

Vzroki za razlike v sistemih zunanjega računovodskega poročanja

Aleš Novak

Univerza v Mariboru, Fakulteta za organizacijske vede, Kidričeva cesta 55a, 4000 Kranj, ales.novak@fov.uni-mb.si

V prispevku so najprej opisana temeljna dejstva o računovodenju, računovodstvu in računovodskem poročanju, pri čemer je izpostavljeno zunanje računovodsko poročanje, ki temelji na določenih splošnih filozofskih predpostavkah. V nadaljevanju so predstavljeni pogledi različnih avtorjev o vzrokih za razlike v sistemih zunanjega poročanja in različne razvrstitve sistemov zunanjega računovodskega poročanja. Še vedno najbolj pogosto je razlikovanje na angloameriško skupino in celinskoevropsko skupino sistemov zunanjega računovodskega poročanja. Najbolj značilen predstavnik angloameriške skupine je verjetno sistem zunanjega računovodskega poročanja ZDA, celinskoevropske skupine pa sistem zunanjega računovodskega poročanja Nemčije, zaradi česar smo ju zraven MSRP, ki imajo naddržavni značaj in domačih SRS tudi podrobneje predstavili. SRS so kar v največji meri usklajeni z MSRP, vendar poleg pravil za zunanje računovodsko poročanje vsebujejo tudi strokovna pravila za notranje računovodsko poročanje. Pričakujemo lahko vedno večjo mednarodno veljavo MSRP, ki bodo kar v največji meri usklajeni z ameriškimi računovodskimi standardi, temu pa bomo seveda morali slediti tudi v Sloveniji.

Ključne besede: finančno računovodstvo, sistemi zunanjega računovodskega poročanja, ameriški GAAP, MSRP, nemška pravila računovodenja, SRS, predpostavke, razvrstitev sistemov, vzroki za mednarodne razlike, okvirna navodila.

1 Uvod

Podjetja v različnih državah sveta uporabljajo različne računovodske metode in oblikujejo različne informacije, kar se kaže v razlikah med sistemi zunanjega računovodskega poročanja. V prispevku bomo predstavili vzroke za razlike v sistemih zunanjega računovodskega poročanja, obenem pa bomo prikazali tudi osnovne značilnosti nekaterih v svetovnem merilu najpomembnejših sistemov zunanjega računovodskega poročanja.

2 Temeljna dejstva o računovodenju, računovodstvu in računovodskem poročanju

Računovodenje (angl. *accounting*) Turk (2002:611) opredeljuje kot zbiranje, urejanje in obdelovanje v denarni merski enoti izrazljivih podatkov in oblikovanje v denarni merski enoti izraženih informacij, ki se nanašajo na preteklo ali prihodnje poslovanje in zrcalijo vanj vključene gospodarske kategorije; obseg knjigovodenja, računovodsko predračunavanje, računovodsko nadziranje in računovodsko proučevanje, končuje pa se z računovodskim poročanjem. Računovodstvo (angl. *accounting, accounting system, accountancy, controllership*) pa Turk (2002:619) opredeljuje kot ustroj računovodskega spremljanja in presojanja sredstev,

obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov, ki ga sestavljajo knjigovodenje, računovodsko predračunavanje, računovodsko nadziranje in računovodsko proučevanje, iz katerih izhaja računovodsko informiranje¹. Računovodsko informiranje (angl. *accounting information reporting, financial reporting*) je po Turku (2002:617) seznanjanje uporabnikov z računovodskimi podatki in računovodskimi informacijami kot del računovodenja; je končna stopnja knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega proučevanja; prejemniki računovodskih podatkov oblikujejo iz njih računovodske informacije, ki jih potrebujejo pri odločanju sami ali tisti, katerim te informacije dajejo; uporabniki računovodskih informacij so notranji in zunanji. Z vsemi temi Turkovimi opredelitvami se sicer načeloma strinjamo, so pa po našem mnenju za bralca, ki mu to področje ni blizu, dokaj zapletene.

Menimo pa, da se angleški termin *financial reporting*, tj. računovodsko poročanje, praviloma uporablja kot okrajšava za *general purpose external financial reporting (by business enterprise)*, tj. zunanje računovodsko poročanje (podjetij) za splošne namene, kar potrjuje tudi 31. odstavek ameriškega stališča o zamislih finančnega računovodstva (odslej SFAC) št. 1 »Nameni zunanjega računovodskega poročanja«², s čimer Turkov prevod »računovodsko poročanje« postane preveč splošen in je zato ustrežnejša slovenska sopomenka zunanje računovodsko poročanje.

¹ Zelo posrečena se nam zdi metaforična primerjava računovodstva z dobro vzdrževano, strukturirano in varovano računovodsko (angl. *financial*) knjižnico (Demski, 1997; v Liang, 2001:224).

Tovrstna raba termina *financial reporting* namreč izhaja iz *financial accounting (system)*, ki ga Turk (2002:128) prevaja kot finančno računovodstvo. Finančno računovodstvo je po Turku (2002:128) računovodstvo celotnega poslovanja, ki se ukvarja z računovodskim spremljanjem in presojanjem sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov, vendar podrobneje le z razmerji dane enote računovodskega obravnavanja z drugimi. Finančno knjigovodstvo je njegov del poleg ustreznega dela računovodskega predračunavanja, računovodskega proučevanja in računovodskega nadziranja; nasprotje stroškovnega računovodstva.

Nekateri se morda ne strinjajo s tovrstno delitvijo, vendar jo najdemo tudi npr. v Turk et al. (2004:25-27), kjer je celotno računovodenje razdeljeno na finančno in na stroškovno računovodenje, pri čemer omenjena razmejitev temelji na dveh posebnih, čeprav med seboj tesno povezanih področjih delovanja organizacije, in sicer a) pri poslovanju z drugimi ter b) pri poslovanju znotraj organizacije. Tako je stroškovno računovodstvo opredeljeno kot računovodsko spremljanje in presojanje notranjega poslovanja, finančno računovodenje pa računovodsko spremljanje in presojanje zunanega poslovanja, ki podatke o notranjem poslovanju zgolj povzema.

Z izrazom poslovodno računovodstvo pa se v domači strokovni literaturi kot npr. Turk et al. (2004:21) označuje tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije v sklopu posamezne organizacije, zaradi česar lahko govorimo o poslovodnem vidiku računovodstva.

Angloameriška strokovna literatura kot npr. Atkinson et al. (2003:5), Alexander in Nobes (2001:4-5) ter Weygandt et al. (2002:6) deli ustroj računovodenja po uporabnikih informacij, pri čemer finančno računovodstvo pripravlja podatke in informacije za zunanje uporabnike, poslovodno računovodstvo pa za notranje uporabnike. Druga angloameriška strokovna literatura kot npr. Kieso et al. (2005:2) pa opredeljuje finančno računovodenje kot proces, iz katerega izhajajo računovodska poročila o podjetju kot celoti, ki so namenjena tako notranjim kot zunanjim uporabnikom, medtem ko predstavlja poslovodno računovodstvo proces, iz katerega izhajajo računovodska poročila z računovodskimi informacijami, ki jih potrebuje poslovodstvo (angl. *management*).

Zelo dobro pa je po našem mnenju računovodstvo opredeljeno v uvodu v slovenske računovodske standarde (odslej SRS), prenovljene leta 2005 s pričetkom veljavnosti 1. januar 2006 (odslej SRS 2006), kjer je zapisano, da SRS zajemajo finančno, stroškovno in poslovodno računovodstvo. Ker je pri finančnem in stroškovnem računovodstvu osrednji del namenjen knjigovodenju, finančno in stroškovno računovodstvo praviloma spremljata poslovne dogodke, izražene v denarju. Kadar pa je v ospredju poslovodni vidik računovodstva, so sestavni del računovodskih informacij denarno in v naravnih merskih enotah (nedenarno) izraženi podatki. Zato je računovodstvo s poslovodnega vidika načrtovanje, merjenje in oblikovanje denarno in v naravnih merskih enotah izraženih podatkov informacijskega sestava, ki vplivajo na dejavnosti poslovodstva, potrebne za uresničevanje strategije podjetja, ter na doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev, da bi se povečala vrednost podjetja. Zato poslovodno računovodstvo kot poslovodni informacijski sistem zajema denarno in v naravnih merskih enotah izražene podatke o dejavnostih organizacije, proizvajalnih enotah, proizvodih, storitvah, kupcih, procesih, zaposlencih, tehnologiji, dobaviteljih in tekmečih.

Če sledimo Turkovi (2002:619) logiki, uporabljeni pri opredelitvi računovodstva na začetku tega poglavja, bi se morala po našem mnenju doslednejša opredelitev finančnega računovodstva, ki smo jo že povzeli po Turku (2002:128), glasiti »...; finančno knjigovodstvo je njegov del poleg ustreznega dela računovodskega predračunavanja, računovodskega proučevanja in računovodskega nadziranja, iz katerih izhaja zunanje računovodsko informiranje;...«.

Potrditev našega razmišljanja najdemo v delu Higsona (2003:19), ki celo ločuje zunanje računovodsko poročanje od finančnega, tj. zunanega računovodstva, in pravi, da je glavna razlika med finančnim računovodstvom in zunanjim računovodskim poročanjem v tem, da se prvo ukvarja predvsem z ustvarjanjem vrednostnih, tj. v denarni merski enoti izraženih, podatkov, medtem ko se drugo ukvarja predvsem s posredovanjem teh podatkov (angl. *data*) skupinam zunaj enote računovodskega obravnavanja³.

V nadaljevanju bomo predstavili 5 filozofskih predpostavk zunanega računovodskega poročanja in hkraten prikaz nekaj njihovih najbolj pogostih nasprotovanj. Vsaka

² Angl. *Statement of Financial Accounting Concepts* (odslej SFAC) 1 *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*. SFAC 1 je del okvirnih navodil ameriškega Odbora za finančnoracunovodske standarde (angl. *Financial Accounting Standards Board*, odslej FASB), ki se uradno imenujejo FASB zasnovi finančnega računovodstva (angl. *FASB Financial Accounting Concepts*) in jih za zdaj sestavlja 7 stališč o zamislih finančnega računovodstva.

³ Pozornemu bralcu verjetno ni ušlo, da v Higsonovi razlagi razlik ni mogoče zaslediti informacij. Menimo, da vzrok tiči v dejstvu, da je Higson zagovornik komunikacijske teorije (angl. *communication theory*) v računovodstvu. Po tej teoriji (Higson, 2003:29-30) računovodski izkazi predstavljajo (s)poročilo poslovodstva o podjetju različnim uporabnikom. Tovrstno (s)poročilo ima lahko za različne uporabnike različen pomen, tako da o prenosu informacij lahko govorimo samo takrat, kadar uporabniki lahko dojamajo poslano (s)poročilo, kajti sicer (s)poročilo ne preseže ravni za odločitve nevtralnih (računovodskih) podatkov. Glavne ovire pri prenosu (s)poročila so »hrup« (angl. *noise*), ki se nanaša na uporabo »zapletene« strokovne računovodske terminologije, in »popačenost« (angl. *distortion*), ki se nanaša na razlago računovodskih izkazov. Tako bi lahko zaključili, da tovrstno (s)poročilo preseže raven za odločitve nevtralnih (računovodskih) podatkov samo, kadar uporabniki dojamajo vsebino poslanega (s)poročila in zato prenosa informacij seveda ne moremo kar enačiti s pošiljanjem (s)poročil. Turk (2002:453) opredeljuje podatke (angl. *data*) kot celoto nevtralnih sporočil o kakih dejstvih, iz katere je mogoče oblikovati za odločanje potrebne informacije; med njimi so tudi računovodski podatki. Računovodske podatke (angl. *accounting data*, *financial data*) Turk (2002:615) razlaga kot v denarni merski enoti izražene podatke, ki vstopajo v knjigovodstvo ali računovodsko predračunavanje kot izhodišče za oblikovanje računovodskih informacij. Izstopajo pa iz računovodstva v obliki računovodskih poročil ali so v njem shranjeni; izraženi so praviloma v denarni merski enoti. Informacija (angl. *information* – enaka oblika tako v ednini kot množini)

skupnost namreč potrebuje nekatere skupne predpostavke in opredelitve, da se lahko sploh razpravlja o zadevah, ki so pomembne za njene člane. Teh 5 predpostavk je nekako splošno sprejetih. Prvič, ker zagotavljajo upravičenost obstoja mnogih sedanjih finančnoracunovodskih in revizijskih navad. Drugič, ker so vgrajene v okvirna navodila (angl. *conceptual framework*) številnih urejevalnih organov (angl. *regulatory bodies*), pooblaščenih za izdajo računovodskih standardov. Tretjič, ker so na njih zasnovana številna prepričanja, stališča in mnenja ljudi o računovodskem poročanju. Vseeno pa se seveda pojavljajo določena nasprotovanja, vendar potem zaradi dejstva, da je vseh pet predpostavk med seboj povezanih, zavračanje ene predpostavke posledično praviloma vodi do konflikta z drugimi predpostavkami (Shapiro, 1997:167).

