

UNIVERZA V LJUBLJANI
BIOTEHNIŠKA FAKULTETA
ODDELEK ZA ZOOTEHNIKO

Mateja JAGODIČ

POSEBNOSTI LETNEGA POROČILA KMETIJSKE ZADRUGE

DIPLOMSKO DELO
Visokošolski strokovni študij

**SPECIFICITIES OF ANNUAL REPORT OF AGRICULTURAL
COOPERATIVE**

GRADUATION THESIS
Higher professional studies

Ljubljana, 2016

Diplomsko delo je zaključek visokošolskega strokovnega študija kmetijstva – zootehnika. Delo je bilo opravljeno na Katedri za agrarno ekonomijo, politiko in pravo, Oddelek za zootehniko Biotehniške fakultete Univerze v Ljubljani.

Komisija za študij 1. in 2. stopnje Oddelka za zootehniko je za mentorja diplomskega dela imenovala prof. dr. Francija Avsca.

Recenzent: prof. dr. Emil Erjavec

Komisija za oceno in zagovor:

Predsednik: prof. dr. Janez SALOBIR
Univerza v Ljubljani, Biotehniška fakulteta, Oddelek za zootehniko

Član: prof. dr. Franci AVSEC
Univerza v Ljubljani, Biotehniška fakulteta, Oddelek za zootehniko

Član: prof. dr. Emil ERJAVEC
Univerza v Ljubljani, Biotehniška fakulteta, Oddelek za zootehniko

Datum zagovora:

Podpisana izjavljam, da je naloga rezultat lastnega dela. Izjavljam, da je elektronski izvod identičen tiskanemu. Na univerzo neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravici shranitve avtorskega dela v elektronski obliki in reproduciranja ter pravico omogočanja javnega dostopa do avtorskega dela na svetovnem spletu prek Digitalne knjižnice Biotehniške fakultete.

Mateja Jagodič

KLJUČNA DOKUMENTACIJSKA INFORMACIJA

ŠD	Vs
DK	UDK 631(043.2)=163.6
KG	kmetijstvo/kmetijske zadruga/letna poročila/zakonodaja/Slovenija
KK	AGRIS E40
AV	JAGODIČ, Mateja
SA	AVSEC, Franci (mentor)
KZ	SI-1230 Domžale, Groblje 3
ZA	Univerza v Ljubljani, Biotehniška fakulteta, Oddelek za zootehniko
LI	2016
IN	POSEBNOSTI LETNEGA POROČILA KMETIJSKE ZADRUGE
TD	Diplomsko delo (visokošolski strokovni študij)
OP	VII, 86 str., 7 pregl., 2 sl., 143 vir.
IJ	sl
JJ	sl/en
AI	Diplomska naloga opisuje in preučuje posebnosti letnega poročila kmetijske zadruga, kakor izhajajo iz predpisov o zadrugah in bilančno računovodskih predpisov. Posebnosti letnega poročila kmetijske zadruga izhajajo predvsem iz posebnosti zadruga kot organizacijske oblike s specifičnim namenom, organiziranostjo in poslovanjem, ki temelji na mednarodno priznanih zadrugnih načelih. Obseg in sestavine letnega poročila zadruga so po bilančno računovodskih predpisih odvisne tudi od velikostne uvrstitve zadruga na mikro, male, srednje in velike, medtem ko sama dejavnost zadruga na obseg in obvezne sestavine letnega poročila ne vpliva. Zadruga od leta 2000 uporabljajo za vodenje poslovnih knjig in sestavo letnega poročila računovodske predpise, ki jih vsebujejo Zakon o gospodarskih družbah in na njegovi podlagi izdani podzakonski predpisi – Slovenski računovodski standardi, med katerimi posebnosti letnega poročila in računovodstva zadruga ureja en sam standard, ki glede vprašanj, ki niso urejena, napotuje na uporabo drugih slovenskih računovodskih standardov. Računovodski predpisi so v veliki meri harmonizirani na ravni Evropske unije z računovodskimi direktivami in se zelo pogosto spreminjajo – tako zadruga uporabljajo že tretjo izdajo slovenskih računovodskih standardov. Ob določenih pogojih predpisi EU in Slovenije zahtevajo ali dovoljujejo uporabo mednarodnih računovodskih standardov, ki vračljive članske deleže štejejo za obveznosti in ne lastni kapital, šele razlaga standarda 32 je nakazala kompromisno rešitev oziroma pogoje, ob katerih zadruga lahko šteje članske deleže za lastni kapital. Tudi slovenski računovodski predpisi glede sestave letnega poročila in obveznosti revidiranja zadruga obravnavajo enako kot kapitalske družbe, kar kaže na težnjo v mednarodnih in nacionalnih predpisih, da se zadruga na računovodskem in revizijskem področju v nekaterih pogledih nekritično izenačujejo s podjetji v lasti vlagateljev, kar slabi njihovo prepoznavnost in upoštevanje njihovih posebnosti.

KEY WORDS DOCUMENTATION

DN Vs
DC UDC 631(043.2)=163.6
CX agriculture/agricultural cooperatives/annual report/legislation/Slovenia
CC AGRIS E40
AU JAGODIČ, Mateja
AA AVSEC, Franci (supervisor)
PP SI-1230 Domžale, Groblje 3
PB University of Ljubljana, Biotechnical Faculty, Department of Animal Science
PY 2016
TI SPECIFICITIES OF ANNUAL REPORT OF AGRICULTURAL COOPERATIVE
DT Graduation Thesis (Higher professional studies)
NO VII, 86 p., 7 tab., 2 fig., 143 ref.
LA sl
AL sl/en
AB This Graduation Thesis describes and examines the specificities of annual report by an agricultural cooperative, as laid down in regulations governing cooperatives and relevant balance sheet and accounting reports. Specificities of an agricultural cooperative's annual report derive in particular from the specificity of a cooperative as an organisational entity with a specific purpose, organisation and business activity, which is based upon cooperative principles that are recognised worldwide. According to the applicable balance-sheet and accounting regulations, the scope and integral parts of a cooperative's annual report depend on the classification of cooperatives by their size into the micro, small, medium and large cooperatives, whilst the activity as such of the cooperative does not affect the scope and mandatory integral parts of its annual report. In managing their business books and in drawing up their annual reports, cooperatives have as from 2000 relied on regulations governing the accounting, which include the Companies Act (ZGD-1 - Zakon o gospodarskih družbah), and implementing regulations issued on its basis, including the Slovenian Accounting Standards (Slovenski računovodski standardi), whereof a single standard governs the specificities of annual reports and accounting of cooperatives. In cases of unregulated issues, this latter standard refers to other Slovenian standards on accounting. Regulations on accounting, which have to a large extent been harmonised with Directives on accounting at the level of the European Union, are amended rather frequently, and Slovenian cooperatives are presently using already the third edition of the Slovenian accounting standards. Subject to certain conditions, the regulations of the EU and of Slovenia require or allow the use of international accounting standards which regard the refundable membership shares as a liability rather than a cooperative's equity, and only the interpretation of standard 32 indicated a compromise-solution and conditions under which a cooperative may regard the membership shares as its equity. As regards the composition of annual report and mandatory revision of cooperatives, the Slovenian accounting regulations put cooperatives on the same level with capital companies, which shows a tendency of international and national regulations of indiscriminately levelling up in certain aspects the cooperatives with companies owned by investors, thus undermining their recognisability and consideration of their specificities.

KAZALO VSEBINE

	str.
KLJUČNA DOKUMENTACIJSKA INFORMACIJA (KDI).....	III
KEY WORDS DOCUMENTATION (KWD)	IV
KAZALO VSEBINE.....	V
KAZALO PREGLEDNIC.....	VII
KAZALO SLIK.....	VII
OKRAJŠAVE IN SIMBOLI	VII
1 UVOD.....	1
1.1 TEMELJNI POJEM IN POMEN LETNEGA POROČILA	6
1.2 CILJI NALOGE.....	7
1.3 DELOVNA HIPOTEZA	8
1.4 METODA DELA.....	8
2 EKONOMSKI POMEN IN PRAVNA UREDITEV ZADRUG	9
2.1 PRAVNI OKVIRI ZA DELOVANJE ZADRUG V SLOVENIJI IN EVROPSKI UNIJI.....	10
2.1.1 Opredelitev zadruga	11
2.1.2 Namen zadruga po Zakonu o zadrugah.....	11
2.2 ZADRUŽNA NAČELA KOT TEMELJNA PRAVILA DELOVANJA ZADRUGE	12
2.2.1 Sodelovanje članov in načelo istovetnosti	17
2.2.2 Zadruga kot socialna podjetja	18
2.3 PREMOŽENJE ZADRUGE KOT ZADRUŽNA LASTNINA	19
2.4 ČLANSTVO, ORGANI ZADRUGE IN UPRAVLJANJE ZADRUGE.....	20
2.4.1 Člani in občni zbor zadruga.....	22
2.4.2 Predsednik, upravni in nadzorni odbor ter direktor zadruga.....	23
2.4.3 Sodelovanje delavcev pri upravljanju zadruga.....	26

2.4.4	Sodelovanje deležnikov pri upravljanju zadruga kot socialnega podjetja	27
2.4.5	Odgovornost organov zadruga	28
3	LETNO POROČILO KMETIJSKE ZADRUGE PO BILANČNIH PREDPISIH EVROPSKE UNIJE IN REPUBLIKE SLOVENIJE	29
3.1	RAZVOJ ZADRUŽNEGA BILANČNEGA IN RAČUNOVODSKEGA PRAVA PO UVELJAVITVI ZAKONA O ZADRUGAH (1992).....	29
3.2	SESTAVINE LETNEGA POROČILA ZADRUGE	37
3.2.1	Uporaba splošnih določb o poslovnih knjigah in letnem poročilu glede na pravno obliko družbe oziroma zadruga.....	38
3.2.2	Merila za velikost družb in zadrug ter obseg letnega poročila zadruga.....	39
3.2.3	Sestavine letnega poročila družb in zadrug.....	41
3.3	POSEBNOSTI RAČUNOVODENJA V ZADRUGI SKLADNO S SRS 31 (2016)	44
3.3.1	Izhodišča in novosti SRS 2016 ter posebej SRS 31 – Računovodske rešitve v zadrugah.....	44
3.3.2	Vodenje poslovnih knjig zadruga	47
3.3.3	Premoženjska podlaga - kapital zadruga in bilančno pravo po SRS 31 (2016)	47
3.3.4	Uporaba MSRP v konsolidiranem letnem poročilu zadruga.....	53
3.3.5	Posledice za prikaz finančnega položaja zadrug ob uporabi določb MRS 32	54
3.4	POSEBNOSTI LETNEGA POROČILA ZADRUGE.....	56
3.4.1	Posebnosti letnega poročila kmetijske zadruga kot socialnega podjetja	56
3.4.2	Trifazni postopek sprejemanja letnega poročila zadruga.....	57
3.4.3	Revidiranje letnih poročil zadruga.....	59
3.4.4	Objava letnega poročila	63
4	RAZPRAVA IN SKLEPI.....	65
5	POVZETEK	71
6	VIRI	74
	ZAHVALA	

KAZALO PREGLEDNIC

	str.
Preglednica 1: Zadružna načela, povzeta po Izjavi Mednarodne zadružne zveze (ICA) o zadružni istovetnosti	13
Preglednica 2: Merila za velikost družb (primerjava ZGD-1 in ZGD-11)	39
Preglednica 3: Razvrstitev zadrug po velikosti glede na merila iz 55. člena ZGD-11	40
Preglednica 4: Zbirka in zgradba Slovenskih računovodskih standardov (SRS) 2016	46
Preglednica 5: Primerjava členitve kapitala po splošnih določbah (SRS 20 (2016)) in posebnih določbah za zadruga (SRS 31.1 (2016))	48
Preglednica 6: Trifazni postopek sprejemanja letnega poročila zadruga	57
Preglednica 7: Roki za predložitev letnih poročil	64

KAZALO SLIK

	str.
Slika 1: Načelo identitete ali trojno razmerje članov z zadrugo	17
Slika 2: Organi in upravljanje zadruga	21

OKRAJŠAVE IN SIMBOLI

AJPES	Agencije za javnopravne evidence in storitve
ICA	Mednarodna zadružna zveza (International Co-Operative Alliance).
OPMSRP	Odbor za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja

1 UVOD

Kmetijske zadruge spadajo v širšo kategorijo zadrug, ki jih ureja splošni Zakon o zadrukah (v nadaljevanju ZZad, 1992). Splošno naravo ima Zakon o zadrukah zato, ker opredeljuje zadrugo ne glede na dejavnost in tudi ne glede na kategorijo članov, ki se v zadrugi združujejo (na primer kmetje, obrtniki, potrošniki itd.).

ZZad (1992) opredeljuje zadrugo kot organizacijo vnaprej nedoločenega števila članov, ki ima namen pospeševati gospodarske koristi in razvijati gospodarske ter socialne dejavnosti članov na podlagi načel prostovoljnega in odprtega vstopa, sodelovanja in demokratičnega upravljanja zadruge po članih (1. člen ZZad, 1992). To je normativna definicija zadruge, ki opredeljuje pravno-organizacijski okvir združne pravne oblike. Gre za eno izmed organizacijskih oblik poleg drugih (kot so na primer gospodarska družba, samostojni podjetnik, gospodarsko interesno združenje itd.), ki jih lahko izbirajo posamezniki za opravljanje gospodarske dejavnosti. Ali bodo člani zadruge dejansko doseg(a)li cilj, ki ga zakon opredeljuje kot temeljni cilj zadruge, pa je enako kot pri gospodarskih družbah, ki jih zakon načeloma (ob dopustnih izjemah) opredeljuje s profitnim namenom (pridobivanje dobička), dejansko in ne več pravno vprašanje.

