot ga določa strokovna literatura. Eden izmed ciljev naloge je bil torej predstavitev sestavnih delov letnega poročila po novem ZGD-ju in strokovni literaturi ter primerjava njunih sestavnih delov.

Prva izhodiščna teza, da strokovna literatura in novi ZGD ne opredelujeta skladno letnega poročila, se je izkazala za napačno, saj skoraj vse sestavne dele, ki jih opredeljuje ZGD, navaja tudi strokovna literatura. Gre predvsem za to razliko, da novi ZGD sestavne dele poslovnega poročila opredeli zelo na kratko in na splošno, medtem ko strokovna literatura navaja in podrobneje opredeli še veliko več sestavnih delov, ki naj jih vsebuje poslovno poročilo.

Dejstvo, da oblika letnega poročila ni uzakonjena in da je uzakonjena definicija sestavnih delov letnega poročila zelo splošna, dovoljuje podjetjem precejšnjo svobodo pri pripravi letnega poročila. Podjetja se želijo javnosti predstaviti v čim lepši luči in pridobiti čimveč vlagateljev, zato ustvarjajo zanimiva in za bralce privlačna letna poročila. Napotke za izdelavo ustvarjalnih in zanimivih letnih poročil pa dobijo v strokovni literaturi. V primeru zakonsko predpisane oblike in vsebine letnega poročila bi bilo le-to uporabno le za

finančne strokovnjake, za ostale bralce, ki so finančno manj podkovani, pa tako letno poročilo ne bi bilo tako zanimivo.

Sestavni del letnega poročila so poleg računovodskih izkazov in poslovnega poročila tudi pojasnila k računovodskim izkazom oziroma razkritja. Zakon o gospodarskih družbah predpisuje, katera razkritja morajo gospodarske družbe obvezno vključiti v priloge k računovodskim izkazom. Gospodarske družbe, ki so zavezane reviziji, pa morajo zadostiti še zahtevam po razkrivanju, ki jih zahtevajo slovenski računovodski standardi.

Druga izhodiščna teza, da so novosti, ki jih prinašajo novi SRS-ji na področju razkritij precejšnje in da so v veliki meri povzete po MRS-jih, pa se je izkazala za pravilno.

Novi SRS-ji torej prinašajo veliko novosti na področju razkritij, ki so jih v veliki meri povzeli po MRS-jih. Kot že rečeno, je to posledica dolgoročnega cilja MRS-jev, da se poenoti računovodska praksa v svetu.

Kljub dejstvu da z novimi SRS-ji določene zahteve po razkrivanju še vedno niso poenotene z MRS-ji, lahko mirno rečem, da je z novimi SRS-ji narejen pomemben korak k poenotenju SRS-jev z MRS-ji.

6. LITERATURA

1. Arfin F. N.: Annual Reports that Pay their Way. London : Pitman Publishing, 1993. 212 str.
2. Chadwick Leslie: The essence of financial accounting. London : Prentice Hall, 1991. 197 str.
3. Horvat Tatjana: Pripravljanje letnega poročila za komuniciranje z interesnimi skupinami podjetja. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 106 str., 2 pril.
4. Horvat Tatjana: Priprava letnega poročila. Podjetnik, Ljubljana, 2000, 3, str. 52–54.
5. Horvat Tatjana: Najboljše letno poročilo. Ljubljana : Finance, 2002. 12 str.
6. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za zunanje uporabnike. Zbornik referatov 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 143–153.
7. Kavčič Slavka: Analiziranje za pripravo letnega poročila. Zbornik referatov 4. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Bernardin : Zveza ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovno analizo, 1998, str. 7–22.
8. Kay Robert S., Searfoss D. Gerald: Handbook of accounting and auditing. Boston, New York : Warren, Gorham & Lamont, 1989. 2320 str.
9. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 1357 str.
10. Miklič Alja: Poslovno poročilo. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 42 str.
11. Pirc Helena: Računovodska poročila podjetij, katerih delnice kotirajo na borzi. Diplomaska naloga. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 25 str., 2 pril.
12. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. 2. izdaja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999, 399 str.
13. Redek Karin: Poslovno poročilo v teoriji in praksi. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 42 str.

14. Sigband Norman B., Bell Arthur H.: Communication for management and business. Glenview : Scott, Foresman and Company, 1989. 633 str.
15. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993. 209 str.
16. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
17. Turk Ivanet al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 841 str.
18. Vežjak Blanka: Razkritja računovodskih informacij v letnih poročilih, posebej o ravnanju z okoljem. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 245 str.
19. Walton Peter: Financial statement analysis: An international perspective. London : Business Press, Thomson Learning, 2000. 305 str.
20. Žerovnik Andreja: Vsebina letnega poročila. Diplomaska naloga. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 24 str.