Predpostavka 1: zunanja stvarnost (angl. *external realism*). Zunanja stvarnost obstaja neodvisno od računovodske predstavitve. Družbeni pojavi so ontološko⁴ sicer subjektivni, ampak kljub temu enako resnični kot ontološko objektivni stvarni pojavi (Shapiro, 1997:167).

Predpostavka 2: predstavitvena zvestoba (angl. *representational faithfulness*). Računovodska predstavitev je resnična, če vsaj približno ustreza gospodarski stvarnosti, katero predstavlja (Shapiro, 1997:167).

Predpostavka 3: relativnost zasnov sistemov računovodskega poročanja (angl. *conceptual relativism of financial reporting schemes*). Vsi predstavitveni sistemi, vključno z okvirnimi navodili, so človekova stvaritev, tako da se lahko za predstavitev iste stvarnosti uporabijo različni predstavitveni sistemi, pri čemer ni nujno, da je eden boljši od drugega. Cilji računovodskega poročanja namreč temeljijo na vrednotah, ki jih ni možno preveriti ali empirično potrditi (Shapiro, 1997:167).

Predpostavka 4: subjektivno razumevanje (angl. *subjective judgement*). Na računovodjevo razumevanje, kaj sestavlja veljaven opis gospodarske stvarnosti, vplivajo številni dejavniki, kot npr. kulturni, gospodarski, politični, psihološki itd. Absolutna epistemološka⁵ objektivnost potemtakem ni možna (Shapiro, 1997:167).

Predpostavka 5: zavezanost racionalizmu (angl. *commitment to rationalism*). Znanje je epistemološko objektivno samo do tiste mere, do katere se lahko skupnost sporazume o sodilih za ovrednotenje upravičenosti ali

dokazljivosti trditev. Zamisel, da znanje sestoji iz zmožnosti resničnih predstavitev, katere se da na določen način upravičiti ali dokazati, predstavlja temelj zahodne racionalne znanosti in vsake utemeljene debate o računovodskih usmeritvah, hkrati pa ustvarja tudi potrebo po potrjevalnih storitvah. Absolutno epistemološka objektivnost se je torej umaknila pragmatičnim, soglasnim in medsubjektivnim (angl. *intersubjective*) rešitvam (Shapiro, 1997:167).

Gerboth (1987:6) je zapisal, da sta racionalnost in objektivnost računovodenja odvisni predvsem od racionalnosti in objektivnosti ljudi, ki ga izvajajo, ter ljudi, ki jim je zaupana vloga priprave računovodskih predpisov. Če se slikovito izrazimo, velja pregovor: »Koliko glav, toliko misli.«. Zato je seveda neizogibno, da o določeni računovodski problematiki obstajajo različna mnenja in se posledično oblikujejo različni računovodski pristopi. Ravno zaradi te raznolikosti se je pojavila potreba po urejanju računovodenja⁶.

3 Vzroki za razlike v sistemih zunanjega računovodskega poročanja

Razlike v sistemih zunanjega računovodskega poročanja se kažejo kot razlike v (Roberts et al., 2002:59):

- predpisih, ki urejajo zunanje računovodsko poročanje;
- načinih, kako se predpisi zunanjega računovodskega poročanja razlagajo in izvajajo;
- prednostni uporabi posameznih (dovoljenih) rešitev.

Najočitnejši razlog, da podjetja v različnih državah uporabljajo različne računovodske metode in poročajo različne informacije, so različni računovodski predpisi, ki imajo navadno obliko zakonov oziroma standardov⁷. Tako lahko predpisi posameznih držav urejajo računovodsko obravnavanje nekega poslovnega dogodka popolnoma različno, npr. stroški razvijanja se lahko v eni državi pripoznavajo kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo, v drugi državi pa usredstvenje ni mogoče in postanejo tovrstni stroški odhodki obdobja, v katerem so nastali. Predpisi ene države pa lahko omogočajo več možnih obravnavanj kot v drugi državi, pri čemer je npr. v eni državi dovoljeno

pa je po Turku (2002:144) posamezno namensko usmerjeno in na nekoga naslovljeno sporočilo, ki mu olajša sprejetje kakšne odločitve, ter je posledek predelave nevtralnih podatkov. Računovodske informacije (angl. *accounting information, financial information*) pa Turk (2002:613) opredeljuje kot informacije o preteklih ali prihodnjih procesih in stanjih, ki izhajajo iz računovodstva; pripravljene so na podlagi računovodskih podatkov v okviru knjigovodenja ali računovodskega načrtovanja ter dopolnjene pri računovodskem nadziranju in računovodskem proučevanju; uporabnikom se dostavljajo za potrebe pri odločanju ali se v ta namen hranijo v knjigovodstvu; iz računovodstva izstopajo v obliki računovodskih poročil ali so v njem v takšni obliki tudi shranjene. Najbolj združujejo računovodske informacije pa imajo obliko računovodskih izkazov. Na eni strani lahko opazimo veliko podobnost pri razlagah podatkov in informacij, po drugi strani pa Turk po našem mnenju zanemarljivo proces posredovanja, tj. komuniciranja, za katerega menimo, da je zelo pomemben.

⁴ Ontološki - nanašajoč se na ontologijo. Ontologija - filozofska disciplina, ki obravnava osnovo, vzroke in najsplošnejše lastnosti stvarnosti (Slovar slovenskega knjižnega jezika, odslej SSKJ).

⁵ Epistemološki - nanašajoč se na epistemologijo. Epistemologija - filozofska disciplina, ki obravnava izvor, strukturo, metodo spoznavanja in veljavnost spoznanja; sopenka gnoseologija (SSKJ).

⁶ Angl. *accounting regulation*. Urejanje računovodenja bi lahko opredelili kot omejevanje izbir na področju priprave, vsebine in oblike zunanjih računovodskih poročil, ki jih izvajajo organi, ki so neodvisni tako od pripravljavcev kot tudi od uporabnikov zunanjih računovodskih poročil (Taylor in Turley, 1986:1; v Higson, 2003:61).

⁷ Predpisati – ukazati, zahtevati, navadno v pisni obliki a) kakšno naj kaj bo: predpisati kakovost, mere, obliko česa; predpisati način pouka; predpisati omejitve hitrosti; predpisati z zakonom (SSKJ), iz česar lahko sklepamo, da se ne predpisuje samo z zakonom, ampak tudi na druge načine. Zato smo se tudi odločili, da bomo angleški termin *accounting regulations* prevajali kot računovodski predpisi.

vrednotiti osnovna sredstva bodisi po izvirni bodisi po trenutni – poštteni vrednosti, medtem ko je v drugi državi dovoljeno izključno samo vrednotenje po izvirni vrednosti. Včasih pa v nekaterih državah posamezna področja v nasprotju z drugimi državami sploh niso predpisana, kot npr. finančni instrumenti, oblike računovodskih izkazov ipd.

Četudi imata državi enake računovodske predpise, jih lahko podjetja v različnih državah različno razlagajo in izvajajo. Mnoga računovodska področja namreč zahtevajo uporabo ocen, napovedi in sodb. Vzemimo za primer amortiziranje osnovnih sredstev, kjer je vse trije prisotno pri določanju dobe koristnosti, najustreznejšega amortizacijskega postopka, preostale vrednosti ipd. Nekateri računovodski predpisi pa nasprotno vsebujejo nejasno definirane izraze. Takšen je npr. izraz verjeten (angl. *probable*), pri čemer ni jasno, ali to pomeni 95-, 90- ali 85-odstotno gotovost uresničitve poslovnega dogodka.

Tako se torej lahko zgodi, da različna podjetja iz različnih držav, ki uporabljajo enake računovodske predpise, kot npr. mednarodni standardi računovodskega poročanja (odslej MSRP), merijo in poročajo o enakem poslovnem dogodku na različne načine, pri čemer lahko pride do razlik tako med podjetji v eni državi, še verjetneje pa med podjetji iz različnih držav.

Od omenjenih računovodskih predpisov, imenovanih tudi *de jure* vidik razlik, je treba ločiti dejansko zunanje računovodsko poročanje podjetij, imenovano tudi *de facto* vidik razlik. Računovodski predpisi namreč pogosto dovoljujejo več možnosti računovodskega obravnavanja, včasih pa nekaterih področij sploh ne urejajo, s čimer je tako podjetjem na voljo še več možnosti. Prav zato o *de facto* razlikah ne moremo sklepati samo na podlagi *de jure* razlik, kajti *de facto* razlike so lahko večje ali manjše od pričakovanih, izoblikovanih na podlagi *de jure* razlik. Da bi si tako lahko izoblikovali celovito sliko o mednarodnih razlikah v zunanjem računovodskem poročanju, je treba primerjati med seboj tudi dejansko zunanje računovodsko poročanje podjetij, kar pa seveda ni preprosto.

Iz literature smo lahko izluščili naslednje vzroke razlik⁸ (Nobes, 1998:163): narava lastništva in sistemi financiranja podjetij, kolonialna dediščina, tuji vojaški posegi, obdavčitev, inflacija, stopnja izobrazbe prebivalstva, tradicija in razvitost računovodske stroke, stopnja gospodarskega razvoja, pravni sistem, kultura, zgodovina,

geografski položaj, jezik, vpliv teorije, politični sistem, religija in naključja.

Navedene dejavnike razlik bi lahko na splošno razdelili na več skupin. V literaturi (Mueller 1967, Zeff 1971, Radenbaugh 1975, Nair in Frank 1980, Nobes 1983) so bili najprej poudarjeni institucionalni dejavniki⁹ (Doupnik in Salter 1995, v Roberts et al., 2002:9), kamor spadajo politični in gospodarski sistem (Choi in Mueller, 1992), pravni sistem, sistem zunanjega financiranja podjetij, sistem obdavčitve podjetij ter razvitost računovodske stroke (Alexander in Nobes 2001, Radenbaugh in Gray 2002).

Med zunanje dejavnike (angl. *external factors*) bi lahko uvrstili pretekle trgovinske in kolonialne povezave, sedanja tuja vlaganja (Roberts et al., 2002:9) in naključja (Nobes in Parker, 2004:30-31).

Debata o pomembnosti kulturnih dejavnikov¹⁰ se je razvila šele nekoliko kasneje (Burchell et al. 1980, Meyer 1986, Fechner in Kilgore 1994), toda prinesla je eno od ključnih del na področju dejavnikov razlik – Gray (1988) (Chanchani in MacGregor, 1999:1). Najbolj celovito teorijo razlik med nacionalni sistemi zunanjega računovodskega poročanja je po našem mnenju uspelo izdelati Nobesu (1998, 2004). Najpomembnejši dejavnik razlik v njegovi teoriji je sistem dolgoročnega financiranja podjetij¹¹. Pri sistemih dolgoročnega financiranja podjetij se opira na dopolnjeno Zysmanovo (1983) delitev, ki loči izrazito kapitalsko financiranje (angl. *strong equity*) in izrazito posojilno financiranje (angl. *strong credit*), pri obeh pa loči, ali obstajajo (angl. *insider dominant*) oziroma ne obstajajo (angl. *outsider dominant*) posebni odnosi med podjetjem in prevladujočimi financerji¹² (Nobes in Parker, 2004:21–24).

Nobes potem izpostavi dve najbolj različni in značilni dvojici – kapitalsko financiranje s financerji brez posebnih odnosov (angl. *equity/outsiders*) in posojilno financiranje s financerji s posebnimi odnosi (angl. *credit/insiders*). Iz obeh lahko izpeljemo številne pomembne ugotovitve.