Pojem kmetijske zadruge v zakonodaji ni izrecno opredeljen. Dosledno poimenovanje zadruge kot kmetijske kaže na njeno dejavnost in navaja na sklepanje, da zadruga opravlja kmetijsko dejavnost. Po drugem odstavku 12. člena Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1, 2006a), ki se smiselno uporablja tudi za zadruge, mora firma gospodarske družbe vsebovati oznako, ki »nakazuje dejavnost družbe«. Zakon ne zahteva, da firma kaže na vse dejavnosti, če je teh dejavnosti več, niti da kaže na glavno dejavnost. Če pogledamo, katere dejavnosti opravljajo kmetijske zadruge, vidimo, da glavna dejavnost velikega števila kmetijskih zadrug ni kmetijska proizvodnja, čeprav se nekatere kmetijske zadruge neposredno ukvarjajo s kmetijsko dejavnostjo, zlasti ko na primer uporabljajo kmetijska zemljišča za t. i. »lastno proizvodnjo« z najeto delovno silo (zaposlenimi delavci), ki niso njihovi člani. Pojem kmetijstva po standardni klasifikaciji dejavnosti pa zajema tudi storitve za rastlinsko proizvodnjo, kot so na primer priprava njiv in polj, setev in sajenje, škropljenje, spravilo pridelkov, obratovanje namakalnih naprav in storitve za živinorejo razen veterinarskih, kot so umetno osemenjevanje, testiranje črede, uhljevljanje in oskrba živine na tuj račun (Pojasnila k standardni klasifikaciji dejavnosti – SKD 2008). Te kmetijske storitve pa lahko kmetijske zadruge opravljajo za svoje člane. Vendar je v praksi glavna dejavnost velikega števila kmetijskih zadrug skupno trženje proizvodov članov in drugih kmetov ter oskrba članov in podeželja z reprodukcijskim materialom in potrošnim blagom, kar lahko opravljajo kmetijske zadruge bodisi v svojem imenu in za svoj račun bodisi v imenu in za račun članov bodisi v svojem imenu in za račun članov, kar predpisi o standardni klasifikaciji uvrščajo v dejavnost trgovine in posredništva. Tako bi se morale kmetijske zadruge pravzaprav dosledneje imenovati kmečke zadruge, ker jim je skupna

značilnost povezovanje kmetov kot članov ne glede na njihovo glavno dejavnost, ki je lahko skupno opravljanje nabavno prodajnih (marketinških) funkcij in/ali skupna, združena kmetijska proizvodnja (v različnih stopnjah integracije), čeprav je tudi meja med proizvodnim in poslovnim povezovanjem včasih težko ostro začrtati. Medtem ko so nekdanji predpisi o združevanju kmetov kmetijske zadruge opredeljevali kot organizatorke kmetijske proizvodnje, ki opravljajo kmetijsko dejavnost v različnih oblikah sodelovanja s člani kot glavno dejavnost (Zakon o združevanju kmetov, 1979). Tako je na primer prvi odstavek 7. člena Zakona o združevanju kmetov iz leta 1979 določal: »Kmetije, organizirani v organizacijah iz prejšnjega člena, pridelujejo kmetijske pridelke v različnih oblikah medsebojnega sodelovanja in jih skupno unovčujejo. Na organiziran način se oskrbujejo z reprodukcijskim in investicijskim materialom ter, če to zahtevajo lokalne potrebe, s potrošnim blagom, organizirajo pa lahko tudi hranilno-kreditno službo.«

Današnji predpisi o standardni klasifikaciji dejavnosti zastopajo drugačno gledišče, da je poslovna dejavnost kmetijskih zadrug posredništvo in trgovina. Tako na primer že omenjena Pojasnila k standardni klasifikaciji dejavnosti – SKD 2008 razmejujejo kmetijsko dejavnost od drugih tudi takole »...V kmetijstvo ne spadajo gradbena dela na kmetijskih površinah, npr. priprava teras, izsuševanje ipd.; ta dela se razvrščajo v področje F (Gradbeništvo). Sem tudi ne spadajo kmetijske zadruge in podobne organizacije, ki tržijo in prodajajo kmetijske pridelke in posredujejo pri nabavi kmetijskih surovin. Te se razvrščajo v področje G (Trgovina).« Po drugi strani pa oddelek, v katerega so razvrščene dejavnosti posredništva in trgovine na debelo, razen z motornimi vozili, »vključuje trgovino na debelo za svoj račun ter posredovanje pri trgovini na debelo tako na domačih kot na mednarodnih trgih (izvoz/uvoz). Trgovina na debelo je preprodaja (prodaja brez preoblikovanja) novega ali rabljenega blaga trgovcem na drobno, industriji, trgovini, institucijam ipd. ali pa drugim trgovcem na debelo. Sem spada posredovanje pri kupovanju in prodaji blaga, dejavnost trgovcev na debelo, distributerjev industrijskih proizvodov, izvoznikov, uvoznikov, nabavnih zadrug, posrednikov pri prodaji blaga, komisionarjev in trgovskih zastopnikov, *kmetijskih zadrug* ipd.« (Pojasnila k standardni klasifikaciji dejavnosti – SKD 2008, poudarek avtorice).

ZGD-1 (2006a) sam ne definira pojma letnega poročila, opredeli pa njegove sestavine. Prelič (2003) meni, da je letno poročilo informacijska podlaga za presojanje premoženjskega in finančnega stanja gospodarskega subjekta in uspešnosti njegovega poslovanja. To stališče lahko sprejememo tudi za letno poročilo kmetijske zadruge. Po stališčih, ki jih je omenjeni avtor zbral iz domače in tuje teorije, je letno poročilo podlaga za uveljavljanje korporacijskih (članskih) pravic. Tako se na primer med člane kmetijske zadruge sme deliti le presežek oziroma dobiček, ki je razlika med prihodki in odhodki in je prikazan v računovodskih izkazih kot bilančni dobiček, organi zadruge pa so dolžni pokriti bilančno izgubo. Avtor v zvezi s tem razvija tezo, da lahko zadruga ali drug subjekt razdeli samo bilančni dobiček in nič več; če bi gospodarski subjekt delil več, bi dejansko vračal

imetnikom deležev kapital, kar pa je v kapitalskih družbah na splošno, v zadrugah pa vsaj za časa članstva oziroma dokler prostovoljni delež ni odpovedan, prepovedano. Tako pravila o letnem poročilu razmejujejo kapital od bilančnega dobička in s tem zagotavljajo varstvo imetnikov deležev (članov, delničarjev, družbenikov itd.) in upnikov.

Seveda ima letno poročilo tudi veliko informacijsko vrednost za upnike, ker je pripravljeno na podlagi enotnih opredelitev in meril iz računovodskih predpisov in omogoča primerjanje položaja in uspešnosti gospodarskih subjektov, kar je pomembno zlasti za posojilodajalce (na primer banke) pri ocenjevanju kreditne sposobnosti.

V diplomski nalogi Posebnosti letnega poročila kmetijske zadruge preučujemo pomen letnega poročila kot pomembnega korporacijskega periodičnega akta, ki izkazuje finančni položaj in rezultate poslovanja gospodarske družbe, samostojnega podjetnika in zadruge.

Obveznost vodenja poslovnih knjig in sestavljanja letnih poročil z računovodskimi in poslovnimi informacijami je ena izmed osnovnih obveznosti vseh gospodarskih subjektov. Tako je že prvi avstrijski zadružni zakon iz leta 1873 v § 22 določal, da mora načelstvo skrbeti, da se pišejo društvene knjige in da mora v prvih šestih mesecih vsakega »opraviškega« (poslovnega) leta »oznaniti obračunski sklep preteklega opraviškega leta z bilanco vred«. Ta zakon je bil v uporabi tudi na pretežnem delu slovenskega ozemlja (razen v Prekmurju, ki je spadalo v ogrsko polovico monarhije) (Avsec, 2012).

Za prvo zadrugo na slovenskem ozemlju štejejo zgodovinarji »Društvo za denarno pomoč obrtnikom in rokodelcem v Ljubljani«, ki so ga ustanovili narodno zavedni obrtniki pod vodstvom Jana Nepomuka Horaka leta 1856 (Schauer, 1940). Širše se je zadružništvo razmahnilo po sprejemu že omenjenega zadružnega zakona iz leta 1873, ki je že od samega začetka dopuščal poleg neomejenega tudi omejeno jamstvo članov za obveznosti zadruge, ni predpisoval minimalnega kapitala in je s tem omogočil dostop kmetov in drugih slojev do kredita (Schauer, 1945).

Od prvih začetkov do danes so zadruge doživele velikanski razvoj. Postale so pomemben dejavnik ne le nacionalnih gospodarstev, temveč globalne ekonomije, saj največje zadruge prek odvisnih družb poslujejo kot mednarodna podjetja preko meja držav in kontinentov. Vendar večina zadrug deluje na manjših območjih in so tesno povezane z lokalnimi skupnostmi (Avsec, 2012).

Izreden pomen zadružništva in zadrug razkrivajo podatki Mednarodne zadružne zveze (ICA). Po teh podatkih zadruge po svetu zaposlujejo 250 milijonov delavcev in zagotavljajo storitve okrog trem milijardam ljudi, kar predstavlja milijardo članov, povezanih v to gospodarsko obliko. V skupini držav G20 (19 držav in EU) zaposleni v zadrugah predstavljajo skoraj 12 % vseh zaposlenih. Zadruge predstavljajo v evropskem gospodarstvu po ocenah Regionalne organizacije Zadruge Evrope (Cooperatives Europe,

2015, cit. po Zadružništvo ..., 2016) približno 160.000 zadrug z okrog 123 milijoni članov in 5,4 milijona zaposlenih delavcev (Zadružništvo ..., 2016).

Žerjav (2012) razvršča zadruga glede na posamezne zakonodajne koncepte na zadruga, urejene s splošnim Zakonom o zadrugah (npr. Ciper, Litva, Malta, Nemčija, Norveška, Portugalska) in na zadruga, ki jih ureja civilni oziroma trgovinski zakonik (npr. Belgija, Estonija, Francija, Italija, Nizozemska). Tretja oblika zakonodajnih konceptov ureja različne vrste zadrug s posebnimi področnimi zakoni. To obliko imajo nekatere države, ki urejajo predvsem kreditne zadruga (npr. Finska, Francija, Irska, Romunija, Španija, Švedska, Združeno Kraljestvo). Isti avtor nadalje navaja, da imata Švedska in Avstrija zakon o zadrugah, ki vključuje zadružno revizijo. Med članicami EU je izjema Danska, kjer zadrugo opredeljuje zakon o nekaterih pridobitnih podjetjih in nima posebne zadružne zakonodaje.

Slovensko zadružno pravo je po svojem zgodovinskem razvoju močno povezano z avstrijskim in prek njega z nemškim zadružnim pravom, tako da je ZZad številne rešitve prevzel po zakonih teh dveh držav. Da je pomen zadružništva in zadrug v državah članicah EU zelo različen, kaže tudi dejstvo, da nekatere države omenjajo zadruga že v svojih ustavah (Ustava Malte, Ustava Republike Portugalske, grška ustava, Ustava Republike Italije, Ustava Kraljevine Španije in madžarska ustava) (Žerjav, 2012).

Uspešne zgodbe zadrug beleži tudi regija Trentino v Italiji. 2.700.000 članov zadružnega sistema Trentino povezuje 500 zadružnih podjetij z dejavnostjo socialnih storitev, kmetijstva, potrošništva, kreditiranja ... Ponašajo se z univerzo v Trentu, ki je usmerjena v izobraževalne programe na področju zadružništva, socialnega podjetništva in promocijo zadružne ideje uspešnega gospodarstva s socialno noto. Pionirji so bili na področju razvijanja zakonodaje zadružništva kot socialnih podjetij. V Nemčiji na področju zadružništva uspešne zgodbe beleži Nemška Raiffeisnova zveza. Krovna organizacija vseh kmetijskih in živilskih zadrug iz skupine Raiffeisen zaposluje okoli 103.000 delavce in 5.000 pripravnikov, vključenih v 3.086 zadružnih podjetij z več kakor 40 milijard evrov prometa (Zadružništvo ..., 2016).

Po podatkih Agencije za javnopravne evidence in storitve (AJ PES) je bilo v Sloveniji 31. 3. 2016 registriranih oziroma v Poslovni register Slovenije vpisanih 398 zadrug (AJ PES, 2016b), za leto 2015 pa je oddalo letno poročilo 341 zadrug (AJ PES, 2016a).

Tudi danes je letno poročilo pomemben instrument, s pomočjo katerega člani presojujejo uspešnost zadruga, dajejo razrešnico organom zadruga in odločajo o prihodnjem razvoju zadruga. Letno poročilo je dandanes različno obsežno in sestavljeno iz različnih sestavin, odvisno predvsem od velikosti gospodarskega subjekta. Tako morajo večji gospodarski subjekti glede na svoj gospodarski pomen pa tudi glede na načelo sorazmernosti v letno poročilo vključevati tudi sestavine, ki niso obvezne za manjše: tako na primer mikro

družba enostavnejše letno poročilo, majhna družba pa sestavi letno poročilo z več sestavinami, srednje velika družba mora imeti v letnem poročilu še dodatne sestavine, največ sestavin oziroma podatkov in pojasnil pa mora vsebovati letno poročilo tistih gospodarskih subjektov, ki izpolnjujejo merila za velike družbe.