7. VIRI

1. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93).
2. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-F) (Uradni list RS, št. 45/01).

8. PRILOGE

Priloga 1: Vsebina in oblika bilance stanja, izkaza poslovnega izida in prikaza bilančnega dobička

- Vsebina in oblika modela bilance stanja po SRS 24.4 (2002):

Bilanca stanja na dan 31. 12. 20 ...

SREDSTVA

A. Stalna sredstva

I. Neopredmetena dolgoročna sredstva

1. Dolgoročno odloženi stroški poslovanja
2. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja
3. Dolgoročne premoženjske pravice
4. Dobro ime
5. Predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva

II. Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča in zgradbe
 - a) Zemljišča
 - b) Zgradbe
 2. Proizvajalne naprave in stroji
 3. Druge naprave in oprema
 4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo
 - a) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
 - b) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi
- Kjer obstajajo biološka osnovna sredstva, pa še
5. Osnovna čreda
 6. Večletni nasadi

III. Dolgoročne finančne naložbe

1. Deleži v podjetjih v skupini
2. Dolgoročne finančne terjatve do podjetij v skupini, razen do pridruženih podjetij
3. Deleži v pridruženih podjetij
4. Dolgoročne finančne terjatve do pridruženih podjetij
5. Drugi dolgoročni deleži
6. Druge dolgoročne finančne terjatve
7. Lastni deleži

B. Gibljava sredstva

I. Zaloge

1. Material
2. Nedokončana proizvodnja
3. Proizvodi in trgovsko blago
4. Predujmi za zaloge

II. Poslovne terjatve

- a) Dolgoročne poslovne terjatve
- b) Kratkoročne poslovne terjatve

III. Kratkoročne finančne naložbe

1. Kratkoročni deleži v podjetjih v skupini, razen v pridruženih podjetjih
2. Kratkoročni deleži v pridruženih podjetjih
3. Lastni deleži
4. Kratkoročne finančne naložbe do drugih

IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina

C. Aktivne časovne razmejitev

OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV

A. Kapital

I. Vpoklicani kapital

1. Osnovni kapital
2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička

1. Zakonske rezerve
2. Rezerve za lastne deleže
3. Statutarne rezerve
4. Druge rezerve iz dobička

IV. Preneseni čisti poslovni izid

V. Čisti poslovni izid poslovnega leta

VI. Prevrednoteni popravki kapitala

1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala
2. Posebni prevrednotovalni popravki kapitala

B. Rezervacije

1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti
2. Rezervacije za davčne obveznosti
3. Druge rezervacije

C. Finančne in poslovne obveznosti

- a) Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti
- b) Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti

Č. Pasivne časovne razmejitve

Posebej dolgoročne in posebej kratkoročne poslovne terjatve je treba razčleniti na poslovne terjatve do kupcev (razen poslovnih terjatev do podjetij v skupini), poslovne terjatve do podjetij v skupini, razen do pridruženih podjetij, poslovne terjatve do pridruženih podjetij, poslovne terjatve do drugih in nevplačani vpoklicani kapital.

Prav tako je potrebna razčlenitev posebej dolgoročnih in posebej kratkoročnih finančnih in poslovnih obveznosti na obveznosti na podlagi obveznic (razen obveznosti do podjetij v skupini), finančne obveznosti do bank (razen obveznosti do podjetij v skupini), poslovne obveznosti na podlagi predujmov, poslovne obveznosti do dobaviteljev (razen obveznosti do podjetij v skupini), dolgoročne menične obveznosti, (razen obveznosti do podjetij v skupini), finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do podjetij v skupini, razen do pridruženih podjetij, finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do pridruženih podjetij ter finančne in poslovne obveznosti do drugih.

Poleg tega SRS 24.5 (2002) nalaga v nadaljevanju obrazca bilance stanja obvezno razčlenitev splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala ločeno na prevrednotovalne popravke osnovnega kapitala, vplačanega presežka kapitala, rezerv in prenesenega čistega poslovnega izida prejšnjih let ter obvezno razčlenitev posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala ločeno na prevrednotovalne popravke za opredmetena osnovna sredstva, za dolgoročne finančne naložbe, za kratkoročne finančne naložbe, za dolgoročne finančne obveznosti in za kratkoročne finančne obveznosti.