V državah, kjer prevladuje posojilno financiranje s financerji s posebnimi odnosi, tako ni velikega povpraševanja javnosti po revidiranih računovodskih izkazih in je računovodsko poročanje na letni ravni v znamenju poročanja davčnim oblastem, iz česar sledi, da bo izvajanje računovodenja pod velikim vplivom davčnih predpisov in da bo število revizorjev sorazmerno majhno. Nasprotno pa opravlja zunanje računovodsko poročanje v državah, kjer prevladuje kapitalsko financiranje s financerji

⁸ Ti dejavniki povzročajo predvsem *de jure* razlike, ki so poglaviti vzrok za razlike v zunanjem računovodskem poročanju.

⁹ Angl. *institutional factors*. Včasih se kot sopomenka uporablja tudi izraz notranji dejavniki (Roberts et al., 2002, 9), nekateri avtorji pa to skupino dejavnikov imenujejo tudi okoljski dejavniki (angl. *environmental factors*) (Gray, 1988:–2), pri čemer menimo, da je ta oznaka manj izrazna kot oznaka institucionalni dejavniki.

¹⁰ Angl. *cultural factors*. Hofstede (1987) je kulturo definiral kot proces kolektivnega programiranja, ki ga izvaja posamezna družba. Njeni člani se v svojih prepričanjih (angl. *beliefs*) razlikujejo od članov drugih družb. Značilnosti posamezne kulture se kažejo skozi simbole, junake, rituale in vrednote (Baydoun in Willet, 1995:–69). Tako je izraz kultura rezerviran za družbe kot celote oziroma narode, medtem ko se izraz subkultura uporablja na ravni organizacije, poklicne skupnosti ali družine (Gray, 1988:–4).

¹¹ Angl. *financing system*. Kulturi se Nobes (1998:–177–179) elegantno izogne z navedbo, češ da različne kulture vodijo k različnim sistemom dolgoročnega financiranja podjetij in da je to bolj predmet raziskovanja (makro)ekonomistov in ostalih raziskovalcev ter da se pri tem ne bo spuščal v podrobnosti.

¹² Po Turku (2002:–117) gre v tem primeru za financiranje v pomenu vlaganja, ki pomeni povečevanje celotnega obsega sredstev pri kaki pravni osebi s povečevanjem njenih obveznosti do virov sredstev, ki se izvaja s povečevanjem kapitalskih ali upniških vlog, tj. kapitala in dolgovi; je nasprotje naložbenja (investiranja) in raznaložbenja (deinvestiranja), lahko pa tudi razvlaganja (definanciranja); predstavljeno v delu izkaza denarnih tokov. Kljub možnosti uporabe izraza vlagatelji smo se odločili za izraz financer, katerega priporoča tudi Turk (2002:–805).

brez posebnih odnosov, tržno funkcijo, iz česar sledi, da bodo obstajale velike potrebe po revizorjih in da bodo imeli v takšni državi dvoje računovodskih predpisov – ene za poslovne potrebe in druge za davčne potrebe (Nobes in Parker, 2004:25). Navedeni dvojici pa sta tudi idealno izhodišče za razvrstitev nacionalnih, tj. državnih sistemov zunanega računovodskega poročanja, na čemer temelji tudi Nobesova razvrstitev, prikazano na Sliki 1.

Najprej si oglejmo, čemu bi tovrstne razvrstitve lahko služile. Vsaka razvrstitev namreč temelji na ugotavljanju razlik in podobnosti med objekti. Objekti, ki imajo enake ali podobne lastnosti, se uvrstijo v posamezno skupino, s čimer se ločijo od ostalih, ki nimajo takšnih lastnosti. Vse skupaj pa nima pravega smisla, če se jasno ne opredeli, v katerih lastnostih so objekti enaki ali so si podobni, kajti objekti imajo različne lastnosti, in kolikor lastnosti bi praviloma opazovali, toliko razvrstitev bi dobili. V vsakem primeru pa so razvrstitve avtorjev pogled na posamezen kompleksen pojav, ki sledi nekemu namenu, kar jih seveda naredi zelo relativne (Roberts, 1995:639–664)¹³. Prve razvrstitve sistemov zunanega računovodskega poročanja so temeljile na institucionalnih dejavnikih. Tovrstne razvrstitve pomagajo preučevalcem mednarodnega računovodenja, da si na podlagi razvrščanja v posamezno skupino ustvarijo neka pričakovanja v zvezi z vrednotenjem gospodarskih kategorij, razkritji, pravili uskupinjevanja oziroma konsolidiranja ipd., kar jim potem omogoča, da se pri preučevanju lahko posvetijo samo metodam in pravilom, ki se razlikujejo od ustvarjenih pričakovanj. Razvrstitveni sistemi pa so lahko v veliko pomoč tudi oblikovalcem nacionalnih računovodskih predpisov, saj jim omogočajo, da na podlagi izkušenj držav iz iste skupine predvidijo možne probleme in doženejo najprimernejše rešitve (Nobes in Parker, 2004:57). Oblikovalcem regionalnih oziroma mednarodnih računovodskih predpisov pa omogočajo predvideti, katere države bodo z zornega kota usklajevanja oziroma harmonizacije (angl. *harmonization*) računovodskih rešitev razmeroma neproblematične (države iz iste skupine) oziroma problematične (države iz najbolj oddaljenih skupin) ter usklajevanje katerih postavk utegne povzročiti večje (temeljne postavke) oziroma manjše (postavke, ki niso temeljne) nasprotovanje (Roberts et al., 2002:99).

Pri razvrščanju sistemov zunanega računovodskega poročanja lahko ločimo dva glavna pristopa, in sicer deduktivni in induktivni. Deduktivni pristop, ki je včasih imenovan tudi intuitivni oziroma a priori pristop, temelji na kategorijah, ki jih razvrščevalec izbere na podlagi svojega poznavanja ali prepričanj. Najpogostejše deduktivne

razvrstitve sistemov zunanega računovodskega poročanja so razvrstitve, ki temeljijo na različnih poslovnih oziroma kulturnih značilnostih, kot so na primer razvrstitve, ki temeljijo na tipu pravnega sistema, na prevladujočih kulturnih vrednotah ali na glavnih uporabnikih računovodskih izkazov. Te razvrstitve temeljijo na argumentu, da so sistemi zunanega računovodskega poročanja neke države plod svojevrstnih poslovnih in kulturnih značilnosti.

Če se izberejo pravilne in ustrezne značilnosti, bi načeloma morali najti v posamezni oblikovani skupini sisteme zunanega računovodskega poročanja držav, ki so si med seboj podobni tako v računovodskih predpisih kot tudi v izvajanju računovodenja. Številne predlagane deduktivne razvrstitve pa niso bile statistično testirane, s čimer bi se dejansko preverilo, ali so si sistemi zunanega računovodskega poročanja znotraj posamezne skupine res podobni in hkrati različni od sistemov v drugih skupinah. Med najpomembnejše deduktivne razvrstitve bi lahko uvrstili Muellerjevo (1967, 1968), razvrstitev Ameriškega združenja računovodskih strokovnjakov (angl. *American Accounting Association*, krajše AAA), Grayevo (1988) in Nobesovo (1998, 2004)¹⁴, ki je bila podrobneje predstavljena na Sliki 1.

Induktivni pristop pa v nasprotju z deduktivnim pristopom ne temelji na teoriji, kateri dejavniki vplivajo na zunanje računovodsko poročanje, ampak se za izdelavo razvrstitev uporabljajo različne statistične metode.

Čeprav se lahko tovrstne razvrstitve med seboj pomembno razlikujejo, jih večina za podatkovno osnovo uporablja kakšno anketo o računovodskih predpisih in/ali o dejanskem izvajanju računovodenja v podjetjih, ki se potem analizirajo, ugotovijo se razvojni vzorci in predlagajo razlage, ki temeljijo na različnih gospodarskih, socialnih, političnih in kulturnih dejavnikih. Za najpomembnejši induktivni razvrstitvi bi lahko označili razvrstitev Da Coste et al. (1978), ki velja za prvo tovrstno razvrstitev, in razvrstitev Nairja in Franka (1980).

Obe razvrstitvi sicer temeljita na podatkih iz raziskav revizijske hiše Price Waterhouse¹⁵, vendar uporabljata različne statistične metode. Prva razvrstitev je prinesla presenetljive izide – statistično obdelovanje podatkov je navrglo samo dve skupini, in sicer skupino Commonwealtha in skupino, kamor spadajo preostale države.

Prva skupina je seveda intuitivno logična, presenetljivo pa je, da so v drugo skupino skupaj z Latinsko Ameriko in Evropo uvrščene tudi Združene države Amerike (odslej ZDA), kar pa je morda posledica necelovite uporabe podatkov (Roberts et al., 2002:117–118)¹⁶. Nair in Frank pa sta opozorila, da je pri zunanem računovodskem poročanju

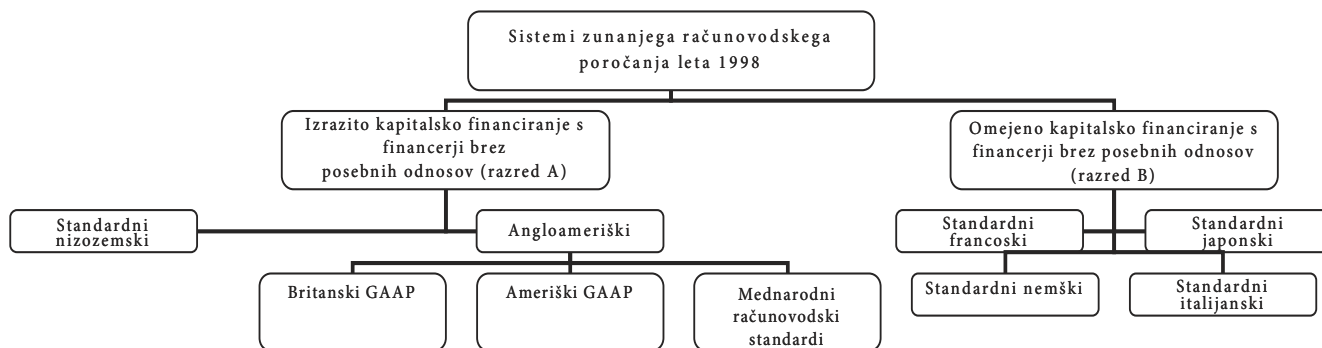
¹³ Roberts v tem delu tudi opozarja, da vsaka razvrstitev postavlja nekakšne vzorce mišljenja, označb in vplivov, ki lahko zavajajo in zakrijejo pravo naravo sistemov zunanega računovodskega poročanja.

¹⁴ Zgodnejšo različico Nobesove razvrstitve (1983:–7), ki se osredotoča samo na vidik merjenja gospodarskih kategorij, sta statistično testirala Doupnik in Salter (19953) ter načeloma potrdila delitev sistemov zunanega računovodskega poročanja na skupino, ki temelji na mikro(ekonomskih), in skupino, ki temelji na makro(ekonomskih) značilnostih.

¹⁵ Revizijska hiša Price Waterhouse je izvedla tri raziskave, in sicer v letih 1973, 1975 in 1979. Raziskava je temeljila na vprašalnikih o izvajanju računovodenja, ki so jih izpolnili partnerji iz vsake države, kjer je imel Price Waterhouse svojo pisarno. Vsaka naslednja raziskava je zajela več držav (38 v raziskavi iz leta 1973, 46 leta 1975 in 64 leta 1979) in čedalje več vprašanj v zvezi z merjenjem in razkritji (233 leta 1973, 264 leta 1975 in 267 leta 1979) (Roberts et al., 2002:–117).

¹⁶ Avtorji so svojo razvrstitev zasnovali na raziskavi iz leta 1973, pri čemer so upoštevali samo 100 vprašanj od 233. Upoštevanje drugih vprašanj bi tako lahko pripeljalo tudi do drugačne razvrstitve. Ob tej priložnosti pa bi veljalo opozoriti tudi na problematičnost statističnega

Slika 1: Nobesova razvrstitev sistemov zunanega računovodskega poročanja



Opomba: prva raven delitve pomeni delitev na razrede (angl. *class*), druga raven delitev na družine (angl. *family*), tretja raven pa sisteme zunanega računovodskega poročanja.