V diplomski nalogi preučujemo letno poročilo zadruga glede na temeljni pomen in vlogo zadružništva, njegovo pravno organiziranost, umestitev zadružništva in zadrug kot najbolj tipične oblike zadružne ideje v gospodarski sistem ter vlogo zadrug na trgu v konkurenci z drugimi udeleženci.

Pravna osnova za letno poročilo zadruga je Zakon o zadrugah (v nadaljevanju ZZad), ki v 41.a členu (ZZad-B, 2007) določa, da se za sestavo letnega poročila zadruga »smiselno uporabljajo določbe zakona, ki ureja gospodarske družbe, ki se nanašajo na poslovne knjige in letno poročilo«. Tako je druga pravna podlaga za sestavo letnega poročila Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1, 2006a), ki določa osnove in temelje računovodenja družb, podrobneje pa jih opredeljujejo Slovenski računovodski standard 2016 (Slovenski računovodski standardi, 2015). Posebnosti računovodenja in letnega poročila zadrug ureja računovodski standard SRS 31 (2016) – Računovodske rešitve v zadrugah (Slovenski računovodski standard 31, 2016). »Ta standard ureja tiste posebnosti pri vrednotenju sredstev in obveznosti ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov, poslovnega izida ter finančnih in denarnih tokov, ki so značilne za zadruga«.

Slovenija kot članica Evropske unije (EU) mora upoštevati evropski pravni red, ki harmonizira področje letnih računovodskih izkazov, konsolidiranih računovodskih izkazov in povezanih poročil nekaterih vrst podjetij s t. i. računovodsko direktivo (Direktiva 2013/34/EU). Delno je področje računovodstva in letnih poročil že unificirano, saj računovodska direktiva določa, ob katerih pogojih podjetja morajo uporabljati ali lahko uporabljajo mednarodne standarde računovodskega poročanja. Pri tem Evropska unija z uredbami odloča o sprejemu mednarodnih standardov računovodskega poročanja (prim. Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta in Uredbo Komisije (ES) št. 1126/2008).

Poglavja diplomske naloge sledijo zastavljenemu cilju: pripeljati delo do sklepov in zaključkov, napovedanih v delovni hipotezi. V uvodu oziroma prvem poglavju opredeljujemo pojem letnega poročila zadruga, opišemo cilje naloge, navedemo delovno hipotezo in opišemo metodo dela, ki jo bomo uporabili za diplomsko delo.

Posebnosti letnega poročila zadruga izhajajo iz posebnosti zadruga kot pravne osebe, zato v drugem poglavju preučimo zadruga kot pravno osebo s poudarkom na posebnostih njenega namena (pospeševanje gospodarskih koristi članov ter razvijanje njihovih gospodarskih in socialnih dejavnosti), načinu doseganja tega namena (enakopravno sodelovanje članov z zadruga) in značilnem demokratičnem upravljanju članov (en član –

en glas). Posebno pozornost namenimo značilnostim zadruga in združnim načelom. V tem poglavju predstavimo Uredbo Sveta (ES) št. 1435/2003 o statutu Evropske zadruga (SCE), zlasti določbe, ki urejajo letne računovodske izkaze in konsolidirane računovodske izkaze SCE. V poglavju se dotaknemo tudi zakonske opredelitve zadrug v Sloveniji, ZZad in njegovo spreminjanje in usklajevanje z ZGD-1 (2006a) s poudarkom na področju letnega poročila.

Osrednji del naloge v tretjem poglavju je namenjen preučitvi vsebine, sestavin, postopka sprejemanja in javne objave letnega poročila zadruga s primerjalnim vidikom, ob pregledu podatkov Informacij o poslovanju gospodarskih družb v Republiki Sloveniji 2015 (AJPES, 2016b). Posebno pozornost namenimo posebnosti združne revizije.

Zaključek naloge v četrtem poglavju je namenjen ugotovitvam, ki smo jih s postavitvijo delovne hipoteze potrdili ali ovrgli. Skozi preučevanje letnega poročila zadruga ugotavljamo, ali današnji ZZad daje pravno podlago, da združništvo lahko igra pomembno vlogo pri razvoju družbe tako v zadovoljevanju potreb posameznikov skozi različne oblike združnega povezovanja kakor ob pojavih finančnih in drugih kriz. Pomen združništva kot gospodarske dejavnosti ter organiziranosti posameznikov članov zadrug, ki želijo tudi mimo tržnih načel uresničevati skupne cilje pri zagotavljanju gospodarskih in drugih potreb, bi morali prispevati k spodbudi pripravljavcem letnih poročil zadruga, da ne zadostijo le formalnim zahtevam zakonodaje po sestavi letnega poročila, temveč da s tem pomembnim komunikacijskim orodjem prinesejo dodano vrednost lastnikom, torej članom zadruga.

1.1 TEMELJNI POJEM IN POMEN LETNEGA POROČILA

Letno poročilo je redni pravni in poslovni akt vsakega gospodarskega subjekta, ki opravlja gospodarsko dejavnost kot izključno dejavnost, tudi zadruga. Za njegovo pripravo je odgovorno poslovodstvo, saj redno vodenje računovodstva, priprava in sestava računovodskih izkazov spadajo v odgovornost poslovodstva.

Poslovodstvo mora predložiti letno poročilo v pregled nadzornemu organu zadruga (nadzornemu odboru ali pregledniku), ki o pregledu pripravi poročilo za občni zbor, ki dokončno odloča o sprejemu letnega poročila.

Pomen letnega poročila za zadruga kaže prisilna določba ZZad-UPB2 (2009), po kateri o sprejemu letnega poročila odloča najvišji organ zadruga – občni zbor. Tudi v delniški družbi je letno poročilo pomembno, čeprav ga skupščina navadno ne sprejema, ker delničarji na skupščini odločajo o bilančnem dobičku, torej dobičku, ki izhaja iz potrjenega letnega poročila.

Letno poročilo daje informacije o poslovanju zadruga z izkazom poslovnega izida kot razlike med prihodki in odhodki ter bilanco stanja, ki prikazuje sestavo premoženja zadruga in vire tega premoženja (komu bo premoženje zadruga vrnjeno najkasneje ob prenehanju zadruga). Medtem ko izkaz poslovnega uspeha vsebuje intervalne znake za obdobje poslovnega leta (prihodke in odhodke v tem časovnem razmaku), pa bilanca stanja prikazuje momentne, trenutne znake: vrednost premoženja in virov tega premoženja na zadnji dan poslovnega leta kot bilančni presečni datum.

Letno poročilo služi članom zadruga, da presojujejo uspešnost posloводства in nadzornega organa zadruga, kvalificirano odločajo o uporabi presežka in poravnavi izgube, o investicijah, poslovnih in organizacijskih spremembah, širitvi ali zoženju dejavnosti, povečanju ali zmanjšanju števila zaposlenih, združitvah, delitvah in podobnih statusnih spremembah itd.

Podatki iz letnega poročila so pomembni tudi za posojilodajalce (banke) in druge upnike zadruga, lokalno skupnost in druge deležnike, zato zakonodaja zahteva javno objavo letnega poročila, za kar skrbi AJPES.

1.2 CILJI NALOGE

Cilj naloge je ugotoviti bistvene posebnosti letnega poročila zadruga glede na statusno-pravne posebnosti združne pravne oblike in trende pri urejanju tega področja v slovenskem, evropskem in globalnem merilu. Pri tem bomo ugotovili, katere določbe ZGD-1 se smiselno uporabljajo za letna poročila zadrug in katere posebnosti veljajo za letna poročila zadrug v primerjavi z ureditvijo letnih poročil gospodarskih družb. Te posebnosti bomo raziskali tudi na ravni podzakonskih predpisov, slovenskih računovodskih standardov, ki posebnosti zadrug upoštevajo v posebnem standardu – trenutno Slovenskem računovodskem standardu SRS 31 (2016) (Slovenski računovodski standard 31, 2016).

Po Uredbi (ES) št. 1606/2002 so morale za vsako poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2005 ali po tem datumu, javne družbe, to je družbe, katerih vrednostni papirji so bili sprejeti v trgovanje na reguliranem trgu katerekoli države članice, pripraviti svoje konsolidirane računovodske izkaze, skladno s temi standardi. Uredba je prepustila državam članicam, da dovolijo ali zahtevajo širšo uporabo mednarodnih računovodskih standardov – tako pri računovodskih izkazih javnih družb kakor tudi pri računovodskih izkazih in konsolidiranih računovodskih izkazih drugih družb. Izpostavili bomo določbe mednarodnega računovodskega standarda MRS 32 (Mednarodni računovodski standard MRS 32, 2009), saj ima po tem standardu razvrščanje združnih deležev kot obveznosti ali lastni kapital pomembne posledice za prikaz finančnega položaja in finančni položaj zadruga. Predstavili bomo različne poglede, zakaj so MRS 32 (Mednarodni računovodski standard MRS 32, 2009) v združno in strokovno javnost vnesli razhajanja.

1.3 DELOVNA HIPOTEZA

Za zadruga se po 41. a členu ZZad-UPB2 (2009) smiselno uporabljajo predpisi o letnem poročilu gospodarskih družb. Vendar ZGD-1I (2015) ureja letno poročilo gospodarskih družb odvisno od njihove vrste in velikosti. Medtem ko se za zadruga uporabljajo za razvrščanje po velikosti ista merila kot za gospodarske družbe, pa načelo smiselne uporabe ne daje nedvoumnega odgovora na vprašanje, ali naj se za zadruga uporablja le del bilančnih določb ZGD-1 – se pravi, določbe, ki veljajo za osebne družbe, ki niso dvojne družbe, ali pa vse bilančne določbe ZGD-1, se pravi določbe, ki veljajo za kapitalske družbe. Tako šele podzakonski predpisi odkazujejo, da se za zadruga smiselno uporabljajo določbe o letnem poročilu kapitalskih družb, čeprav bi bilo v skladu z načelom zakonitosti pravilno, da bi to vprašanje uredil sam zakon. Tudi v globalnem merilu se glede računovodskih izkazov zadrug uveljavlja težnja po prevzemanju rešitev za kapitalske družbe, na kar kažejo zlasti problemi v zvezi z izkazovanjem vračljivih deležev kot lastnega kapitala zadruga po MRS (Mednarodni računovodski standardi, 2009).

1.4 METODA DELA

V nalogi bomo uporabljali opisno metodo (ugotovitev in študij temeljnih pravnih virov ter teoretičnih del) in primerjalno metodo (primerjava ureditve letnega poročila za gospodarske družbe in za zadruga).

2 EKONOMSKI POMEN IN PRAVNA UREDITEV ZADRUG

Zadružništvo je del tradicionalnih organizacijskih oblik razvoja tržne družbe, svoj položaj pa je ohranilo tudi v sodobni strukturi tržnega gospodarstva. Sodobne oblike zadružništva (pogosto ga zaradi kolektivnega značaja, sodelovanja in povezanosti preprosto imenujemo kooperative) so tako del tržne kot socialne ekonomije, predstavljajo obliko socialnega podjetništva, trajnostnega razvoja in način vključevanja posebnih ciljnih družbenih skupin (Elaborat ..., 2015).

Zadruge in zadružništvo je v EU pomembna, pogosta pojavna gospodarska oblika. Člani zadrug se združujejo v vseh sklopih gospodarske dejavnosti (na primer: v kmetijstvu, obrti in trgovini, energetiki, turizmu, prometu, gradbeništvu, zdravstvu ...). Svoje interese, skladno z zadružno idejo in načeli, uresničujejo člani v socialnih, kreditnih, zavarovalniških in drugih storitvenih zadrugah. Poznamo vse velikosti in vrst zadrug, kot na primer podjetja v lasti zaposlenih, banke v lasti strank ... Zadruge se za boljšo rast in konkurenčnost medsebojno povezujejo tudi preko meja članic EU. O učinkovitem modelu zadrug in zadružništva na Slovenskem govori njegova 144-letna tradicija. Ta kaže, da so se v Sloveniji najbolj uveljavile zadruge v kategoriji kmetijstvo in lov, gozdarstvo, ribištvo (Zadružništvo ..., 2016).

Kooperative so v evropskem poslovnem okolju unikatna protiutež profitnim podjetjem, ker uporabljajo drugačno lastniško upravljavsko, menedžersko vodstveno in poslovno strukturo. V njihovem središču je razvoj socialnega kapitala, ki temelji na pripadnosti, sodelovanju, skupnem prevzemanju tveganja in inovacijskem potencialu, ki omogoča, da so kooperative gospodarsko konkurenčne drugim oblikam in poslovnim modelom kapitalsko, lastniško in profitno usmerjenega tržnega gospodarstva. Kooperative pomenijo v kriznih razmerah pomemben alternativni poslovni, organizacijski in finančni pristop, ki je lahko uspešnejši od tradicionalnih tržnih podjetniških oblik. Kooperativni poslovni modeli so del sprememb, ki združujejo alternativne oblike ekonomskega delovanja in ustrezajo zakonodajnemu okviru, ki ureja področja zadružništva, socialnega podjetništva in ekonomske demokracije. Evropska komisija zagotavlja ustrezno podporno okolje za te usmeritve tudi v programskem obdobju 2014–2020 (Elaborat ..., 2015).