- **Vsebina in oblika modela izkaza poslovnega izida po SRS 25.5 (2002) (različica I):**

Izkaz poslovnega izida od 1. 1. do 31. 12. 20 ...

- 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
- 6. Stroški dela
- 7. Odpisi vrednosti
- 8. Drugi poslovni odhodki
- = Poslovni izid iz poslovanja
- + 9. Finančni prihodki iz deležev
- + 10. Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
- + 11. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev
- 12. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb
- 13. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
- = Poslovni izid iz rednega poslovanja
- 14. Davek iz dobička iz rednega delovanja
- = 15. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja
- + 16. Izredni prihodki
- 17. Izredni odhodki
- = Celotni poslovni izid
- 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 obračunskega obdobja

Stroške blaga, materiala in storitev je treba ločiti na nabavno vrednost prodanega blaga in materiala ter stroške porabljenega materiala ter na stroške storitev. Stroške dela pa je treba razčleniti na stroške plač, stroške socialnih zavarovanj (posebej izkazani stroški pokojninskih zavarovanj) in druge stroške dela.

Razčleniti je treba tudi odpise vrednosti, in sicer na amortizacijo in prevrednotovalne poslovne odhodke pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter na prevrednotovalne poslovne odhodke pri obratnih sredstvih.

Vsi finančni prihodki in odhodki (torej od 9. do 13. postavke) se nadalje razčlenjujejo na tri podvrste: do podjetij v skupini, razen do pridruženih podjetij, do pridruženih podjetij in drugi (finančni prihodki v tej podvrsti vsebujejo tudi prevrednotovalne finančne prihodke). Izredni odhodki pa se razčlenjujejo na izredne odhodke brez prevrednotovalnega popravka kapitala in na izredne odhodke za prevrednotovalni popravek kapitala.

- **Vsebina in oblika modela izkaza poslovnega izida po SRS 25.6 (2002) (različica II):**

Izkaz poslovnega izida od 1. 1. do 31. 12. 20 ...

- 1. Čisti prihodki od prodaje
- 2. Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (z amortizacijo) oziroma nabavna vrednost prodanega blaga
- = 3. Kosmati poslovni izid od prodaje
- 4. Stroški prodajanja (z amortizacijo)
- 5. Stroški splošnih dejavnosti (z amortizacijo)
- + 6. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
- = Poslovni izid iz poslovanja
- + 7. Finančni prihodki iz deležev
- + 8. Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
- + 9. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev
- 10. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb
- 11. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
- = Poslovni izid iz rednega delovanja
- 12. Davek iz dobička iz rednega delovanja
- = 13. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja
- + 14. Izredni prihodki
- 15. Izredni odhodki
- = Celotni poslovni izid
- 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

Tudi pri II. različici je treba vse finančne prihodke in odhodke (torej od 7. do 11. postavke) razčleniti na tri podvrste: do podjetij v skupini, razen do pridruženih podjetij, do pridruženih podjetij in drugi (finančni prihodki v tej podvrsti vsebujejo tudi prevrednotovalne finančne prihodke). Prav tako se tudi izredni odhodki razčlenjujejo kot pri različici I, torej na izredne odhodke brez prevrednotovalnega popravka kapitala in na izredne odhodke za prevrednotovalni popravek kapitala.

Stroške splošnih dejavnosti (z amortizacijo) je treba razčleniti na normalne stroške splošnih dejavnosti, na prevrednotovalne poslovne odhodke pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter na prevrednotovalne poslovne odhodke pri obratnih sredstvih.

- **Prikaz bilančnega dobička po SRS 25.8 (2002) oziroma po SRS 27.9 (2002):**

- = 21. (19.) Čisti dobiček / Čista izguba
- + 22. (20.) Preneseni čisti dobiček / Prenesena čista izguba
- + 23. (21.) Zmanjšanje (sprostitvev) kapitalskih rezerv
- + 24. (22.) Zmanjšanje (sprostitvev) rezerv iz dobička ločeno po posameznih vrstah teh rezerv
- 25. (23.) Povečanje (dodatno oblikovanje) rezerv iz dobička po sklepu uprave (zakonskih rezerv, rezerv za lastne deleže in statutarnih rezerv)
- 26. (24.) Povečanje (dodatno oblikovanje) rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta (drugih rezerv iz dobička)
- = 27. (25.) Bilančni dobiček / Bilančna izguba

Naštete postavke je treba prikazati skupaj z njihovimi prevrednotovalnimi popravki, saj so le-ti v bilanci stanja predvideni kot posebna kategorija kapitala.