Vir: Nobes (1998:181) ter Nobes in Parker (2004:69).

možno ločiti vidik merjenja gospodarskih kategorij in vidik razkritij, ter statistično dokazala intuitivno pričakovanje, da je možno dobiti različne razvrstitve glede na to, ali se kot osnova za razvrščanje uporablja vidik merjenja gospodarskih kategorij ali vidik razkritij. Tako sta avtorja ločila podatke na tiste v zvezi z merjenjem gospodarskih kategorij in na tiste v zvezi z razkritji, na podlagi katerih sta potem z uporabo programa za faktorsko analizo (angl. *factor analysis*) ugotovila različno število faktorjev, tj. dejavnikov, skupine (angl. *clusters*) pa oblikovala na podlagi največje vrednosti posameznega dejavnika (angl. *factor loading*), tako da sta dobila dve različni razvrstitvi z različnim številom skupin, in sicer 4 skupine pri merjenju in 7 skupin pri razkritjih (Nair in Frank, 1980:426–449).

Ugotavljamo, da se v večini razvrstitev pojavlja razlikovanje med angloameriško skupino zunanega računovodskega poročanja in celinskoevropsko skupino. Zato smo se odločili, da bomo v prispevku iz vsake skupine podrobneje prikazali zasnovo najpomembnejšega predstavnika. Iz angloameriške skupine smo se odločili za zasnovo zunanega računovodskega poročanja ZDA, države z dominantnim gospodarstvom na svetu, ki se upira usklajevalnim procesom na tem področju in ki bi najraje vsilila svoj model zunanega računovodskega poročanja tudi preostalemu svetu.

Iz celinskoevropske skupine smo se odločili predstaviti zasnovo zunanega računovodskega poročanja Nemčije, v svetovnem merilu zelo pomembne države, ki ima tradicijo na tem področju, ampak pod pritiskom svetovnega usklajevanja vpeljuje nekatere zamisli, ki ji niso blizu, tudi na račun svojega članstva v Evropski uniji (odslej EU). Za področje računovodskega poročanja v državah članicah EU so pomembne predvsem direktive, včasih imenovane tudi smernice (angl. *directives*), in uredbe (regulative, angl.

regulations). Direktiva je za vsako državo članico, na katero je naslovljena, zavezujoča glede cilja, ki ga je treba doseči, vendar prepušča državnim oblastem izbiro oblike in metod (249. člen Pogodbe o Evropski skupnosti, odslej PES, v Knez, 2003:155). Direktiva je predpis, ki ga ne moremo primerjati s podobnim predpisom v domači zakonodaji in je pravzaprav edinstven predpis. Direktive praviloma niso neposredno uporabne in jih ni mogoče uspešno uporabljati na tistih področjih, kjer je cilj poenotenje pravne ureditve, temveč služijo predvsem kot sredstvo za približevanje pravnih ureditev med državami članicami. Države članice so dolžne zahteve direktiv uresničiti tako, da jih prenesejo v zavezujoče predpise (Knez, 2003:155–156). Za računovodsko poročanje so pomembne predvsem:

- 4. direktiva o letnem obračunu družb nekaterih pravnih oblik in
- 7. direktiva o skupinskem oziroma konsolidiranem letnem obračunu; z vidika nadzora pa še
- 8. direktiva o dovoljenju osebam, ki so pooblaščenice za obvezno revizijo računovodskih izkazov.

Uredba je splošen predpis in njene značilnosti bi lahko primerjali z zakonom, kot ga poznamo po našem domačem pravu. V pravo držav članic se ne prenaša s kakršnokoli zakonodajno dejavnostjo domačega zakonodajalca ali celo izvršilne oblasti, ampak velja takšna, kot je, neposredno in je torej v celoti neposredno uporabna. Na dan veljavnosti začne veljati hkrati v vseh državah članicah in je tipično sredstvo za poenotenje (Knez, 2003:155). Na področju računovodskega poročanja je bila tako leta 2002 sprejeta uredba o uporabi mednarodnih računovodskih standardov, na podlagi katere morajo vse družbe s sedežem na področju Evropske unije, s katerih vrednostnicami (vrednostni papirji) se trguje na organiziranem trgu, za poslovna leta s pričetkom 1. januarja 2005 ali kasneje, za izdelovanje

obdelovanja podatkov iz raziskav Price Waterhouse, kajti vprašanja v teh raziskavah so se nanašala tako na široke koncepte in na računovodska načela kot na posamezne postavke iz računovodskih izkazov. Če se vsa ta vprašanja vključijo v statistično analizo, bodo vsa vprašanja obravnavana enako in ne bo nikakršne razlike med pomembnimi in nepomembnimi vprašanji, tako da obstaja nevarnost, da se bodo pomembna vprašanja »izgubila« v množici nepomembnih vprašanj, kar lahko privede do nestabilne in napačne razvrstitve (Roberts et al., 2002:119). Nobes (1983:2) pa podatkom iz teh raziskav ob tem očita tudi, da a) vsebujejo očitne napake, b) vsebujejo zavajajoče odgovore in c) so zaradi zelo dobrega poznavanja preveč poudarjene razlike med sistemoma zunanega računovodskega poročanja ZDA in Velike Britanije.

Tabela 1: Časovno zaporedje nastajanja institucionaliziranih okvirnih navodil.

Organ	Država	Datum	Naslov
AAA	ZDA	1936	Preizkusno stališče o računovodskih načelih.
AAA	ZDA	1966	Stališče o temeljni računovodski teoriji.
APB	ZDA	1970	Stališče APB št. 4: Temeljne zasnove in načela računovodskih izkazov podjetij.
FASB ¹	ZDA	1978	SFAC ² 1: Nameni zunanjega računovodskega poročanja ³ .
FASB	ZDA	1980	SFAC 2: Kakovostne značilnosti računovodskih informacij ⁴ .
FASB	ZDA	1980	SFAC 3: Sestavine računovodskih izkazov pridobitnih podjetij ⁵ (nadomeščen s SFAC 6).
FASB	ZDA	1980	SFAC 4: Cilji zunanjega računovodskega poročanja nepridobitnih organizacij ⁶ .
FASB	ZDA	1984	SFAC 5: Pripoznavanje in merjenje v računovodskih izkazih pridobitnih podjetij ⁷ .
FASB	ZDA	1985	SFAC 6: Sestavine računovodskih izkazov ⁸ .
AARF ⁹	Avstralija	1987-95	Avstralski projekt okvirnih navodil.
IASC ¹⁰		1988-89	Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov.
CICA ¹¹	Kanada	1988-90	Kanadski projekt okvirnih navodil.
ASB ¹²	Vel. Brit.	1991-99	Razvijanje britanskih okvirnih navodil.
FASB	ZDA	2000	SFAC 7: Uporaba denarno-tokovnih informacij in sedanje vrednosti pri računovodskem merjenju ¹³ .

¹ FASB = Financial Accounting Standards Board - Odbor za finančnoracunovodske standarde.

² SFAC = Statement of Financial Accounting Concepts – stališče ameriškega FASB o finančnoracunovodski zamisli.

³ Angl. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.

⁴ Angl. Qualitative Characteristics of Accounting Information.

⁵ Angl. Elements of Financial Statements of Business Enterprises.

⁶ Angl. Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations.

⁷ Angl. Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises.

⁸ Angl. Elements of Financial Statements.

⁹ AARF = Australian Accounting Research Foundation – Avstralska fundacija za računovodske raziskave.

¹⁰ IASC = International Accounting Standards Committee – Svet za mednarodne računovodske standarde.

¹¹ CICA = Canadian Institute of Chartered Accountants – Kanadski inštitut potrjenih računovodskih strokovnjakov.

¹² ASB = Accounting Standards Board - britanski Odbor za računovodske standarde.

¹³ Angl. Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurement.

Vir: Higson, 2003:64.

skupinskih oziroma konsolidiranih računovodskih izkazov uporabljati MSRP¹⁷, ki jih izdaja Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (odslej UOMRS)¹⁸, s čimer so MSRP zelo pridobili na veljavi in zaradi česar

smo se potem odločili podrobneje prikazati tudi njihovo zasnovo. Seveda pa vse skupaj ne bi imelo velikega smisla, če ne bi prikazali tudi zasnove slovenskega sistema zunanjega računovodskega poročanja.

¹⁷ Uredba o uporabi mednarodnih računovodskih standardov - *Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards*, Official Journal of the European Communities, Bruselj, 11. 9. 2002; uredba je stopila v veljavo tretji dan po objavi v Uradnem listu Evropskih skupnosti. Termin mednarodni računovodski standardi v uredbi je vsebinsko enak terminu MSRP v njegovem širšem pomenu in torej dejansko vključuje:

- mednarodne računovodske standarde – MRS (izdane do aprila 2001),
- pojasnila Strokovnega odbora za pojasnjevanje - SOP (angl. *Standing Interpretations Committee* – SIC) (izdana do marca 2002),
- mednarodne standarde računovodskega poročanja – MSRP (izdani od aprila 2002) in
- pojasnila Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (angl. *International Financial Reporting Interpretations Committee*, krajše IFRIC) – pojasnila OPMSRP (izdana od marca 2002).

¹⁸ Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (angl. *International Accounting Standards Board*) je nastal leta 2001 s preoblikovanjem Sveta za mednarodne računovodske standarde (angl. *International Accounting Standards Committee*), ustanovljenega leta 1973. UOMRS ima 14 članov, ki jih imenujejo skrbniki (angl. *Trustees*); od teh je 12 članov s polnim delovnim časom (izraz »polni delovni čas« pomeni, da so zaposleni ves čas pri Fundaciji SMRS in tam tudi plačani) in 2 člana z nepolnim delovnim časom. Skrbniki imenujejo enega člana s polnim delovnim časom za predsednika (angl. *Chairman*) UOMRS.

Medtem ko se je v državah celinskoevropske tradicije računovodenje urejalo z zakoni, je bilo v državah angloameriške ureditve urejanje računovodenja v veliki meri prepuščeno bolj ali manj neodvisnim strokovnim organom za izdajanje računovodskih standardov (angl. *standard-setting bodies*). Omenjeni organi so seveda želeli podpreti upravičenost in pravilnost obstoječih in bodočih računovodskih standardov z zagotovitvijo določene teoretične okvirne podlage (angl. *conceptual basis*). Zato se je večina urejevalnih organov, pooblaščenih za izdajo računovodskih standardov, v 70. letih 20. stoletja lotila razvoja okvirnih navodil (angl. *conceptual framework*).

4 Zasnove sistemov zunanjega računovodskega poročanja – ameriški GAAP, MSRP, nemška pravila računovodenja in SRS¹⁹.

4.1 Zasnova ameriških GAAP

Okvirna navodila bi lahko opredelili kot poskus prenosa računovodske teorije v uporabo, ki naj bi zagotavljal osnovo tako za razvoj novih standardov kot tudi za presojo obstoječih²⁰. Iz Tabele 1, kjer je podano časovno zaporedje razvoja okvirnih navodil po svetu, je jasno razvidno, da je prvi institucionalizirani korak na tem področju storilo Ameriško združenje računovodskih strokovnjakov²¹, ki je

že leta 1936 izdalo preizkusno stališče o računovodskih načelih, ki vplivajo na poročila kapitalističnih družb²² (Higson, 2003:64-65). Preizkusno stališče je odražalo prevladujočo miselnost tistega časa, da je izkaz poslovnega izida najpomembnejši računovodski izkaz in da računovodenje v bistvu ni proces vrednotenja (angl. *valuation*), ampak proces razporejanja odhodkov in prihodkov med obravnavanim obračunskim obdobjem in prihodnjimi obračunskimi obdobji (AAA, 1936:188; v Liang, 2001:225).

Vse do 60. let 20. stoletja, ko je spet Ameriško združenje računovodskih strokovnjakov izdalo stališče o temeljni računovodski teoriji²³, je na tem področju dejansko vladalo zatišje. Omenjeno stališče je pomembno, ker se je osredotočilo na informacijske potrebe uporabnikov računovodskih izkazov, pri čemer je bilo računovodenje opredeljeno kot proces prepoznavanja, merjenja in posredovanja gospodarskih informacij, ki uporabnikom informacij dopuščajo oblikovanje utemeljenih presoj in odločitev (AAA, 1966:1; v Higson, 2003:65). Med zunanje uporabnike informacij so se šteli sedanji in možni vlagatelji (investitorji), posojilodajalci, zaposlenci, borze, vladni organi, kupci in drugi²⁴ (AAA, 1966:20; v Higson, 2003:65).