O pomenu zadružništva v 21. stoletju v luči izhoda iz gospodarske krize, odpravljanja revščine, ustvarjanja novih delovnih mest in trajnostnega razvoja govori odločitev Generalne skupščine Združenih narodov, ki je leto 2012 razglasila za mednarodno leto zadrug z motom »Zadružna podjetja gradijo boljši svet« (Zadružništvo ..., 2016).

2.1 PRAVNI OKVIRI ZA DELOVANJE ZADRUG V SLOVENIJI IN EVROPSKI UNIJI

Določbe slovenskega Zakon o zadrukah (ZZad-C, 2009) iz vsebinskega vidika sestavljata dva zaokrožena sklopa. Prvi del opredeljuje statusno-pravne značilnosti združne pravne oblike s splošnimi določbami, določbami za ustanovitev zadruga, opredelitvijo članstva s sprejemom po ustanovitvi zadruga in pogoji za prenehanje članstva ter definira vlogo in pomen organov zadruga. V prvi sklop spada poglavje o premoženjski podlagi zadruga z deleži članov kot virom združnega premoženja in obveznostjo vodenja poslovnih knjig ter pripravo letnega poročila zadruga. Sledi definiranje pogojev za prenehanje zadruga, statusno preoblikovanje in preoblikovanje drugih pravnih oseb v zadrugo ter združevanje zadrug v združno zvezo. Glede firme, ki mora določati, da gre za zadrugo in označbo odgovornosti članov za obveznosti zadruga ter glede sedeža, dejavnosti, zastopanja zadrug in njihovega vpisa v register ZZad-C (2009) napotuje na ZGD-1 (2006a), ker zadruga lahko opravljajo vse dejavnosti pod enakimi pogoji kot gospodarske družbe. Vsebinski – drugi sklop ZZad (2009) ureja lastninjenje in vračanje združnega premoženja (Združništvo ..., 2016). Poleg že omenjene smiselne uporabe ZGD-1 (2006a) v statusno-pravno strukturo ZZad-C (2009) posegajo zakoni: SPZ (2002), ZFPFod (1999–2007), ZFPPIPP (2007–2016), ZPDZC (2000), ZSDUEZ (2006), ZSDU (1993), ZSDU-UPB1 (2007), ZSocP (2011) in drugi (Avsec, 2008b).

Najmanj tri poslovno sposobne fizične oziroma pravne osebe lahko ustanovijo zadrugo (4. člen ZZad, 1992). Nad tem številom je število včlanjenih združnikov načeloma prosto spremenljivo (Žerjav, 2012).

ZZad-B (2007) je uredil poglavje Evropske zadruga (SCE) po Uredbi Sveta (ES) št. 1435/2003, ki opredeljuje SCE glede na uresničevanje namena te združne pravne oblike, glede na določbe spremenljivega števila članov in zneska vpisanega kapitala SCE in določa pogoje ustanovitve, združitve ali preoblikovanja SCE tudi po nacionalni zakonodaji držav članic EU. Nose (2007) z uzakonitvijo Uredbe Sveta (ES) št. 1435/2003 napoveduje nove izzive združnemu korporacijskemu upravljanju in vidi možnost večjega prispevka združnih organizacijskih oblik v razvoju in konkurenčnosti držav članic EU.

Zadruga poslujejo znotraj tržnega sistema in niso neposredno odvisne od države, namenjene pa so medsebojni pomoči, koristi in opolnomočenju. Za razliko od klasičnih podjetij niso naravnane k maksimizaciji dobička, temveč se zavedajo tudi svoje družbene odgovornosti (Elaborat ..., 2015).

2.1.1 Opredelitev zadruga

S pravnega vidika je zadruga posebna vrsta pravne osebe. Zadruga je definirana kot organizacija vnaprej nedoločenega števila članov, ki ima namen pospeševati gospodarske koristi in razvijati gospodarske oziroma družbene dejavnosti svojih članov ter temelji na prostovoljnem pristopu, svobodnem izstopu, enakopravnem sodelovanju in upravljanju članov (1. člen ZZad, 1992). Iz slovenskega ZZad (1992) torej izhaja, da sta bistveni sestavini pojma zadruga kot posebne pravne osebe oziroma gospodarske organizacije predvsem njen pospeševalni namen in spremenljivo število članov (ter kapitala) (Žerjav, 2009).

Vsebinsko podobno opredeljuje evropsko zadrugo (SCE) tudi Uredba Sveta (ES) št. 1435/2003 o statutu evropske zadruga: »Število članov in osnovni kapital SCE se lahko spremenita. (...) Glavni cilj evropske zadruga je zadovoljevanje potreb svojih članov in/ali razvijanje njihovih gospodarskih in/ali družbenih dejavnosti, zlasti s sklepanjem sporazumov z njimi za dobavo blaga ali storitev ali izvedbo takšnih del, ki jih SCE izvaja ali naroča. ... SCE lahko svoje dejavnosti vodi prek hčerinske družbe» (člen 1 Uredbe Sveta (ES) 1435/2003).

Zadružništvo je kolektivni poslovni pristop, ki omogoča dolgoročno demokratično povezovanje posameznikov pri proizvodnji, delitvi, menjavi in potrošnji blaga in storitev, ki jih ljudje potrebujejo in uporabljajo pri zadovoljevanju svojih in skupnih potreb (Elaborat ..., 2015).

2.1.2 Namen zadruga po Zakonu o zadrukah

Namen zadruga, da pospešuje gospodarske koristi svojih članov na podlagi enakopravnega sodelovanja in članskega upravljanja, je tudi tisti specifični element, po katerem se zadruga najbolj razlikuje od gospodarskih družb in drugih nezadružnih pravno organizacijskih oblik. ZZad govori o pospeševanju »gospodarskih koristi svojih članov« (1. člen, ZZad, 1992) in tako lahko zajema povečevanje prihodkov oziroma zmanjševanje odhodkov članov, lahko pa tudi zagotavljanje dobrin in storitev, ki posameznemu članu brez posredovanja zadruga sploh ne bi bile dostopne (Žerjav, 2009).

ZZad–C (2009) je po zgledu SCE namen zadruga razširil tudi na razvijanje »gospodarskih oziroma družbenih dejavnosti« njenih članov. Na tej podlagi lahko zadruga zagotavlja tudi gospodarske koristi pri zadovoljevanju socialnih, kulturnih, izobraževalnih in drugih potreb, ki jih imajo člani v zasebnem življenju, vendar pa tudi v tem primeru zadruga ne sme biti ustanovljena zgolj zaradi golega organiziranja neprofitnih dejavnosti, temveč mora (po naravi stvari) za pokritje svojih stroškov poslovanja prigospodariti zadostna sredstva. V zadružnem pravu je torej vprašanje, ali sme zadruga pridobivati presežek prihodkov nad odhodki (dobiček) ali ne, preseženo. Dobiček na podlagi vloženega kapitala

ni končni namen zadruga, praviloma pa bo vmesni cilj, ki zagotavlja zadrugi uresničevanje končnega cilja: zagotoviti povsem določene potrebe članov: po dobavi blaga in storitev v nabavni ali potrošniški zadrugi, po prodaji in predelavi proizvodov v prodajni zadrugi in po zaposlitvi v delavski zadrugi. Tako lahko govorimo o pluralizmu ciljev zadruga, med temi cilji pa ima najvišje mesto zadovoljevanje gospodarskih, socialnih in kulturnih potreb članov v sodelovanju med člani in združenim podjetjem, podjetjem kot celoto materialnih in človeških dejavnikov, katerega pravni nosilec je zadruga. Tako zadruga pri uresničevanju svojega pospeševalnega namena ne izključuje stranskih negospodarskih namenov, vendar pa zadruga uresničuje svoj namen le tedaj, ko pridobi določeno gospodarsko korist, jo posreduje svojim članom in zagotavlja svojemu obratu trajno sposobnost za pospeševanje gospodarskih koristi svojih članov (Žerjav, 2009).

Štiri glavne lastnosti zadrug so (Elaborat ..., 2015):

- združenja članov: aktivnosti zadruga poudarjajo njene člane. Zadruga namreč nimajo strukture, ki bi temeljila na kapitalu, ampak so njene aktivnosti namenjene njenim članom in drugim ljudem. To ima posledice na pomembnih področjih, kot so glasovalne pravice in enakomerna distribucija medsebojne koristi;
- neprofitne organizacije: cilj zadruga je izpolnjevanje skupnih ekonomskih, družbenih in kulturnih potreb in želja. Ekonomske koristi, ki jih generira zadruga, niso namenjene same sebi, ampak so orodje za doseganje drugih ciljev, ne le za koristi sedanjih članov, ampak tudi za želje in potrebe prihodnjih članov. Zatorej aktivnosti zadruga niso usmerjene le v doseganje ekonomskih ciljev, ampak omogočajo doseganje zastavljenih družbenih in kulturnih aktivnosti in ciljev. Glavni namen ni ustvarjanje dobička za člane, ampak izpolnjevanje pričakovanj in potreb članov z namenom uresničevanja načel družbene odgovornosti;
- podjetja: za doseganje ciljev zadruga opravljajo vlogo (socialnega) podjetja. Na trgu nastopajo v imenu svojih članov, in sicer tako, da jim nudijo najboljše produkte in storitve;
- demokratično vodene: zadruga so demokratično vodene s poudarkom na članih. Ti svoje pravice do vodenja zadruga uresničujejo na predpisan demokratični način po načelu »en človek, en glas«.

2.2 ZADRUŽNA NAČELA KOT TEMELJNA PRAVILA DELOVANJA ZADRUGE

Zadruga načela kot temeljna pravila delovanja zadrug sledijo združni ideji, so trden trajnostni princip in niso samo izraz želje, ampak so pravila, ki se jih mora držati vsaka zadruga (Elaborat ..., 2015).

Preglednica 1: Zadrúžna načela, povzeta po Izjavi Mednarodne zadrúžne zveze (ICA) o zadrúžni istovetnosti (ICA, 1995, cit. po Zadrúžništvo ..., 2016)

1. načelo: Prostovoljno in odprto članstvo
Prostovoljno in odprto članstvo. Zadrúge so prostovoljne organizacije, odprte za vse osebe, ki so sposobne uporabljati njihove storitve in so pripravljene prevzeti članske obveznosti, brez spolnega, družbenega, rasnega, političnega ali verskega razlikovanja.
2. načelo: Demokratično člansko upravljanje
Zadrúge so demokratične organizacije, ki jih upravljajo njihovi člani. Ti dejavno sodelujejo pri določanju politike in sprejemanju odločitev. Moški in ženske, ki so izvoljeni za predstavnike, odgovarjajo članstvu. V zadrugah prve stopnje imajo člani enake glasovalne pravice (en član, en glas) in tudi zadrúge na drugih stopnjah so organizirane na demokratični podlagi.
3. načelo: Gospodarska udeležba članov
Člani pravično prispevajo h kapitalu zadrúge in ga demokratično upravljajo. Premoženje ali vsaj njegov del je skupna (nerazdeljiva) lastnina zadrúge. Za vplačani kapital člani običajno prejemajo omejeno odmeno ali pa sploh nobene odmene. Presežek lahko razporejajo za več namenov: za razvoj zadrúge, po možnosti z oblikovanjem rezerv, ki imajo vsaj delno skupen, nerazdelen značaj, za razdelitev med člane glede na poslovanje z zadrúgo in za podpiranje drugih dejavnosti v skladu s sklepom članov.
4. načelo: Avtonomija in neodvisnost
Zadrúge so avtonomne organizacije na podlagi samopomoči, ki jih upravljajo člani. Ko vstopajo v dogovore z drugimi organizacijami, vključno z vladami, ali pridobivajo kapital iz zunanjih virov, zagotovijo takšne pogoje, da je zagotovljen demokratičen članski nadzor in je ohranjena njihova zadrúžna samostojnost.
5. načelo: Izobraževanje, usposabljanje in obveščanje
Zadrúge zagotavljajo izobraževanje in usposabljanje za svoje člane, izvoljene predstavnike, poslovodje in zaposlene tako, da lahko ti učinkovito prispevajo k njenemu razvoju. Obenem obveščajo splošno javnost, zlasti mlade ljudi in mnenjske voditelje, o naravi in koristih zadrúžništva.
6. načelo: Sodelovanje med zadrugami
Zadrúge služijo svojim članom in utrjujejo zadrúžno gibanje s sodelovanjem na krajevni, državni, regijski in mednarodni ravni.
7. načelo: Skrb za skupnost
Zadrúge tudi prispevajo k uravnoteženemu razvoju skupnosti, kjer poslujejo, in pri tem upoštevajo smernice, ki so jih določili člani.

Prostovoljno in odprto članstvo kot 1. načelo (ICA, 1995) pomeni spremenljivo število članov in kapitala zadruga. Spremenljivost članstva je strukturna posebnost zadruga. Načelo spremenljivega števila članov je hkrati povezano tudi z načelom spremenljivosti vloženega kapitala v zadrugi. Zadruga je namreč po tradicionalnih načelih entiteta s spremenljivo višino kapitala, ki je razdeljen na deleže in se neposredno povezuje s t. i. načelom odprtih vrat, po katerem je pristop in izstop članov dovoljen, ne da bi bila potrebna sprememba statuta ali objava spremembe višine kapitala, kot je to značilno za osebne oziroma kapitalske družbe (Žerjav, 2009).

Zadruga torej niso zaprte skupnosti, ampak ravno nasprotno, saj je njihov cilj vključiti čim večje število ljudi/ članov (Elaborat ..., 2015).

V načela je bistveno posegel ZZad-C (2009) z določbo, ki po zgledu Uredbe o Evropski zadrugi (SCE) tudi slovenskim zadrugam dopušča možnost določitve minimalnega zneska vpisanega kapitala, ki ga razumemo kot seštevek vpisanih članskih deležev. Po tej določbi, ki je povsem dispozitivne (neprisilne narave), lahko zadruga pravila, ki dopuščajo prenos deležev, določijo najnižji znesek, pod katerega se seštevek članskih deležev ne sme zmanjšati zaradi izplačila članom ali njihovim pravnim naslednikom po prenehanju članstva ali odpovedi enega ali več prostovoljnih deležev (1. odstavek 39.a člena ZZad-C, 2009). Določba posega tudi v načelo spremenljivega števila članov. Član lahko sicer še vedno prostovoljno izstopi iz zadruga, vendar pa se delež članu ne sme izplačati, če bi izplačilo pomenilo znižanje minimalnega vpisanega kapitala pod statutarno določeno mejo (2. odstavek 39. a člena ZZad-C; podrobneje o tem Žerjav, 2009).

Značilnost zadruga je tudi osebna narava članstva, iz katere izhaja omejena prenosljivost deležev. ZZad določa, da članstvo v zadrugi s smrtjo fizične ali prenehanjem pravne osebe preneha. Univerzalni pravni naslednik ima zgolj pravico do izplačila vrednosti deleža (39. člen ZZad, 1992). Tretja novela ZZad-C (2009) pa je v novem drugem odstavku 9. člena zakona dopustila, da zadruga pravila uredijo prenos deležev med člani oziroma članom in novim članom in da članstvo lahko preneha tudi v primeru, ko član v skladu s tem zakonom prenese vse deleže na drugo osebo. Tudi v tem primeru mora prenesene deleže pridobiti oseba, ki je že članica zadruga ali je sprejeta v članstvo zadruga (39. b člen ZZad-C; podrobneje Žerjav, 2009).

ZZad udejanja tradicionalno zadruga načelo demokratične uprave - pravico sodelovanja pri odločanju o zadevah zadruga v organih zadruga (Žerjav, 2009).

Demokratično člansko upravljanje pomeni, da člani upravljajo zadruga kot osebe, ki jim vsakemu načeloma pripada enaka glasovalna pravica ne glede na kapitalsko udeležbo, obseg sodelovanja ali druge kriterije. V kapitalskih družbah je pravica glasovanja sorazmerna kapitalski udeležbi. Načelo demokratične uprave torej pomeni, da člani zadruga poleg svojega kapitalskega vložka – ki je njihova pasivna udeležba, z zadruga

sodelujejo aktivno, – kot dobavitelji (v prodajnih zadrugah), odjemalci (v potrošniških oziroma nabavnih zadrugah), kot delavci (v delavskih zadrugah), kot uporabniki ali/ in izvajalci storitev zadruga (v stanovanjskih, kreditnih, zdravstvenih, izobraževalnih ter drugih zadrugah) in ne pretežno na podlagi pasivne, kapitalske udeležbe. Ker so člani kot »lastniki« zadruga sočasno uporabniki ali izvajalci njenih storitev, v teoriji poudarjajo značilno zadružno načelo istovetnosti oziroma identitete. Na občnem zboru kot najvišjem organu zadruga imajo člani enako glasovalno pravico ne glede na kapitalsko udeležbo in obseg sodelovanja z zadrugo (Avsec, 2008a).

Deleži članov zadruga so po SRS 31.9.b. (Slovenski računovodski standard 31, 2016) del njenega kapitala. Vsak član zadruga mora ob vstopu vanjo vpisati in vplačati določen del kapitala, in sicer najmanj en delež, katerega velikost samostojno določijo člani po zadružnih pravilih.

Gospodarska udeležba članov kot zadružno načelo pomeni, da člani pravično prispevajo h kapitalu zadruga, da pa delijo dobiček le v omejenem obsegu, če sploh, na podlagi vloženega kapitala. Za vplačani kapital naj bi zadruga priznala le tolikšno odmeno, kolikor je potrebna za pridobitev in ohranjanje tega kapitala. Za zadrugo je značilna delitev dobička na podlagi obsega in kakovosti poslovnega sodelovanja med članom in zadrugo. Z drugimi besedami, naravno stanje zadruga je, da več kot člani trgujejo s zadrugo, več koristi bodo imeli (Elaborat ..., 2015). Vendar mora zadruga del pozitivnih poslovnih rezultatov namenjati tudi za krepitev svoje sposobnosti, da pospešuje koristi članov, zato gospodarska udeležba članov pomeni ne le delitev dobička med člane, temveč tudi uporabo dobička za razvoj zadruga, po možnosti z oblikovanjem rezerv, ki imajo vsaj delno skupen, nerazdelen značaj, in za podpiranje drugih dejavnosti v skladu s sklepom članov. Cilji zadruga namreč niso nujno izključno samo ekonomske narave (najboljši produkti in najboljša storitev za dostopno ceno), ampak so tudi družbeni in kulturni (1., 3. in 48. člen ZZad, 1992).

Nerazdelno zadružno premoženje, ki je definirano v tretjem načelu kot skupna (nerazdeljiva) lastnina zadruga, je tudi pomembna značilnost slovenske zadružne zakonodaje, ni pa njena posebnost. Nerazdelno premoženje, ki se ne sme razdeliti med člane niti ob prenehanju zadruga, je določeno v 74. členu ZZad (1992). Tako se ne sme razdeliti med člane premoženje, ki je nastalo v času družbene lastnine kot nedeljivo premoženje oziroma so ga zadruga pridobile na podlagi denacionalizacije in sodelovanja v postopku lastninskega preoblikovanja živilske industrije. Zakon je za varstvo navedenega premoženja vzpostavil posebni sistem, ki ga je dopolnila tudi zadnja novela ZZad-C (2009). Poenostavljeno povedano je treba nedeljivo premoženje, ki preostane po poplačilu upnikov in vračilu deležev članov in morebitni razdelitvi deljivih rezerv med člane, prenesti na ustrezno zadružno zvezo, zadružna zveza pa je dolžna to premoženje dodeliti drugi zadrugi, ki se ustanovi na območju zadruga, ki je prenehala (74. člen ZZad, 1992).

Nerazdeljivi združni kapital je trajni poslovni sklad zadruga po SRS 31.9.a. (Slovenski računovodski standard 31, 2016). Namenjen je izključno za financiranje skupnega poslovanja zadruga in njenih članov. Prostovoljni skladi zadruga so skladi, ki jih zadruga lahko oblikuje iz letnega čistega dobička v skladu z Zakonom o zadrugah in združnimi pravili. V bilanci stanja se izkažejo kot del rezerv iz dobička. Poleg prostovoljnih skladov oblikuje zadruga tudi obvezne rezerve, v katere mora vsako leto izdvojiti najmanj 5 % dobička. Obveznih rezerv ne moremo uvrstiti med prostovoljne sklade.

Kapital zadruga po SRS 31.11 (Slovenski računovodski standard 31, 2016) sestavljajo nerazdeljivi združni kapital, deleži članov zadruga, rezerve, preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, revalorizacijske rezerve, rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, nerazporejeni čisti dobiček ali nepravilna čista izguba v poslovnem letu in drugi morebitni skladi, oblikovani v skladu z združnimi pravili. Obvezne rezerve, ki jih oblikuje zadruga, so namenjene pokrivanju izgub in zmanjševanju tveganj med poslovanjem zadruga in se po zakonu, če zadruga preneha poslovati, lahko po končanem postopku likvidacije razdelijo med člane, če pravila ne določajo drugače.

Avtonomija in neodvisnost sta ključni za doseganje ciljev zadruga. Zadruga pripadajo članom, posameznikom in osebam, ki se jih lahko identificira, in ne »anonimnemu« kapitalu. Zadruga se torej brez članov ne more prodati, preseliti ali razpustiti. Načelo neodvisnosti zagotavlja zadrugam njihovo namembnost in člansko, demokratično naravo v razmerju do drugih organizacij, kot so na primer država, gospodarske korporacije in podobne organizacije, ki imajo veliko družbeno, gospodarsko ali politično moč. Načelo avtonomije pa pomeni svobodno in samostojno oblikovanje notranjih razmerij in organiziranosti zadruga. Oboje, neodvisnost in avtonomija, sta nujna pogoja za uspešno in učinkovito uresničevanje namena zadruga (Avsec, 2008b).

Izobraževanje, usposabljanje in informiranje je povezano po eni strani s sposobnostjo članov, organov in delavcev zadruga za uspešno nastopanje na trgu in doseganje namena zadruga, po drugi strani pa s podobo združništva v javnosti. Gre za izobraževanje, obveščanje in usposabljanje v zadrugah in širši javnosti, kjer imajo svojo vlogo celotni izobraževalni sistem, mediji in znanstveno-raziskovalna sfera (Združništvo ..., 2016).

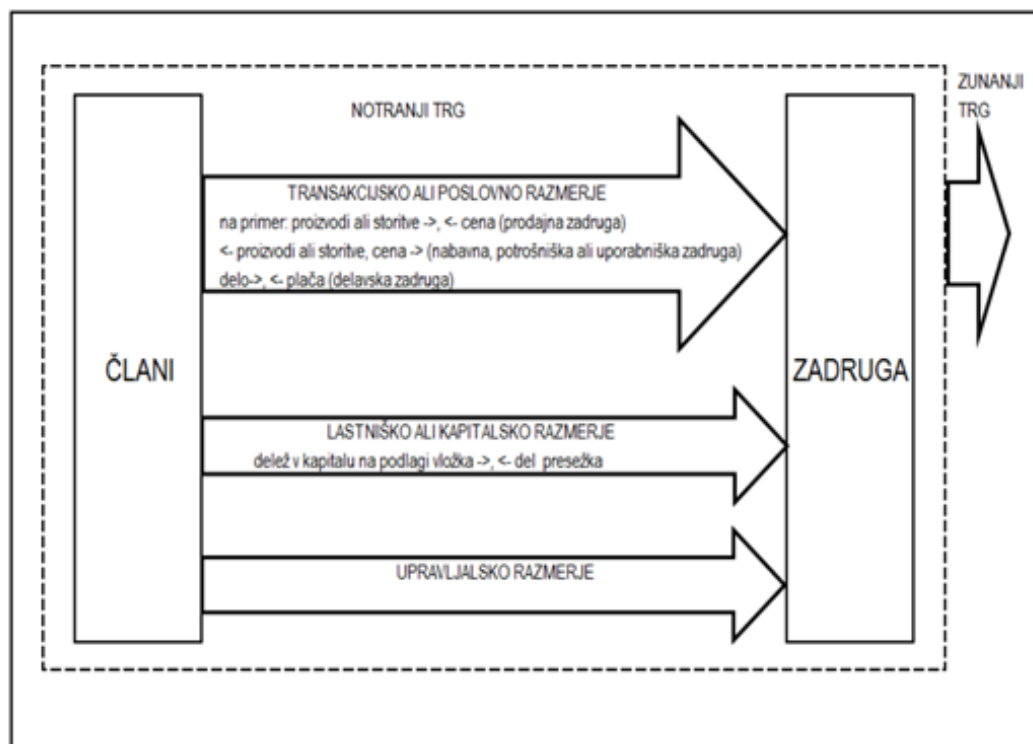
Skrb za skupnost je načelo, ki v združni ideji pomeni skrb za kakovost življenja članov, zaposlenih, sodelujočih z zadrugo in povezavo z lokalno skupnostjo, kjer zadruga uresničuje svoj namen delovanja. Zadruga na področju kmetijstva, lova, gozdarstva, ki jih predstavljajo kmetje kot člani, imajo pomembno vlogo pri samooskrbi lokalnega prebivalstva z lokalno pridelano hrano, trajnostnim razvijanjem podeželja in njegovo poseljenostjo in nezaraščanjem kmetijskih površin. Pomembna vloga zadrug je tudi na področju izobraževanja, infrastrukturnih storitev in ustvarjanja novih delovnih mest (Združništvo ..., 2016).

2.2.1 Sodelovanje članov in načelo istovetnosti

Člani vstopajo z zadrugo v tri razmerja: v lastniško ali kapitalsko razmerje, upravljavsko razmerje in transakcijsko ali poslovno razmerje (Avsec in Žunec, 2014).

V združni teoriji se načelo istovetnosti šteje kot bistvena razlikovalna značilnost zadruge in pomeni, da so člani zadruge sočasno lastniki (vlagatelji), upravljavci in sodelavci (dobavitelji, uporabniki in/ ali delavci) zadruge, vendar pa to ne pomeni, da je zadruga strogo vezana na izključno sodelovanje s svojimi člani. ZZad namreč določa, da združna pravila lahko omogočijo sklepanje poslov tudi z drugimi osebami, ki niso njeni člani, vendar ne na takšen način in v tolikšnem obsegu, da bi zaradi tega njeno sodelovanje s člani imelo podrejen pomen (2. odstavek 2. člena ZZad, 1992). ZZad-C (2009) je po zgledu SCE določil, da lahko zadruga svoje dejavnosti vodi tudi po odvisni družbi (1. člen ZZad-C, 2009). Tretja novela ZZad-C (2009) je načelo istovetnosti prebila tudi z možno uvedbo članov vlagateljev kot posebne vrste članov zadruge poleg članov uporabnikov (novi 8.a člen ZZad-C, 2009). Združna pravila lahko določajo, da članstvo pridobijo tudi člani, ki z zadrugo ne sodelujejo in v zadrugo zgolj vlagajo svoja sredstva, seveda proti zagotovitvi določenih premoženjskih in (omejenih) upravljaljskih pravic (Žerjav, 2009).