Leta 1973 ustanovljeni FASB, ki je nastal kot odgovor na kritike javnosti na račun zunanjega računovodskega poročanja v ZDA²⁵, se je kar kmalu po nastanku lotil oblikovanja okvirnih navodil in je tako leta 1976 izdal preizkusne zaključke o namenih računovodskih izkazov podjetij²⁶, kjer so bile spet poudarjene potrebe uporabnikov

¹⁹ Več o tem v slovenskem jeziku lahko najdete v Novak (2006).

²⁰ Prirejeno po Higson (2003:62) in Davies et al. (1999:53, v Higson, 2003:63). Sicer bi verjetno lahko govorili tudi o okvirnih navodilih na osebni ravni, kajti vsak posameznik, ki se resneje ukvarja z računovodstvom, si ustvari lastna okvirna navodila za razlago računovodenja, vendar se bomo tukaj omejili na okvirna navodila organov, ki so pooblaščenih za izdajo računovodskih standardov.

²¹ Angl. *American Accounting Association*, krajše AAA – organizacija, katere člani so profesorji računovodstva na univerzah (Turk, 2002:16).

²² Angl. *A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports*.

²³ Angl. *A Statement of Basic Accounting Theory*, krajše ASOBAT.

²⁴ Podobno usmeritev najdemo tudi v stališču sveta za računovodske standarde številka 4 »Temeljne zasnove in načela računovodskih izkazov pridobitnih podjetij« (angl. *Accounting Principles Board (APB) Statement No 4: Basic Concepts and Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*) iz leta 1970, kjer je navedeno, da je glavni namen finančnega računovodstva in računovodskih izkazov, da oskrbijo uporabnike računovodskih izkazov z denarno izraženimi informacijami o podjetju, ki so uporabne za sprejemanje gospodarskih odločitev (APB, 1970:32; v Higson, 2003:67). Odbor za računovodske standarde (angl. *Accounting Principles Board* – odslej APB) je bil v letih med 1959 in 1973 organ v sklopu Ameriškega inštituta potrjenih računovodskih strokovnjakov (angl. *American Institute of Certified Public Accountants* - odslej AICPA), ki je nadomestil leta 1937 ustanovljeni Svet za računovodske postopke (angl. *Committee on Accounting Procedures* - odslej CAP). Sam CAP ni imel ambicij razviti vsesplošne računovodske standarde, zato je pri reševanju spornih računovodskih problemov uporabljal »ad hoc« in pragmatičen pristop. Tako je CAP do vključno 1958 izdal 51 računovodskih raziskovalnih biltenov (angl. *Accounting Research Bulletin*, krajše ARB), ki jih je podpirala tudi Komisija za vrednostnice (vrednostne papirje) in borze (angl. *Securities and Exchange Commission* – odslej SEC) in so tako v tistem času predstavljali edini vir računovodskih standardov v ZDA. Kot posledico potreb po novem pristopu k razvoju računovodskih standardov je potem AICPA leta 1959 ustanovil APB, ki je do vključno leta 1973 izdal 31 mnenj (angl. *opinions*) in 4 stališča (angl. *statements*) (Riahi-Belkaoui, 2004:127-128).

²⁵ Kot odgovor na kritike javnosti na račun zunanjega računovodskega poročanja v ZDA je Ameriški inštitut potrjenih računovodskih strokovnjakov (angl. *American Institute of Certified Public Accountants* - odslej AICPA) leta 1971 ustanovil odbor za pripravo študije o nastajanju finančnoracunovodskih standardov, ki je po predstojniku odbora Francisu M. Wheatu postal znan kot Wheatov odbor. Ta je v svojem poročilu leta 1972 zaključil, da se mora za zagotovitev javnega zaupanja v zunanje računovodsko poročanje način nastajanja finančnoracunovodskih standardov bistveno spremeniti, zato je priporočil nastanek glede na APB veliko bolj neodvisnega Odbora za finančnoracunovodske standarde (odslej FASB) (Riahi-Belkaoui, 2004:19). Poslanstvo FASB je snovanje in izboljševanje finančnoracunovodskih standardov, ki so namenjeni usmerjanju in izobraževanju javnosti, kamor spadajo izdajatelji (računovodskih poročil), revizorji in uporabniki računovodskih informacij. V bistvu FASB poleg finančnoracunovodskih standardov razvija tudi široko zasnovane računovodske zamisli (angl. *broad accounting concepts*), zagotavlja pa tudi smernice za uporabo standardov. FASB ima sedem članov, ki jih imenujejo skrbniki; enega izmed njih skrbniki imenujejo za predsednika (FASB, 2005:1).

²⁶ Angl. *Tentative Conclusions on Objectives of Financial Statements for Business Enterprises*.

računovodskih izkazov in uporabnost za sprejemanje odločitev (Higson, 2003:67), tovrstna usmeritev pa se je potem odrazila tudi v uradnih okvirnih navodilih FASB²⁷.

Okvirna navodila FASB se uradno imenujejo FASB zamisli finančnega računovodstva (angl. FASB *Financial Accounting Concepts*), ki jih sestavlja več SFAC, o katere smo že predstavili v Tabeli 1 in jih je FASB izdal postopoma. Prvi SFAC, torej SFAC 1 »Nameni zunanjega računovodskega poročanja«, je FASB izdal novembra 1978. V njem je poudarjeno, da ima računovodsko poročanje sicer tako zunanji kot notranji vidik, vendar se ta izjava osredotoči samo na zunanji vidik (SFAC 1.29). Računovodski izkazi so sicer osrednji del postopka zunanjega računovodskega poročanja, vendar se določene uporabne informacije lahko posredujejo bolje ali celo samo skozi druga sredstva zunanjega računovodskega poročanja (SFAC 1.5-6), prav tako pa zunanje računovodsko poročanje ni edini vir informacij, ki ga potrebujejo posamezniki pri sprejemanju gospodarskih odločitev v zvezi s podjetji (SFAC 1.22), kar prikazujemo v Sliki 2.

Četudiračunovodskiizkazilahkovsebujejoinformacije tudi od drugod in ne samo iz računovodskih razvidov (angl. *accounting records*), so računovodstva praviloma organizirana na podlagi sestavin računovodskih izkazov, tj. sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov ipd. (SFAC 1.6). Zunanje računovodsko poročanje naj bi tako zagotavljalo informacije, ki so koristne tako za sedanje kot za možne vlagatelje in posojilodajalce ter ostale uporabnike za sprejemanje razumnih naložbenih, posojilodajalskih in drugih podobnih odločitev. Posredovane informacije morajo biti razumljive vsem, ki primerno poznajo poslovno in gospodarsko delovanje ter so pripravljeni proučevati informacije kolikor toliko prizadevno (SFAC 1.34).

Potemtakem naj bi torej zunanje računovodsko poročanje zagotavljalo informacije, ki bodo uporabnikom v pomoč pri ocenjevanju zneskov, časovnega okvirja in negotovosti bodočih čistih denarnih pritokov (angl. *net cash inflows*) posameznega podjetja²⁸ (SFAC 1.37).

V nadaljevanju sledi še prikaz okvirnih navodil oziroma drugih zasnov v MSRP²⁹, pri računovodenju v Nemčiji in v SRS.

4.2 Zasnova MSRP

Okvirna navodila UOMRS³⁰ se uradno imenujejo okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov. Že iz imena lahko torej razberemo, da ta okvirna navodila pokrivajo ožje področje od okvirnih navodil FASB, kajti zadnja imajo ambicijo pokrivati ne samo računovodskih izkazov, ampak kar celotno zunanje računovodsko poročanje, kar je lepo razvidno iz slike 2. Okvirna navodila UOMRS se nanašajo na računovodske izkaze za splošne namene in bi torej v sliki 2 pokrivala samo prvo površino. Taki računovodski izkazi se pripravljajo in predstavljajo vsaj enkrat letno, namenjeni pa so informiranju širokega kroga uporabnikov. Nekateri od teh uporabnikov lahko zahtevajo in so tudi pooblaščenim dobiti dodatne informacije, poleg tistih, ki jih vsebujejo računovodski izkazi. Številni uporabniki pa se morajo zadovoljiti z računovodskimi izkazi kot glavnim virom računovodskih informacij, zato je treba take računovodske izkaze pripravljati in predstavljati tako, da upoštevajo potrebe uporabnikov (Okvirna navodila UOMRS.6).

Med uporabnike računovodskih izkazov se štejejo sedanji in možni vlagatelji, posojilodajalci, dobavitelji in drugi dajalci blagovnih kreditov, kupci, vlade in njihovi

²⁷ Flegm (1989:90-99) trdi, da okvirna navodila FASB v veliki meri temeljijo na študiji v okviru AICPA z naslovom »Nameni računovodskih izkazov« (angl. *Objectives of Financial Statements*), imenovani po predstojniku delovne skupine, ki je izdelala študijo, Robertu E. Truebloodu tudi »Truebloodovo poročilo« (angl. *Trueblood Report*). Truebloodovo poročilo je vsebovalo priporočila za uporabo v prihodnost usmerjenih (angl. *forward looking*), na vrednosti (angl. *value based*) temelječih podatkih. Zanimivo je, da je po Flegmovem mnenju bilo to poročilo vsaj tako radikalno kot raziskovalna študija o računovodenju (angl. *Accounting Research Study*) številka 1 iz leta 1961 »Temeljna računovodska izhodišča« (angl. *Basic Postulates of Accounting*), ki jo je napisal Maurice Moonitz; ter študija o računovodskih raziskavah številka 3 iz leta 1962 »Preizkusni niz splošnih računovodskih načel za pridobitna podjetja« (angl. *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*), ki jo je napisal Robert Sprouse. Obe študiji je AICPA oziroma APB zavrnil kot »preveč radikalno različni« od obstoječe zamisli računovodenja. AICPA je tovrstne raziskovalne študije naročal od neodvisnih raziskovalcev oziroma članov z namenom, da bi vzpodbudili razpravo o spornih vprašanjih, preden bi APB izdal mnenje oziroma stališče (Riahi-Belkaoui, 2004:128).