NAČELO IDENTITETE ALI TROJNO RAZMERJE ČLANA Z ZADRUGO



Slika 1: Načelo identitete ali trojno razmerje članov z zadrugo (Avsec in Žunec, 2014).

2.2.2 Zadruge kot socialna podjetja

Zakonodaja na področju socialnega podjetništva se je v EU začela razvijati na podlagi združne zakonodaje in zakonodaje združenj. Predvsem zadruge s svojo opredelitvijo, vrednotami in načeli so bile prva pravna podlaga za zakonsko opredelitev socialnega podjetništva v nekaterih evropskih državah (Strategija razvoja ..., 2013).

V skladu z Zakonom o socialnem podjetništvu lahko nepridobitna pravna oseba posluje kot socialno podjetje, če pridobi status socialnega podjetja. Pri tem pravna oblika nepridobitne pravne osebe ni omejena na zadrugo ali evropsko zadrugo. Kot socialno podjetje se lahko ustanovi ali pridobi status socialnega podjetja »društvo, zavod, ustanova, gospodarska družba, zadruga, evropska zadruga ali druga pravna oseba zasebnega prava, ki ni ustanovljena izključno z namenom pridobivanja dobička ter premoženja ne deli, prav tako ne deli ustvarjenega dobička ali presežkov prihodkov nad odhodki oziroma jih deli v omejenem obsegu, v skladu z zakonom« (prva alineja 2. člena ZSocP, 2011).

Zakon razvršča socialna podjetja na dve kategoriji. Socialno podjetje je (ZSocP, 2011):

- bodisi ustanovljeno za trajno opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva na način, da bo trajno zaposlovalo najmanj enega delavca v prvem letu in najmanj dva delavca v nadaljnjih letih poslovanja (socialno podjetje tipa A) ali
- bodisi ustanovljeno za zaposlovanje oseb iz ranljivih skupin, na način, da bo določeno dejavnost opravljala s trajnim zaposlovanjem najmanj tretjine teh delavcev od vseh zaposlenih delavcev (socialno podjetje tipa B).

Po Uredbi o določitvi dejavnosti socialnega podjetništva (Uredba o določitvi dejavnosti ..., 2012) lahko tudi zadruge, katerih glavna dejavnost je kmetijska proizvodnja in lov ter z njima povezane dejavnosti, če gre za ekološko proizvodnjo hrane ali ohranjanje narave, urejanje in varstvo okolja ter zaščito živali, na podlagi takšne dejavnosti pridobijo status socialnega podjetja. Zadruga lahko pridobi status socialnega podjetja tipa A tudi, če opravlja dejavnost socialne trgovine (trgovina za socialno ogrožene osebe), pravične trgovine (trgovina, ki zagotavlja prodajo proizvodov majhnih proizvajalcev iz gospodarsko najbolj nerazvitih okolij na temelju etičnih, preglednih in enakopravnih poslovnih razmerij med proizvajalci in trgovcem, usmerjenih predvsem v zagotavljanje možnosti pravičnega plačila proizvajalcev in s tem njihovega preživetja), ter trgovine s storitvami in proizvodi iz dejavnosti socialnega podjetništva (2. člen Uredbe o določitvi dejavnosti ..., 2012).

Ne glede na dejavnost pa lahko kmetijska zadruga pridobi status socialnega podjetja tipa B, če trajno zaposluje eno tretjino delavcev iz ranljivih skupin (2. alineja 2. točke 8. člena ZSocP, 2011).

Poleg navedenih pogojev morajo socialna podjetja izpolnjevati tudi načela, ki so enaka ali pa vsaj zelo podobna združnim načelom: avtonomna pobuda (prostovoljnost ustanovitve), prostovoljnost delovanja; neodvisnost, tržna naravnost, vključevanje prostovoljskega dela, enakopravnost članstva, sodelovanje deležnikov pri upravljanju, preglednost poslovanja, javno koristno delovanje. Delno se načela socialnega podjetništva prekrivajo z združnimi načeli tudi glede nepridobitnosti (če upoštevamo nedeljive rezerve v zdrukah) in javno koristnega delovanja (če upoštevamo sedmo združno načelo), vendar sta načeli socialnega podjetništva glede nepridobitnosti in javno koristnega delovanja ubesedeni in v zakonodaji izpeljani strožje kot primerljivi združni načeli, ki se nanašata na nedeljive rezerve zdruha in skrb zdruha za skupnost. Tako se sme po Zakonu o socialnem podjetništvu deliti največ 20 % dobička ali presežka pod pogojem, da so zajeti tudi delavci in ob dodatnih pogojih (11. člen ZSocP, 2011), v vsakem primeru pa je po samem zakonu nedeljivo celotno premoženje, ki ostane po poplačilu upnikov in vračilu deležev v likvidaciji socialnega podjetja (28. člen ZSocP, 2011). Druga pomembna razlika je večji poudarek socialnega podjetništva na prostovoljstvu in na vključevanju več kategorij deležnikov v upravljanje, medtem ko zadruga temelji na istovetnosti članstva praviloma z eno kategorijo deležnikov. Zakon o socialnem podjetništvu kot deležnike navaja tri kategorije deležnikov (1) zaposlene delavce in (2) prostovoljce socialnega podjetja ter (3) uporabnike proizvodov ali storitev iz socialnega podjetništva na podlagi pogodbe ali drugega pravnega posla, sklenjenega za najmanj eno leto. Zakon kot udeležbo deležnikov pri upravljanju primeroma navaja posvetovanje ali obvezno mnenje, vendar ne določa minimalnega obsega vključenosti deležnikov v upravljanje (šesta alineja iz drugega odstavka 12. člena ZSocP, 2011).

2.3 PREMOŽENJE ZADRUGE KOT ZADRUŽNA LASTNINA

Združno premoženje je lastnina zadruga, za katero se smiselno uporabljajo predpisi o lastninski pravici (3. odstavek 34. člena ZZad-UPB2, 2009).

Pravno gledano združna lastnina ni posebna oblika lastnine, ki naj bi uživala bolj ali manj privilegiran položaj v razmerju do zasebne oziroma javne (državne) lastnine, ker se zadruga ne razlikuje od drugih nosilcev lastninske pravice po vsebini te pravice, razlikujejo pa se od drugih pravnih oseb po ciljih, načelih ter načinu organiziranja in poslovanja. Določba, po kateri je združno premoženje lastnina zadruga, pravno ni povsem natančna in jo je po našem treba razumeti tako, da premoženje zadruga pripada zdruhi kot pravni osebi. Lastninska pravica lahko obstaja samo na stvareh, ne na drugih pravicah, ki predstavljajo premoženje (2., 3., in 37. člen SPZ, 2002). Zadruga kot oseba zasebnega prava ima zasebno lastnino, ki uživa varstvo po 33. členu Ustave Republike Slovenije (1991): »Zagotovljena je pravica do zasebne lastnine in dedovanja.«

ZZad v petem poglavju zakona s splošnim naslovom Premoženje zadruge v 34. členu (ZZad-UPB2, 2009) opredeljuje pojem in vire ter pravni režim združnega premoženja. V prvem odstavku so kot sestavine premoženja zadruge našteje stvari, pravice in denar. Razvrstitev se nanaša na računovodsko opredelitev premoženja, ki se izkazuje v bilanci stanja kot sredstva skladno s SRS (2016) (Slovenski računovodski standardi, 2015). Pravni pojem premoženjske pravice zajema vse premoženjske pravice, ki pripadajo istemu subjektu (npr. zadrugi). S pravnega vidika bi bilo torej dosledneje, če bi zakon namesto o stvareh govoril o lastnini in lastninski pravici na stvareh in po drugi strani natančneje opredelil različne vrste pravic, ki predstavljajo premoženje zadruge. Za premoženjsko pravico se v teoriji šteje »vsaka pravica, ki ima objektivno določeno ekonomsko vrednost, torej katero vrednost je možno izraziti v denarju« (Avsec, 2008b).

Drugi odstavek 34. člena (ZZad-UPB2, 2009) kot vire združnega premoženja opredeljuje deleže članov in druge vire, ki jih je zadruga pridobila. Poleg lastnega kapitala, ki ga sestavljajo deleži ustanoviteljev in kasneje sprejetih članov na eni in na drugi strani obvezne in prostovoljne rezerve oziroma skladi (iz nerazdeljenega dobička), je vir združnega premoženja tudi dolžniški ali »tuji« kapital, ki ga na pasivni strani bilance izkazujejo različne kratkoročne in dolgoročne obveznosti zadruge proti drugim osebam (upnikom) (Avsec, 2008b).

Začetni izvor združne lastnine so članski deleži. Po 35. členu (ZZad-UPB2, 2009) mora vsak član vpisati najmanj en delež, katerega znesek določajo združna pravila. Denarna vrednost deleža je enaka za vse člane, če združna pravila ne določajo objektivnega merila, po katerem morajo posamezni člani vpisati delež v različni višini ali različno število deležev. Z določitvijo diferencirane udeležbe zadruga običajno upošteva različne objektivne možnosti članov, da vlagajo v zadrugo, kar je izraz prostovoljnega in odprtega članstva. Delež se vplača v denarnem znesku, če pravila tako določajo, pa lahko tudi v stvari ali pravici, katere vrednost je treba nepristransko oceniti. Poleg obveznih deležev člani lahko vplačajo neobvezne deleže. S prostovoljnimi deleži zadruga lahko zbere več kapitala kot samo z obveznimi, ker prostovoljni deleži upoštevajo ne samo objektivne možnosti, temveč tudi različno stopnjo pripravljenosti članov za vlaganja v zadrugo. Obvezni delež se članu vrne po prenehanju članstva, prostovoljni pa lahko na podlagi odpovedi že v času trajanja članstva (Avsec in Žunec, 2014).

2.4 ČLANSTVO, ORGANI ZADRUGE IN UPRAVLJANJE ZADRUGE

Najmanj trije ustanovitelji zadruge kot fizične ali pravne osebe sprejmejo akt o ustanovitvi, ki vsebuje: sedeže ustanoviteljev oziroma imena in naslove, sklep o sprejemu združnih pravil, združna pravila in sklep o izvolitvi organov zadruge, ki jih mora zadruga izvoliti v skladu z zakonom in s svojimi pravili, datum in kraj ustanovnega občnega zbora in podpise vseh ustanoviteljev. Po ustanovitvi so skladno z načelom prostovoljnega in odprtega članstva lahko v zadrugo sprejeti tudi drugi člani (8. člen ZZad-UPB2, 2009).

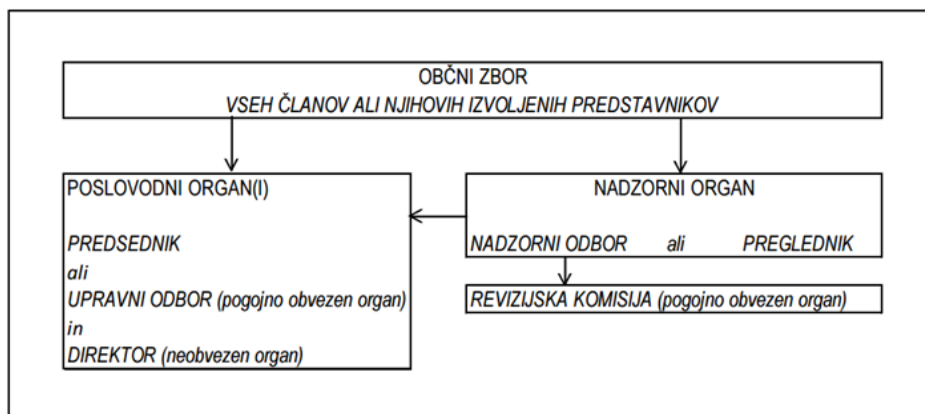
Za svoje obveznosti odgovarja zadruga z vsem svojim premoženjem. Odgovornost članov za obveznosti zadruga ni obvezna in je odvisna od ureditve v pravilih zadruga (55. člen ZZad-UPB2, 2009):

- če za obveznosti zadruga nadomestno odgovarjajo člani do določene vsote, ima zadruga v firmi oznako »zadruga z omejeno odgovornostjo« ali okrajšavo »z. o. o.«;
- če je odgovornost članov za obveznosti zadruga po združnih pravilih izključena, je v združnih pravilih oznaka »zadruga brez odgovornosti« ali »z. b. o.«.

Zaradi spremenljivosti članstva posamezni člani ne morejo opravljati vseh funkcij zadruga, zlasti ne funkcij vodenja in nadzora. V ta namen člani izmed svojih vrst izberejo ožje sestavljene organe zadruga, ki pod vrhovnim nadzorstvom občnega zbora opravljajo funkcijo sprotne vodenja in sprotne nadzora.

Organe pravne osebe lahko razdelimo po različnih merilih, zlasti glede na obvezno oziroma neobvezno (fakultativno) oblikovanje, glede na sestavo (individualni – posamični ali enoosebni in kolegijski ali večoosebni), glede na funkcije oziroma pristojnosti (organi vodenja in organi nadzora).

ORGANI IN UPRAVLJANJE ZADRUGE



Posebnosti:

- načeloma enaka glasovalna pravica članov,
- načelo samouprave za predsednika zadruga ter članstvo v upravnem in nadzornem odboru zadruga (člani volijo iz svojih vrst organe zadruga; izjema: sodelovanje delavcev pri upravljanju).

Slika 2: Organi in upravljanje zadruga (Avsec in Žunec, 2014)

14. člen ZZad (1992) določa dvotirnost pri upravljanju zadruga z določbo, da ima zadruga poleg občnega zbora obvezno najmanj en organ vodenja (predsednik ali upravni odbor,

lahko pa tudi direktor) in organ nadzora (nadzorni odbor ali preglednik). Isti člen določa, da ima poleg predsednika tudi upravni odbor tista zadruga, ki ima deset oziroma več članov, pri čemer je predsednik upravnega odbora po položaju predsednik zadruga. Če zadružna pravila tako določajo, ima zadruga lahko tudi direktorja in druge organe. V okviru navedenih zakonskih določb je možnih več praktičnih izpeljav, pri čemer npr. ob sočasnem delovanju in skupnih sejah upravnega in nadzornega odbora zaznamo kar znatno približanje enotirni ureditvi upravljanja (Nose, 2007).

Glede volitev v organe SCE je Slovenija uveljavila opcijo, ki jo daje na voljo državam članicam Uredba Sveta (ES) št. 1435/2003, in s kogentno določbo predvidela, da člane poslovnega in nadzornega organa SCE voli in odpokliče občni zbor, enako kot to velja za domače zadruga (prim. 3. alinejo iz drugega odstavka 14. člena in 56. člen ZZad-UPB2, 2009).

2.4.1 Člani in občni zbor zadruga

15. člen ZZad-C (2009) opredeljuje občni zbor članov kot najvišji organ zadruga. Člani odločajo o sprejemu letnega poročila, uporabi presežka in poravnavi izgube, o sprejemanju zadružnih pravil in o vseh drugih ključnih zadevah. Sodelovanje člana na občnem zboru je temeljna upravljavna pravica vsakega člana, ki mu omogoča navzočnost, pravico do razprave, pridobivanje informacij, glasovanje in volilno pravico, skladno s pravili.

Na občnem zboru članstva ima vsak član oziroma predstavnik en glas. Zadružna pravila lahko pod določenimi pogoji določajo izjemo, da lahko ima član oziroma predstavnik več glasov in pisno pooblastilo drugemu članu za odločanje in sodelovanje na občnem zboru, ki ga podpiše član oziroma njegov zakoniti zastopnik (18. člen ZZad-C (2009)).

19. člen ZZad-UPB2 (2009) definira redne in izredne občne zборе. Izrecno določa, da je treba za obravnavo in sprejem letnega poročila zadruga sklicati redni občni zbor. Prav tako se na rednih občnih zbora odloča o razporeditvi presežka oziroma poravnavi izgube. Isti člen določa, da lahko se na rednih občnih zbora obravnavajo tudi druge zadeve in da se izredni občni zbor skliče takrat, ko to zahtevajo koristi zadruga. Sklicevanje rednega in izrednega občnega zbora definira 20. člen ZZad-UPB2 (2009). Redni občni zbor se zaradi sprejemanja letnega poročila skliče po izteku poslovnega leta in sklic naredi predsednik v zadrugah, ki nimajo upravnega odbora, oziroma upravnega odbora. Isti člen določa pogoje za sklic izrednega občnega zbora s strani nadzornega odbora in v skladu s pravili zadruga ena desetina oziroma najmanj 100 članov. Predvideva tudi nadzorni odbor kot sklicatelja izrednega občnega zbora, če pristojni organ v dveh tednih po pisni zahtevi ne skliče izrednega občnega zbora.

ZZad-UPB2 (2009) definira objavo vabila na občni zbor, minimalni enotedenski rok od objave in maksimalni tritedenski rok do datuma sklica ter predlog dnevnega reda, datum,

kraj in uro. Nadalje določa, da je dnevni red na vabilu za občni zbor dokončen in določa tudi izjeme, o katerih lahko glasujejo člani, tudi če te niso sestavni del dnevnega reda: sklepanje o predlogu sklica novega občnega zbora, o načinu vodenja občnega zbora in o morebitnih predlogih in pobudah članov. Določa sklepanje o razširitvi dnevnega reda občnega zbora v primeru pisne zahteve člana, ki je prispela pred objavo oziroma pošiljanjem vabila. Točno definira vpogled gradiv vsem članom na sedežu zadruga in določa pogoje, da gradiva prejmejo člani tudi na dom, še zlasti kadar člani na občnem zboru odločajo o letnem poročilu, spremembi zadružnih pravil, o delitvi presežkov oziroma poravnavi izgub, prenehanju zadruga ali statusnem preoblikovanju zadruga (21. člena ZZad-UPB2, 2009).

2.4.2 Predsednik, upravni in nadzorni odbor ter direktor zadruga

Predsednik oziroma upravni odbor zadruga, če ima zadruga upravni odbor, opravlja v skladu z 28. členom ZZad-UPB2 (2009) naloge sklicevanja občnega zbora in izvrševanja sklepov, sprejetih na občnem zboru, skrbita za organizacijo dejavnosti in smotno poslovanje zadruga ter postavljata delavce s posebnimi odgovornostmi in pooblastili. Drugi odstavek 28. člena ZZad-UPB2 (2009) določa, da lahko upravni odbor ali predsednik v zadrugi brez upravnega odbora s pisnim pooblastilom prenese določene naloge na direktorja, posamezne odbornike, delavce zadruga ali druge osebe. Na podlagi tako opredeljene odgovornosti upravnega odbora je treba šteti, da mora upravni odbor oziroma predsednik zagotoviti, da zadruga vodi poslovne knjige in sestavlja letno poročilo na predpisan način in v predpisanih rokih.

Nadzorni organ je nadzorni odbor ali preglednik. Praviloma je nadzorni odbor fakultativni organ zadruga, pogojno je obvezen samo v tistih zadrugah, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu. Takšne zadruga morajo imeti nadzorni odbor in revizijsko komisijo. Nadzorni odbor ima širša pooblastila kot preglednik. Nadzor po nadzornem odboru zajema celotno delo in poslovanje poslovnih organov in vodilnih delavcev zadruga ter pravočasno predložitev letnega poročila občnemu zboru. Za izvajanje tega nadzora zakon pooblašča nadzorni odbor, da lahko pregleduje »poslovne knjige, spise, listine, vrednostne papirje, blagajno, naprave, blago in drugo premoženje zadruga« (tretji odstavek 29. člena ZZad-UPB2, 2009), poslovodni organi in vodilni delavci zadruga pa so zavezani posredovati nadzornemu odboru oziroma članom nadzornega odbora, ki jih je za to pooblastil nadzorni odbor, vsa pojasnila.

ZZad-UPB2 (2009) določa nujnost takojšnjega sklica občnega zbora s strani nadzornega odbora v primerih, če to zahtevajo koristi zadruga, pri ugotovitvah hujših nepravilnosti pri delu in poslovanju zadruga, hujše kršitve zadružnih pravil oziroma sklepov občnega zbora ali kršitev zakona. Zadružna pravila lahko pooblastijo nadzorni odbor tudi za začasno odstavitev članov upravnega odbora, direktorja in vodilnih delavcev, in sicer v primeru, ko preti zadrugi večja škoda zaradi storjenih hujših kršitev odgovornih oseb. Naloga

nadzornega odbora v takšnem primeru je, da nemudoma skliče občni zbor in poroča članom občnega zbora o ugotovljenih nepravilnostih. Nadzorni odbor v takih primerih do odločanja na občnem zboru imenuje vršilca dolžnosti direktorja, začasne člane upravnega odbora oziroma delavce s posebnimi pooblastili in odgovornostmi (33. člen ZZad-UPB2, 2009).

Zadnje spremembe iz tretje novele ZZad-UPB2 (2009) so sicer potrdile načelo, da se nadzorni odbor ne sme vmešavati v vodenje poslov zadruga (sicer bi nadzoroval sam sebe), vendar pa je predvideno, da združna pravila lahko zahtevajo za določene sklepe posloводства soglasje nadzornega odbora (peti odstavek 29. člena ZZad-UPB2, 2009).

Posebne pristojnosti ima nadzorni odbor tudi glede pregleda letnega poročila in poročanja občnemu zboru o tem pregledu (42. člen ZZad-UPB2, 2009), o čemer bomo še govorili. Preglednikova pooblastila so omejena na pregled letnega poročila, vendar ima pri pregledu poslovanja, pridobivanju podatkov in obvestil preglednik enake pravice kot nadzorni odbor.

Nadzorno funkcijo v zadrugi lahko po načinu izvajanja razvrstimo na več stopenj. Prva stopnja nadzora je redno ali izredno poročanje posloводства nadzornemu odboru, druga stopnja je zahteva nadzornega odbora poslovodu za poročanje, tretja stopnja je neposredna izvedba pregleda po nadzornem organu in zadnja stopnja je preventivni nadzor v obliki soglasja k določenim sklepom (Avsec, 2008b).

Predsednika zadruga, člane upravnega in nadzornega odbora, razen morebitnih predstavnikov delavcev v nadzornem ali upravnem odboru v skladu z Zakonom o sodelovanju delavcev pri upravljanju (ZSDU-UPB1, 2007), voli občni zbor (3. točka 15. člena ZZad-UPB2, 2009).

Direktor zadruga ni obvezen organ, vendar ga v praksi imajo vse večje zadruga. Gre za poslovodni organ, ki vodi dnevno poslovanje zadruga in zastopa zadrugo, pri tem je vezan ne samo na zakon in združna pravila, temveč tudi na sklepe občnega in upravnega odbora oziroma smernice predsednika zadruga (30. člen ZZad-UPB2, 2009). Direktorja voli občni zbor, če s pravili zadruga za izvolitev ni pristojen upravni odbor. V praksi direktorja zadruga običajno voli upravni odbor.

Zakon o zadrukah podobno kot nemški in avstrijski predpisi, na katere se najbolj naslanja, izhaja iz načela združne samouprave (nemško: Selbstverwaltung), po katerem so v obvezne organe vodenja in nadzora zadruga lahko načeloma izvoljeni le člani zadruga. Določena odstopanja veljajo za člane, ki nimajo poslovne sposobnosti in imajo zakonitega zastopnika – to pa so fizične osebe brez poslovne sposobnosti ali z omejeno poslovno sposobnostjo in pravne osebe (16. člen ZZad-UPB2).

Iz načela združne samouprave ZZad-UPB2 (2009) izhaja v določbah, ki urejajo občni zbor predstavnikov, upravni in nadzorni odbor. Tako je po tretjem odstavku 16. člena ZZad-UPB2 (2009) za predstavnika na občnem zboru lahko izvoljen le član zadruga, zakoniti zastopnik člana ali druga oseba, ki je na podlagi članstva ali drugega pravnega razmerja povezana s pravno osebo članico zadruga. Iz tega izhaja, da pravne osebe, ki so članice zadruga kot take, torej kot pravne osebe, ne morejo biti izvoljene za predstavnike na občnem zboru predstavnikov.

Za predsednika zadruga oziroma v upravni in nadzorni odbor pa so po drugem odstavku 26. člena ZZad-UPB2 (2009) lahko izvoljene tiste fizične osebe, ki so lahko izvoljene za predstavnika na občnem zboru.

ZZad-UPB2 (2009) torej pri volitvah predsednika in članov upravnega in nadzornega odbora odkazuje na pravilo, ki velja pri volitvah predstavnikov za občni zbor. Zakonodajno tehnično bi bilo bolje, da bi to vprašanje urejala ena sama določba namesto dveh, pri katerih se poznejša sklicuje na prejšnjo. S tem ZZad-UPB2 (2009) poudarja načelo članske samouprave, po katerem so v predstaviški občni zbor ter upravni in nadzorni odbor zadruga lahko izvoljeni praviloma le člani zadruga; izjeme se nanašajo le na člane, ki kot fizične osebe nimajo pravne sposobnosti ali pravne osebe, ki kot take ne morejo same pridobivati pravic in prevzemati obveznosti. Drugo izjemo od načela samouprave pomenijo določbe o sodelovanju delavcev pri upravljanju zadruga na podlagi ustavne določbe, ki velja za vse gospodarske organizacije, o čemer bomo še govorili.

Drugi odstavek 26. člena ZZad-UPB2 (2009) jasno določa, da je predsednik zadruga odgovoren za zakonitost poslovanja zadruga ter predstavlja in zastopa zadrugo. Predsednik lahko ta pooblastila prenese na direktorja.