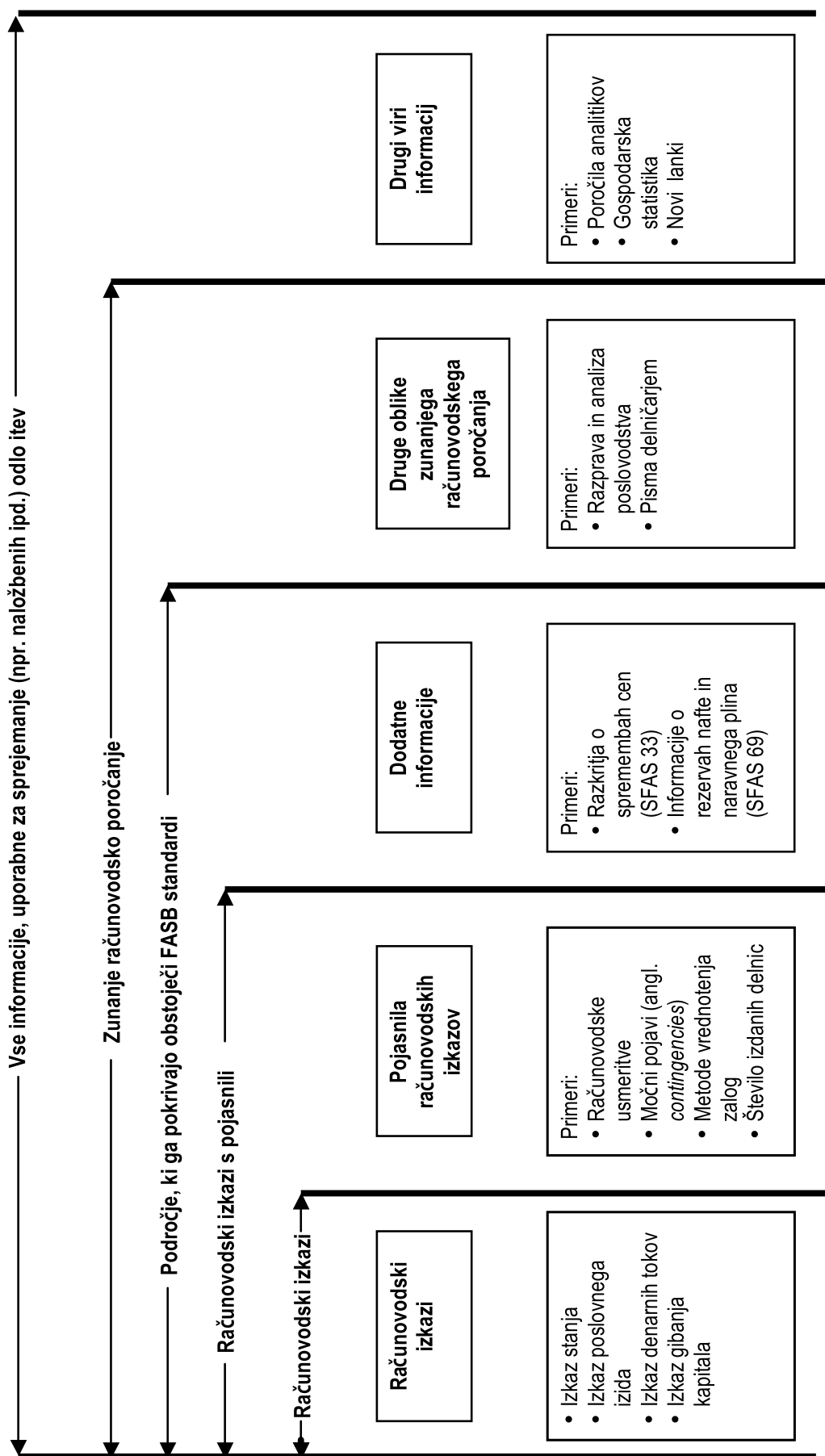
²⁸ Uporabniki lahko (bolje) ocenijo bodoče čiste denarne pritoke posameznega podjetja, če so jim na voljo informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja podjetja (povzeto po SFAC 1.40, 42 in 43).

²⁹ Po našem mnenju bi bil slovenski prevod angleške besedne zveze *International Financial Reporting Standards* (krajše *IFRS*) mednarodni standardi **zunanjega** računovodskega poročanja sicer ustreznejši in natančnejši od obstoječega, kar nakazuje tudi angleška beseda *financial*. Neizpodbitno dejstvo namreč je, da MSRP predpisujejo izključno pravila za zunanje računovodsko poročanje. Na to dejstvo opozarja tudi Odar (2004, 11), ki pravi da so SRS širši kot MSRP. Kljub tem ugotovitvam smo se odločili, da ne bomo vnašali nepotrebne terminološke zmede in bomo tako v delu uporabljali termin mednarodni standardi računovodskega poročanja in kratico MSRP, katero smo zasledili tudi npr. v Vezjak (2003) in Odar (2004). MSRP dejansko vključujejo:

- mednarodne računovodske standarde – MRS (izdane do aprila 2001),
- pojasnila Strokovnega odbora za pojasnjevanje – SOP (angl. *Standing Interpretations Committee* – SIC) (izdana do marca 2002),
- mednarodne standarde računovodskega poročanja – MSRP (izdani od aprila 2002) in
- pojasnila Odbora za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (angl. *International Financial Reporting Interpretations Committee*, krajše *IFRIC*) – pojasnila OPMSRP (izdana od marca 2002).

³⁰ Okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov v sklopu zbirke MRS je Svet za mednarodne računovodske standarde (odslej SMRS) (angl. *International Accounting Standards Committee*, krajše *IASC*) odobril za objavo aprila 1989, objavljena pa so bila julija 1989. SMRS je bil ustanovljen junija 1973 kot organ za razvijanje in izdajanje mednarodnih računovodskih standardov (odslej MRS). Aprila 2001 je SMRS nadomestil Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde – odslej UOMRS (angl. *International Accounting Standards Board*, krajše *IASB*), organ ki razvija in izdaja MSRP. UOMRS je okvirna navodila za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov prevzel aprila 2001.

Slika 2: Razmerja med informacijami za sprejemanje odločitev, zunanjim računovodskim poročanjem ter računovodskimi izkazi v okvirnih navodilih FASB.



Vir: SFAC 5.

organi ter javnost. Vsi ti uporabljajo računovodske izkaze, da bi zadovoljili nekatere svoje različne potrebe po informacijah (Okvirna navodila UOMRS.9).

Ob gospodarskih odločitvah potrebujejo uporabniki informacij iz računovodskih izkazov predvsem oceno zmožnosti podjetja, da pridobiva denarna sredstva in njihove ustreznike, zraven pa tudi oceno časovnega okvira in gotovosti za to. Ta zmožnost namreč končno določa npr. zmožnost podjetja plačevati svoje zaposlence in dobavitelje, plačevati obresti, vračati posojila in izplačevati čisti dobiček svojim lastnikom. Uporabniki lahko zmožnost podjetja, da pridobiva denarna sredstva in njihove ustreznike, ocenijo bolje, če so jim na voljo informacije, osredotočene na finančni položaj, uspešnost in spremembe finančnega položaja podjetja (Okvirna navodila UOMRS.15). Namen računovodskih izkazov je nuditi informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja podjetja, ki so koristne širokemu krogu uporabnikov pri gospodarskem odločanju (Okvirna navodila UOMRS.12). Računovodski izkazi, pripravljeni s tem namenom, zadovoljujejo splošne potrebe večine uporabnikov. Ne nudijo pa vseh informacij, ki bi jih uporabniki morebiti potrebovali pri gospodarskem odločanju, ker računovodski izkazi večinoma prikazujejo posledice preteklih dogodkov in ne ponujajo vedno informacij, ki niso izražene v denarni merski enoti (Okvirna navodila UOMRS.13).

Okvirna navodila UOMRS so bila izdana kasneje kot okvirna navodila FASB, zato seveda ni preveč presenetljivo, da so tudi v okvirnih navodilih UOMRS poudarjene informacijske potrebe uporabnikov računovodskih izkazov, tj. uporabnost informacij za sprejemanje gospodarskih odločitev, ki temeljijo na oceni prihodnjih denarnih tokov podjetja. Je pa po našem mnenju v okvirnih navodilih UOMRS v primerjavi z okvirnimi navodili FASB kot namen računovodskih izkazov dosti bolj poudarjen prikaz skrbništva posloводства (angl. *stewardship*), kajti v prvih je prikaz skrbništva naveden takoj za uporabnostjo pri odločanju, medtem ko je v drugih omenjeno šele v 50. odstavku.

Tako v 14. odstavku okvirnih navodil UOMRS najdemo, da računovodski izkazi prikazujejo tudi posledice skrbništva posloводства oziroma odgovornosti (angl. *accountability*) posloводства za sredstva, ki so mu zaupana. Uporabniki, ki želijo oceniti skrbništvo ali odgovornost

posloводства, to storijo s sprejemanjem gospodarskih odločitev³¹; med slednje štejemo na primer vprašanje, ali naj obdržijo ali prodajo svoje pravice, ki izhajajo iz finančne naložbe v podjetje, oziroma ali naj ponovno potrdijo ali zamenjajo posloводство. Zato seveda ne preseneča, da sta se FASB in UOMRS lotila skupnega projekta, katerega glavni cilj je na podlagi obojnih okvirnih navodil (ki so potrebna izboljšanj, posodobitev in dopolnitev) razviti skupna okvirna navodila, kar pa bo verjetno dolgotrajen proces, ki bo trajal vsaj nekaj let (Bullen in Crook, 2005:1 in 14). Ob tem pa poudarjamo, da se uredba EU o uporabi mednarodnih računovodskih standardov ne nanaša na Okvirna navodila UOMRS, ki tako niso obvezujoča pri pripravljanju skupinskih računovodskih izkazov nekaterih družb s sedežem na področju EU.

4.3 Zasnova nemških pravil računovodenja

Za nemško računovodenje za poslovne namene bi lahko rekli, da temelji na načelih pravnega knjigovodenja (nem. *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, krajše GoB), tako da je splošno pravilo, da morajo biti računovodski izkazi pripravljeni v skladu s temi načeli (HGB § 243 (1); v Ballwieser, 2001 : 1244), pri čemer pa ta načela niso v celoti opredeljena in zapisana v zakone (Alexander in Archer, 2000 : 550). Najpomembnejši zakon, ki ureja področje računovodenja, je trgovinski zakonik (nem. *Handelsgesetzbuch*, krajše HGB), ki najprej podaja pravila za vse oblike podjetij, potem pa še natančnejša pravila za vsako obliko podjetij posebej, kot npr. za kapitalske družbe³².

Druge značilnosti je tesna povezanost poslovnega in davčnega računovodenja, kajti posamični oziroma ločeni razvidi predstavljajo pravno osnovo za plačevanje davkov (d'Arcy et al., 2003 : 8) in se torej računovodski izkazi za zunanje računovodsko poročanje prilagodijo zahtevam davčne zakonodaje (Lischer in Märkl, 1997 : 49).

Zaradi nemške ureditve, kjer zunanje računovodsko poročanje ureja trgovinski zakonik, je zadnja instanca na področju zunanjega računovodskega poročanja načeloma nemško vrhovno civilno sodišče (nem. *Bundesgerichtshof*). Ker pa načelo vplivnosti (nem. *Maßgeblichkeitsprinzip*) določa, da je poslovno računovodenje tudi osnova za davčno računovodenje, potem mora vrhovno finančno sodišče (nem. *Bundesfinanzhof*) v zvezi z davčnimi zadevami

³¹ Pri skrbništvu posloводства (angl. *stewardship*) bi lahko ločili dva vidika. Prvi vidik je varovanje sredstev (angl. *custodianship*), ki so zaupana poslovodu, in zajema v glavnem odgovornost za preprečevanje kraja in prevar, medtem ko je drugi vidik presojanje uspešnosti (angl. *performance*) gospodarjenja z zaupanimi sredstvi (Higson, 2003:45). V 53. odstavku SFAC 1 najdemo, da zunanje računovodsko poročanje in računovodski izkazi sicer ne morejo ločiti uspešnost posloводства (angl. *management performance*) od uspešnosti samega podjetja (angl. *enterprise performance*), pri čemer so informacije o dobičku navadno izhodišče za ocenjevanje skrbništva posloводства. To si lahko razlagamo, da dobiček podjetja načeloma zagotavlja, da je posloводство dobro opravilo svojo nalogo varovanja sredstev. Po drugi strani pa na podlagi dobička ni mogoče presojati o uspešnosti gospodarjenja posloводства z zaupanimi sredstvi, kajti za to so potrebni podatki o okoliščinskih oziroma oportunitetnih stroških.

³² Resnično in pošteno prikazovanje se zahteva samo za kapitalske družbe (HGB § 264 (2), v Ballwieser, 2001:1244), pri čemer sama zamisel resničnega in poštenega prikazovanja iz 4. računovodske direktive Evropske skupnosti ni natančno opredeljena. Čeprav je sama zamisel izposojena iz Velike Britanije, je z vključitvijo v 4. direktivo postala del evropskega prava, tako da je zadnja stopnja za opredeljevanje resničnega in poštenega prikazovanja evropsko sodišče pravice (angl. *European Court of Justice*) (Van Hulle, 1993:99; Ordelheide, 1993:82). Tako uporaba zapisanih računovodskih pravil, tj. načel pravnega knjigovodenja, praviloma zadostuje, da se doseže resnično in pošteno prikazovanje. V primerih, kjer to ne zadostuje, se resnično in pošteno prikazovanje lahko doseže z razkritjem dodatnih informacij v pojasnilih računovodskih izkazov (Ordelheide, 1996:504). Kadar pa v izjemnih primerih ne zadostuje niti to, pa se dovoljuje in zahteva odmik od zapisanih računovodskih pravil. Odmik mora biti razkrit in obrazložen v pojasnilih računovodskih izkazov skupaj z izkazanimi učinki na sredstva, dolgove, finančni položaj in poslovni izid (Van Hulle in van der Tas, 2001:796).

pogosto tolmačiti tudi poslovno računovodska določila, s čimer je v veliki meri dejansko pridobilo nadzor nad uvajanjem in oblikovanjem poslovnoračunovodskih določil (Lischer in Märkl, 1997:50). Poleg že omenjenega principa vplivnosti pa v Nemčiji poznajo tudi »načelo povratne vplivnosti« (nem. *umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip*). To načelo določa, da mora podjetje, ki je izbralo določeno metodo za potrebe davčnega računovodenja, npr. pri izrednih odpisih, to metodo potem uporabiti tudi za potrebe poslovnega računovodenja (Lischer in Märkl, 1997:51). Izkazi so za obojne namene lahko enaki, če se podjetje v svojih računovodskih izkazih odpove določenim postavkam na strani sredstev, kot npr. zagonskim stroškom³³ in določenim rezervacijam, ki za davčne namene niso priznane (Ballwieser, 2001:1250)³⁴.

Posebnost nemškega finančnega računovodstva je poudarjeno načelo previdnosti (angl. *prudence*), zaradi česar smo priča konzervativnemu izkazovanju dobička in posledično vrednosti čistih sredstev (angl. *net assets*). Na ta način je pri zunanem računovodskem poročanju v ospredju zaščita upnikov in ne zagotavljanje dobrih informacij za gospodarsko odločanje, čemur smo bili priča v okvirnih navodilih UOMRS in FASB. Lahko bi celo rekli, da je tovrstna ureditev verjetno posledica mišljenja, da sta zadrževanje čistega dobička in najemanje bančnih posojil ustreznejši obliki dolgoročnega financiranja kot pa izdaja kapitalskih finančnih instrumentov na kapitalskih trgih (Ballwieser, 2001:1223).

Zaradi številnih kritik obstoječega urejanja računovodenja in mednarodnega usklajevanja so v Nemčiji leta 1998 ustvarili pogoje za ustanovitev Sveta za nemške računovodske standarde (nem. *Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee*, odslej DRSC), ki ga je nemško zvezno ministrstvo za pravosodje (nem. *Bundesministerium der Justiz*) pooblastilo kot organizacijo za izdajo nemških računovodskih standardov (nem. *Deutsche Rechnungslegungs Standards*, odslej DRS) (Uvod v DRS).

Cilji DRSC so razvijati računovodske standarde za področje skupinskega zunanega računovodskega poročanja, zastopati nemške interese v mednarodnih organizacijah s področja računovodstva in svetovati pri razvijanju računovodske zakonodaje (Nobes in Parker, 2004, 253). Pod okriljem DRSC deluje Upravni odbor

za nemške računovodske standarde (nem. *Deutsche Standardisierungsrat*, odslej DSR), ki ga sestavlja 7 neodvisnih strokovnih članov³⁵ (Roberts et al., 2002:293).

Izdane standarde mora sicer nemško zvezno ministrstvo za pravosodje enako kot v Sloveniji objavljati v Uradnem listu, vendar standardi predstavljajo dejansko samo priporočila, ki jih lahko zavrne odločitev ustreznega sodišča (Nobes in Parker, 2004:253). Ker ne morejo spremeniti zakonodaje, ki ureja področje računovodenja, ti standardi dejansko samo omejujejo zakonske možnosti in zapolnjujejo vrzeli v zakonu³⁶ (d'Arcy et al., 2003:8).

4.4 Zasnova SRS

Slovenska teoretska zamisel računovodenja je predstavljena v kodeksu računovodskih načel. Ta je bil prvokrat oblikovan in sprejet leta 1972, v zadnji dopolnjeni obliki pa ga je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo (odslej SIR) 22. marca 1995. SRS izhajajo iz tega splošnega domačega teoretskega okvira. Računovodska načela obravnavajo pojmovanje računovodenja, obdelujejo njegove temeljne značilnosti ter so podlaga za računovodske usmeritve v zvezi z vsebino in merjenjem gospodarskih kategorij ter njihovim računovodskim izkazovanjem in pojasnjevanjem. Računovodski standardi pa podrobneje obdelujejo računo-vodska načela glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in hrambe računovodskih podatkov in informacij (Uvod v SRS).

SRS so obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih oblikuje Slovenski inštitut za revizijo (odslej SIR). Njihovo oblikovanje je spodbudil 5. člen zakona o računovodstvu iz leta 1989, torej še za časa, ko je bila Slovenija še del Jugoslavije, ki je vrhovno strokovno organizacijo pooblastil, naj namesto države, ki je dotlej z zakoni in drugimi predpisi urejala računovodenje samostojno ter skladno z razvojem stroke v svetu in domačimi dosežki, oblikuje svoje strokovne standarde. V Republiki Sloveniji so takšno smer razvijanja strokovnih standardov nadaljevali zakon o gospodarskih družbah in zakon o revidiranju ter drugi zakoni, ki se sklicujejo nanju (Uvod v SRS – celotno podpoglavje je povzeto iz tega vira,

³³ Pri nemškem računovodenju se nam zdi zanimiva rešitev, kjer lahko kapitalske družbe pri sredstvih v bilanci stanja vodijo postavko zagonski in razširitveni stroški (angl. *expenses for the start-up and expansion of the business*, nem. *Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs*), kamor npr. spadajo stroški organiziranja in načrtovanja (angl. *organization and planning costs*), ne pa tudi ustanovitveni stroški (angl. *formation costs*), kamor spadajo pravni in pisarniški stroški, ki nastajajo pri ustanavljanju pravne osebe in jih je potrebno izkazati kot odhodke takoj ob nastanku. Vendar ta postavka ni opredeljena kot sredstvo in se nahaja med sredstvi izključno iz praktičnih razlogov (angl. *accounting convenience*) kot pomoč pri oblikovanju bilance stanja (nem. *Bilanzierungshilfe*) (Ballwieser, 2001:1278). Ta postavka se nahaja v bilanci stanja nad osnovnimi sredstvi in je obrazložena v pojasnilih. Oblikovanje postavke ne povečuje bilančnega dobička in jo je potrebno prvo leto amortizirati po amortizacijski stopnji, ki ne sme biti manjša od 25 % (Ballwieser, 2001:1280).

³⁴ Ocenjuje se, da od 90 do 95 % vseh podjetij izdeluje enake posamične izkaze tako za davčne kot za poslovne namene (Döllerer, 1983:159; v Ballwieser, 2001:1250).

³⁵ Gre torej za model, ki posnema ureditev v ZDA s FASB.

³⁶ Ker je Nemčija članica EU, seveda veljajo zahteve uredbe o uporabi MSRP tudi za vse družbe, katerih vrednostnice kotirajo na organiziranem trgu vrednostnic in imajo sedež v Nemčiji ter so zavezane k skupinjenju, da morajo svoje skupinske računovodske izkaze za poslovna leta po 31. 12. 2004 izdelovati v skladu z MSRP, ki jih je potrdila Evropska komisija. Nemška vlada pa je oznanila, da bo uresničila v uredbi predvidene možnost in bo dopustila, da lahko vsa podjetja izdelujejo svoje skupinske računovodske izkaze v skladu z MSRP. Tako lahko zaključimo, da se je število podjetij, na katere se DRS nanašajo, sčasoma občutno skrčilo, zato seveda ne čudi, da se je DSR odločil za intenzivnejše sodelovanje z UOMRS z namenom približevanja obojnih standardov (Uvod v DRS).

zato ga ne bomo več citirali). Tako so bili prvi SRS izdani leta 1993 z začetkom veljavnosti 1. januar 1994.

SRS so do sedaj bili že dvakrat prenovljeni, in sicer prvič leta 2001 s pričetkom veljavnosti 1. januar 2002, zaradi česar smo jih poimenovali SRS 2002, drugič pa leta 2005 s pričetkom veljavnosti 1. januar 2006, zaradi česar smo jih poimenovali SRS 2006. SRS temeljijo na zakonu o gospodarskih družbah. SRS določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve. So torej pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila in zahteve računovodenja podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe.

SRS sprejme SIR v soglasju z ministroma, pristojnima za gospodarstvo in finance. Ministra, pristojna za gospodarstvo in finance, pred odločitvijo o soglasju z javnim pozivom omogočita zainteresiranim osebam, da nanje podajo mnenje. Po prejemu soglasja jih mora SIR objaviti v Uradnem listu Republike Slovenije (ZGD-1.54(7)). SRS določijo zlasti (ZGD-1.54(7)):

- vsebino in členitev izkaza denarnih tokov in izkaza gibanja kapitala,
- pravila o vrednotenju računovodskih postavk in
- pravila o vsebini posameznih postavk v računovodskih izkazih in pojasnilih teh postavk v prilogi k izkazu.

SRS ne smejo biti v nasprotju z novim zakonom o gospodarskih družbah (odslej ZGD-1), ki je bil sprejet 4. aprila, objavljen 19. aprila, veljati pa je začel 4. maja 2006, in drugimi zakoni, ki urejajo pravila o računovodenju posameznih pravnih oseb, ter s predpisi, izdanimi na njihovi podlagi (ZGD-1.54(8)). SRS morajo povzemati vsebino Direktive 78/660/EGS in Direktive 83/349/EGS, tj. 4. in 7. direktive, in v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z MSRP (ZGD-1.54(9)).

Kljub temu pa niti v kodeksu računovodskih načel niti v uvodu v SRS ne najdemo jasno izraženega namena zunanega računovodskega poročanja in računovodskih izkazov. Vzrok morda tiči v večji ambicioznosti SRS, saj želijo biti širši kot MSRP in poleg pravil za zunanje računovodsko poročanje predpisujejo tudi strokovna pravila za notranje računovodsko poročanje in računovodenje v najširšem pomenu besede³⁷.

5 Zaključek

Ugotavljamo, da je za razumevanje razlik v sistemih zunanega računovodskega poročanja potrebno poznati vzroke, ki vplivajo na značilnosti računovodskih informacij. Različni avtorji jih različno razvrščajo, pri čemer so izpostavljeni naslednji: politični in gospodarski sistem, pravni sistem,

sistem zunanega financiranja podjetij, sistem obdavčitve podjetij ter razvitost računovodske stroke. Nekateri avtorji pa poudarjajo tudi pomen kulturnih dejavnikov. Upoštevati pa je potrebno tudi temeljne filozofske predpostavke zunanega računovodskega poročanja in njihova najbolj pogosta nasprotovanja.

Sistemi zunanega računovodskega poročanja se seveda v času spreminjajo, kar je lepo vidno tudi v primeru ZDA. Ker pa so ZDA država z dominantnim gospodarstvom v svetu, je opaziti nevarnost vsiljevanja njihovega modela zunanega računovodskega poročanja ostalemu svetu, tako da tudi MSRP povzemajo številne rešitve iz ameriških GAAP. Oba sistema bi tako lahko po osnovi uvrstili v angloameriško skupino sistemov zunanega računovodskega poročanja, kjer so v ospredju informacijske potrebe uporabnikov za sprejemanje gospodarskih odločitev, hkrati pa je v MSRP precej bolj poudarjena tudi skrbniška vloga posloводства. Nemški model zunanega računovodskega poročanja je zraven francoskega in italijanskega modela značilen celinsko-evropski model zunanega računovodskega poročanja, kjer je poudarjeno načelo previdnosti, zaradi česar smo priča konzervativnemu izkazovanju dobička in posledično vrednosti čistih sredstev, pri čemer je pri zunanjem računovodskem poročanju v ospredju zaščita upnikov in ne zagotavljanje dobrih informacij za gospodarsko odločanje. Vendar pa se tudi tovrstni sistemi ne morejo upreti pritisku razvoja zunanega računovodskega poročanja v svetu. SRS so sicer okvirno omejeni in morajo biti usklajeni z zakonom o gospodarskih družbah, kar spominja na nemško ureditev, vendar so po drugi strani v veliki meri usklajeni z MSRP, kar lepo manifestira različne možnosti, ki jih nudijo računovodske direktive EU. Menimo pa, da predstavlja urejanje zunanega računovodskega poročanja z računovodskimi standardi precej bolj prožen način urejanja tega področja kot je to z zakoni. Hkrati pa SRS ne pokrivajo samo zunanega računovodskega poročanja, temveč tudi potrebe po informacijah za notranje potrebe.

V prihodnosti pričakujemo vedno večjo veljavo MSRP, ki bodo vedno bolj usklajeni z ameriški GAAP, kar je možno sklepati iz različnih skupnih projektov kot npr. razvoj skupnih okvirnih navodil ter »Sporazuma iz Norwalka« iz leta 2002, s katerim sta se FASB in UOMRS obvezala, da bosta po svojih najboljših močeh poskušala a) čim prej doseči popolno združljivost (angl. *compatibility*) obstoječih računovodskih standardov ter b) uskladiti razvojne programe, s čimer bi se dosežena združljivost obdržala. Seveda bo omenjen proces trajal vsaj nekaj let in temu se bomo morali prilagajati tako v Sloveniji kot tudi Nemčiji.

³⁷ Ker SRS temeljijo na domačem kodeksu računovodskih načel, je v njih zajeto področje precej širše od področja, ki ga za zdaj obravnavajo MSRP (1. odstavek 2. poglavja uvoda v SRS, podobno tudi Odar (2004:11)). V 3. odstavku 1. poglavja uvoda v SRS tako najdemo zapis, da je posebnost SRS, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Niso torej usmerjeni zgolj v zunanje računovodsko poročanje o dosežkih v preteklosti. Opažamo pa, da kljub dejstvu, da najdemo v uvodu v SRS kot prvo poglavje z naslovom »Namen slovenskih računovodskih standardov«, je v njem dejansko zelo malo napisanega o namenu SRS, pri čemer je oprijemljiv samo že omenjeni 3. odstavek. Po drugi strani pa to morda niti ni slabo, kajti Dopuch in Sunder (1980:17; v Higson, 2003:67-68) ugotavljata, da je nejasno, kaj je mišljeno s terminom »namen«, če se le-ta nanaša na dejavnost (angl. *activity*). Tako poudarjata, da imajo lahko cilje in namene ljudje, torej, da je to lastnost živega, ne pa dejavnosti. Kljub temu pomisleku pa večina urejevalnih organov še naprej uporablja termin »namen zunanega računovodskega poročanja« in »namen računovodskih izkazov«.

Literatura in viri

- Accounting Principles Board (APB) (1970). Statement No 4: Basic Concepts and Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, New York (USA): AICPA.
- Alexander, D. & Archer, S. (2000). On the myth of 'Anglo-Saxon' financial accounting, *The International Journal of Accounting*, 35(4): 539–557.
- Alexander, D. & Nobes, C. (2001). *Financial Accounting – an International Introduction*, Harlow (UK): Pearson Education Limited.
- American Accounting Association (AAA) (1936). A tentative statement of accounting principles affecting corporate reports, *The Accounting Review* 11: 187–191.
- American Accounting Association (AAA) (1966). Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, A Statement of Basic Accounting Theory. Sarasota (USA): AAA.
- d'Arcy, A., Mori, M. & Rossbach, C. (2003). The impact of valuation rules for intangible assets in Japanese and German accounts of listed companies, Johann Wolfgang Goethe-Universität, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Working paper series: finance & accounting No 107, dosegljivo na: <http://ideas.repec.org/s/fra/franaf.html>.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S. & Young, M. S. (2003). *Management Accounting*, 4. izdaja, Harlow (UK): Pearson Education Limited.
- Ballwieser, W. (2001). Germany – individual accounts. Transnational Accounting. Uredili: Ordelheide D. in KPMG (urednik), 1218-1351, New York (USA): Palgrave Publishers Ltd.
- Baydoun, N. & Willet, R. (1995). Cultural relevance of western accounting systems to developing countries, *Abacus*, 31(1): 67–92.
- Bullen, H. G. & Crook, K. (2005). A new conceptual framework project, 1–14, dosegljivo na: http://www.fasb.org/project/communications_paper.pdf
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Huges, J. & Nahapiet, J. (1980). The role of accounting in organizations and society, *Accounting, Organizations and Society*, 5(1).
- Chanchani, S. & Macgregor, A. (1999). A synthesis of cultural studies in accounting, *Journal of Accounting Literature*, 18: 1–30.
- Choi, F. D. S. & Mueller, G. G. (1992). *International Accounting*, Prentice Hall.
- Da Costa, R. C., Bourgeois, R. C. & Lawson, W. M. A. (1978). Classification of international financial accounting practices, *International Journal of Accounting Education and Research*, 11: 95–106.
- Davies, M., Paterson, R. & Wilson, A. (1999). *UK GAAP*, 6. izdaja, London (UK): Butterworths Tolley.
- Demski, J. S. (1997). *Managerial Use of Accounting Information*, Norwell (USA): Kluwer Academic.
- Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) (2005). Deutsche Rechnungslegungs Standards (Stand October 2005), Stuttgart (GER): Schäffer-Poeschel Verlag.
- Döllerer, G. (1983). Handelsbilanz ist gleich Steuerbilanz, v J. Baetge (urednik), 1983, 157–177, *Der Jahreabschluss im Widerstreit der Interessen*. Düsseldorf (GER): IDW-Verlag.
- Dopuch, N. & Sunder, S. (1980). FASB's statement on objectives and elements of financial financial accounting: a review, *The Accounting Review*, 55: 1–21.
- Doupnik, T. S. & Salter, S. B. (1995). External environment, culture and accounting practice: a preliminary test of a general model of international accounting development, *The International Journal of Accounting*, 30: 189–207.
- Fechner, H. E. & Kilgore, A. (1994). The influence of cultural factors on accounting practice, *The International Journal of Accounting*, 29: 265–290.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2004). Original Pronouncements as Amended, 2004/2005 Edition, Volumes I, II, III : FASB Statements of Standards 1–150, AICPA Pronouncements, FASB Interpretations, FASB Technical Bulletins, FASB Concepts Statements. Norwalk (USA): FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2005). Facts about FASB, dosegljivo na: http://www.fasb.org/facts/facts_about_fasb.pdf
- Flegm, E. H. (1989). The limitations of accounting, *Accounting Horizons*, 3(3): 90–97.
- Gerboth, D. (1987). The conceptual framework: not definitions, but professional values, *Accounting Horizons*, 1 (September): 1–8.
- Gray, J. S. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, *Abacus*, 24(1): 1–15.
- Higson, A. (2003). *Corporate Financial Reporting – Theory & Practice*, London (UK): SAGE Publications.
- Hofstede, G. (1987). The cultural context of accounting. Accounting and Culture. Uredil Cushing, B. E. Washington D.C. (USA): American Accounting Association.
- Inštitut za slovenski jezik Frana Ramovša ZRC SAZU in avtorji. Slovar slovenskega knjižnega jezika, elektronska izdaja, verzija 1.0. Ljubljana (SLO): DZS d.d, Založništvo literature.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2002). Mednarodni računovodski standardi 2001, Ljubljana (SLO): Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2005). Mednarodni standardi računovodskega poročanja 2004 z mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili Stokovnega odbora za pojasnjevanje (neuradna prečiščena besedila), glavni urednik Stanko Koželj, Ljubljana (SLO): Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2006). International Financial Reporting Standards (IFRSs), London (UK): International Accounting Standards Committee Foundation.
- Kieso, D. E., Weygandt J. J. & Warfield, T. D. (2005). *Intermediate Accounting*, 11. izdaja, New York (USA): John Wiley & Sons Inc.
- Knez, R. (2003). Evropsko sodišče v luči niške pogodbe ter pravni viri in njihovi učinki v pravnem redu držav članic, *Revizor*, XIV(2): 153–164.
- Liang, P. J. (2001). Recognition: an information content perspective, *Accounting Horizons*, 15(3): 223–242.
- Lischer, H. J. & Märkl, P. N. (1997). Conformity between financial accounting and tax accounting in the United States and Germany, *WPK-Mitteilungen*, 36(Spec): 91–119.
- Meyer, J. W. (1986). Social environments and organizational accounting, *Accounting, Organization and Society*, 11(4/5): 345–367.
- Mueller, G. G. (1967). *International Accounting*, London (UK): Macmillan.
- Nair, R. D. & Frank W. G. (1980). The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications, *The Accounting Review*, LV(3): 426–450.
- Nobes, C. W. (1983). Judgemental international classification of financial reporting practices, *Journal of Business Finance & Accounting*, 10(1): 1–19.
- Nobes, C. W. (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting, *Abacus*, 34(2): 162–187.
- Nobes, C. W. & Parker, R. (2004). *Comparative International Accounting*, 8. izdaja, Harlow (UK): Pearson Education Limited.

- Novak, A. (2006). Vrednotenje gospodarskih kategorij pri zunanjem računovodskem poročanju, doktorska disertacija, Ljubljana (SLO): Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani.
- Odar, M. (2004). Uveljavljanje mednarodnih standardov ob vstopu Slovenije v Evropsko Unijo, *Zbornik referatov XIX. posvetovanja društva računovodij, finančnikov in revizorjev*, Maribor, 5-20. Maribor (SLO): Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor.
- Ordelheide, D. (1993). True and fair view: A European and a German perspective, *European Accounting Review*, 2(1): 81-90.
- Radenbaugh, L. H. (1975). Environmental factors influencing the development of accounting objectives, standards and practices in Peru, *International Journal of Accounting*, Fall, 39-56.
- Radenbaugh, L. H. & Gray, S. J. (2002). *International Accounting and Multinational Enterprises*, New York (USA): John Wiley & Sons Inc.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting Theory*, London (UK): Thomson Learning.
- Roberts, A. (1995). The very idea of classification in international accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 20(7/8): 639-664.
- Roberts, C., Weetman, P. & Gordon, P. (2002). *International Financial Accounting*, Harlow (UK): Pearson Education Limited.
- Shapiro, B. P. (1997). Objectivity, relativism and truth in external financial reporting: what's really at stake in the dispute? *Accounting, Organizations and Society*, 22(2): 165-185.
- Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo (2005) Slovenski računovodski standardi. Ljubljana (SLO): Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Taylor, P. & Turley, S. (1986). *The Search for Accounting Principles*, New York (USA): AICPA.
- Turk, I., (2002). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*, Ljubljana (SLO): Slovenski inštitut za revizijo.
- Turk, I., Kavčič, S., Kokotec-Novak, M., Koželj, S. & Odar, M. (2004). *Finančno računovodstvo*, Ljubljana (SLO): Slovenski inštitut za revizijo.
- Van Hulle, K. (1993). Truth and untruth about true and fair, *European Accounting Review*, 2(1): 99-104.
- Van Hulle, K. & van der Tas, L. (2001). European Union – individual accounts. *Transnational Accounting*. Uredili: Ordelheide, D. in KPMG. New York (USA): Palgrave Publishers Ltd.
- Vezjak, B. (2003). S priključitvijo k Evropski Uniji tudi v Sloveniji obvezni Mednarodni računovodski standardi, *Revizor*, XIV(11): 30-57.
- Weygandt J. J., Kieso, D. E. & Kimmel, P. D. (2002). *Principles of Financial Accounting*, 6. izdaja, New York (USA): John Wiley & Sons Inc.
- Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). (19.04. 2006), dosegljivo na: <http://www.dz-rs.si/index.php?id=101&st=a&qsn=ZGD&mandate=-1&unid=SZ|C12563A400338836C1257146005D7D98&showdoc=1>.
- Zeff, S. A. (1972). *Forging Accounting Principles in Five Countries*, Champaign (USA): Stripes Publishing.
- Zysman, J. (1983). *Governments, Markets and Growth: Financial Systems and the Politics of Industrial Change*, Ithaca (USA): Cornell University Press.

Aleš Novak je od leta 1998 zaposlen na Fakulteti za organizacijske vede Univerze v Mariboru – od 1998 do 2007 kot asistent, od leta 2007 pa kot docent za predmetno področje »ekonomika in računovodstvo«. V pedagoškem procesu sodeluje pri predmetih Ekonomika I in Poslovodno računovodstvo. Diplomiral in magistriral je na Ekonomsko - poslovni fakulteti Univerze v Mariboru, doktoriral pa leta 2006 na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani. Akademsko leto 2004/2005 je preživel kot Fulbrightov dodoktorski raziskovalni štipendist na Graduate School of Business univerze Fordham v New Yorku v Združenih državah Amerike. Njegova bibliografija obsega 50 bibliografskih enot.