27. člen ZZad-UPB2 (2009) določa kot način odločanja upravnega in nadzornega odbora odločanje na sejah. Sklic seje je v pristojnosti predsednika odbora. Seje predsednik skliče na lastno pobudo, na zahtevo direktorja ali na zahtevo katerega od odbornikov. Vsak član upravnega ali nadzornega odbora ima pri odločanju na sejah upravnega ali nadzornega odbora en glas (prvi stavek iz drugega odstavka 27. člena ZZad-UPB2 (2009)). To je prisilna določba, medtem ko je določba o enaki glasovalni pravici članov na občnem zboru (en član en glas) oziroma predstavnikov na predstaviškem občnem zboru dispozitivna – združna pravila lahko določijo objektivno podlago, po kateri imajo posamezni člani ali predstavniki več glasov (18. člen ZZad-UPB2, 2009). Omejene pa so glasovalne pravice članov vlagateljev, če jih zadruga ima; skupaj ne smejo imeti več kot 25 % glasov na občnem zboru, vendar lahko združna pravila njihovo glasovalno pravico tudi izključijo (četrty odstavek 23. člena ZZad-UPB2, 2009).

Izvoljeni član (odbornik) upravnega ali nadzornega odbora mora obveznosti in dolžnosti opravljati osebno. Mandat izvoljenega odbornikovega namestnika nastopi, ko odbornik zaradi smrti ali razloga, ki mu trajno onemogoča opravljanje osebne dolžnosti te ne more opravljati. Mandat odbornikovega namestnika je do izteka mandatne dobe odbornika (Nose, 2007).

Nose (2007) povzema ZZad-B (2007) o sklepčnosti in odločanju odbornikov na sejah upravnega in nadzornega odbora. Sklepčnost odborov je zagotovljena, če je prisotna več kot polovica odbornikov. Za sprejetje sklepa mora glasovati več kot polovica prisotnih odbornikov. Tako za sklepčnost kot za sprejemanje sklepov lahko zadružna pravila predvidijo izjeme. Zadružna pravila lahko določijo, da je v primeru, ko je predlog sklepa prejel enako število glasov za in proti, sprejet, in sicer tako, da pretehta glas predsednika odbora. Sklic občnega zbora zadruge za popolnitev članov upravnega in nadzornega odbora je nujen, če se število odbornikov in namestnikov odbornikov zmanjša na raven, da ni možno na odboru veljavno sklepanje. Isti avtor navaja, da so možne skupne seje nadzornega in upravnega odbora zadruge in ob tem poudarja, da je v tem primeru nujnost ločenega glasovanja odbornikov upravnega in nadzornega odbora.

Nose (2007) opozarja na dolžnost članov organov oziroma odbornikov pri odločanju na sejah organov zadruge, da delujejo v najboljšo korist zadruge (kot dobri gospodarji) in koristim zadruge dajejo prednost pred osebnimi koristmi in koristmi drugih oseb (nepristranskost). Izpostavlja, da pri odločanju morajo prevladati interesi zadruge pred osebnimi interesi. Nadalje navaja dobro medsebojno komunikacijo in reševanje medsebojnih konfliktov in združljivost funkcij članov upravnega in nadzornega odbora. Odborniki po navedbah Noseta (2007) naj bi le z vednostjo in s soglasjem ustreznega organa zadruge izvajali morebitne nadzorne in druge odborniške funkcije v drugih, nezadružnih podjetjih.

2.4.3 Sodelovanje delavcev pri upravljanju zadruge

Sodelovanje delavcev pri upravljanju zadrug, ustanovljenih po slovenskem ZZad-UPB2 (2009), ureja ZSDU-UPB1 (2007), pri upravljanju evropskih zadrug pa poseben Zakon o sodelovanju delavcev pri upravljanju evropske zadruge (ZSDUEZ, 2006), sprejet za implementacijo Direktive Sveta 2003/72.

Po ZSDU-UPB1 (2007) delavci sodelujejo pri upravljanju zadruge ali družbe prek zbora delavcev, sveta delavcev ali delavskega zaupnika in predstavnikov delavcev v organih zadruge ali družbe (3. člen ZSDU-UPB1, 2007). Poudariti velja, da je sodelovanje delavcev pri upravljanju pravica, ne pa dolžnost delavcev. Delavci oblikujejo svet delavcev, če ima zadruga več kot 20 delavcev z aktivno volilno pravico, sicer lahko izvolijo zaupnika (9. člen ZSDU-UPB1, 2007).

Sodelovanje delavcev pri upravljanju se izvaja kot obveščanje delavcev, skupno posvetovanje, in soodločanje o vprašanjih, ki jih določa zakon, ter zadržanje odločitev delodajalca v primerih, določenih z zakonom. Po 89. členu ZSDU (1993) mora delodajalec obveščati svet delavcev oziroma delavskega zaupnika med drugim tudi o vprašanjih, ki zadevajo letno poročilo.

Sodelovanje delavcev pri upravljanju zadruga se uresničuje tudi prek predstavnikov delavcev v nadzornem odboru zadruga (78. člen ZSDU, 1993), pri čemer majhne zadruga niso dolžne uporabljati določb o sodelovanju delavcev pri upravljanju (84.a člen ZSDU-UPB1, 2007). Slabost zakonske ureditve je tudi v tem, da se zadruga lahko izogne uporabi teh določb tako, da združna pravila oblikuje na način, da občni zbor ne voli nadzornega odbora, ampak le preglednika.

ZSDUEZ (2006) v pravni red Republike Slovenije prenaša Direktivo Sveta 2003/72 o dopolnitvi statuta evropske zadruga glede udeležbe delavcev, ki jo je Svet EU sprejel kot dopolnitev Uredba Sveta (ES) št. 1435/2003 o statutu evropske zadruga (SCE). Uredba ureja statusne značilnosti evropske zadruga, zahteve direktive pa se nanašajo izključno na sodelovanje delavcev pri upravljanju. Oba dokumenta za evropsko zadrugo uporabljata latinsko ime »Societas Cooperativa Europaea« in predvsem iz njega izhajajočo kratico – SCE. Gre za izrazito tehnično naravo direktive, tako da zakon v veliki večini členov povzema določbe direktive in le v nekaterih primerih, ko to direktiva izrecno dopušča, uvaja originalno nacionalno ureditev. To so predvsem vprašanja volitev in imenovanja predstavnikov delavcev iz posamezne države v posebna pogajalska telesa in v organe predstavnih delavcev ter organe družb, ter vprašanja, povezana z varovanjem zaupnosti in varstvom predstavnikov delavcev, ter kazenske določbe. Zakon ureja načine sodelovanja delavcev pri upravljanju evropske zadruga in podrobno določa pogajalski postopek, soupravljanje delavcev SCE na podlagi sporazuma in na podlagi zakona ter posebna pravila za SCE, ki jo ustanovijo fizične osebe, ali ena sama pravna oseba in fizične osebe. Zakon, skladno z direktivo, opredeljuje tudi možnost sodelovanja naših predstavnikov pri soodločanju na občnem zboru SCE s sedežem v drugi državi članici ter ureja načela sodelovanja, varstvo predstavnikov delavcev ter pristojnost za reševanje sporov (Tratnik, 2008).

2.4.4 Sodelovanje deležnikov pri upravljanju zadruga kot socialnega podjetja

Po 24. členu ZSocP (2011) ureja tri kategorije deležnikov socialnega podjetja, ki jim mora biti zagotovljeno sodelovanje pri upravljanju: delavci, prostovoljci in uporabniki. Sodelovanje delavcev in prostovoljcev mora biti takšno, da »vsaj« vpliva na odločitve, ki so pomembne za njihovo delo in za kakovost proizvedenih izdelkov ali storitev socialnega podjetja. Uporabnikom, ki niso člani socialnega podjetja, mora biti zagotovljena možnost vplivanja na odločitve, ki zadevajo kakovost izdelkov ali storitev socialnega podjetja.

Vprašanja, o katerih omenjeni deležniki sodelujejo pri odločanju, pravico do obveščenosti, roke in način njihovega obveščanja ter podrobnejšo opredelitev načina sodelovanja pri odločanju, mora socialno podjetje urediti v splošnem aktu po poprejšnjem soglasju svojih predstavnikov. Če predstavniki niso predstavniki sindikata delavcev, sami sprejmejo pravila za imenovanje svojih predstavnikov (6. alineja 2. točke 12. člena ZSocP, 2011).

2.4.5 Odgovornost organov zadruge

Prvi odstavek 32. člena ZZad (1992) opredeljuje odgovornost odbornikov upravnega in nadzornega odbora oziroma preglednika, predsednika in direktorja zadruge za škodo, povzročeno z dejanji ali opustitvami, ki pomenijo kršitev njihovih dolžnosti. Isti člen navaja možnosti dokazovanja navedenih odgovornih oseb, da so svoje delo opravljali skladno s sklepi občnega zbora in svojimi dolžnostmi in možnega dokaza, da jim ni mogoče očitati malomarnosti glede nastale škode. Naloga občnega zbora zadruge je, da odloči o morebitni vložitvi tožbe, izpelje odločanje o morebitni oprostitvi odgovornosti oseb ob nastanku škode zadrugi in da določi osebo za zastopanje zadruge. Dodatne odgovornosti nalaga članom upravnega in nadzornega odbora zadruge Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (ZFPPIPP, 2007), ki sankcionirata kršitve dolžnosti teh dveh organov na področju finančnega poslovanja zadruge, kar ima lahko za posledico tudi odškodninsko odgovornost članov organov do zadruge in njenih upnikov.

3 LETNO POROČILO KMETIJSKE ZADRUGE PO BILANČNIH PREDPISIH EVROPSKE UNIJE IN REPUBLIKE SLOVENIJE

3.1 RAZVOJ ZADRUŽNEGA BILANČNEGA IN RAČUNOVODSKEGA PRAVA PO UVELJAVITVI ZAKONA O ZADRUGAH (1992)

Sedanji slovenski Zakon o zadrukah (ZZad, 1992) je bil sprejet v času, ko se je v Republiki Sloveniji, tedaj že samostojni državi, za položaj podjetij uporabljal nekdanji zvezni Zakon o podjetjih (1988) kot slovenski predpis. Ne ZZad (1992) ne Zakon o podjetjih (1988; Popravek zakona o podjetjih, 1989; Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o podjetjih, 1989; Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o podjetjih, 1990a; Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o podjetjih, 1990b, ZLPPC, 1992) nista vsebovala bilančnih določb, torej določb o vodenju poslovnih knjig in sestavljanju letnih poročil. To področje je urejal poseben predpis, in sicer zvezni Zakon o računovodstvu (1989a, 1989b, 1990a, 1990b, 1990c, 1990d).

Zvezni Zakon o računovodstvu (1989a, 1989, 1990a, 1990b, 1990c, 1990d) se je ob svoji uveljavitvi uporabljal za vse pravne osebe, ki so v Jugoslaviji opravljale dejavnosti, določene z Zakonom o enotni klasifikaciji dejavnosti (1976). Ta zakon je predvideval, da se pravne osebe, ki opravljajo gospodarsko dejavnost, in podjetja, ki opravljajo negospodarsko dejavnost ter pravne osebe, ki vodijo knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, razvrščajo na majhne, srednje in velike, upoštevaje merila, določena glede na število zaposlenih, letne prihodke in povprečno vrednost aktive.

Zakon o računovodstvu (1989a, 1989b, 1990a, 1990b, 1990c, 1990d) je definiriral poslovne knjige kot evidence o stanju in gibanju premoženja in terjatev (ki jih je imenoval s skupnim izrazom: »sredstva«) ter kapitala in obveznosti (s skupnim imenom »obveznosti do virov sredstev«), prihodkov, odhodkov in poslovnih rezultatov. V skladu s tem zakonom so pravne osebe vodile knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva (na primer podjetja), proračunskega ali kameralnega knjigovodstva (na primer država), ali po sistemu enostavnega knjigovodstva (kot poenostavitev, ki jo je določenim osebam dovolil zvezni upravni organ za finance).

Zaradi racionalizacije funkcij je zakon dovoljeval t. i. »outsourcing« oziroma zunanje izvajanje računovodske funkcije: pravna oseba je smela vodenje poslovnih knjig in sestavo računovodskih izkazov zaupati v celoti ali delno drugi pravni osebi, medtem ko so majhne pravne osebe lahko zaupale ta opravila tudi »strokovni fizični osebi« (13. člen Zakon o računovodstvu, 1989a). Zakon je predpisoval ugotavljanje stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov s t. i. periodičnimi in letnimi obračuni; prvi so se obvezno sestavljali po stanju na dan 30. junija (polletni obračun), letni obračuni pa po stanju 31. decembra, s tem, da so se periodični obračuni lahko sestavljali tudi za krajša obdobja. Medtem ko sta se polletni in letni obračun izkazovala v bilanci stanja in bilanci uspeha, je letni obračun

vseboval še dodatni računovodski izkaz oziroma dodatek (15. do 17. člen Zakona o računovodstvu, 1989a). Zakon je predpisoval tudi konsolidirano ali zbirno bilanco stanja in konsolidirano bilanco uspeha za podjetja, ki so v drugo pravno osebo vložila več kot 50 % svojega premoženja (20. člen Zakon o računovodstvu, 1989a).

Bilanca stanja je bila v zakonu (Zakon o računovodstvu, 1989a) opredeljena kot pregled aktive in pasive, medtem ko je bilanca uspeha izkazovala prihodke, odhodke in bruto dobiček ali izgube. Dodatni računovodski izkaz je vseboval predpisane podatke oziroma pojasnila glede načina in učinkov revalorizacije, o terjatvah in obveznostih glede na dospelost, o uporabljenih načinih izračuna amortizacije, uporabi različnih metod ocenjevanja itd.

Velike pravne osebe so morale letnemu obračunu priložiti še poročilo o poslovanju, ki je vsebovalo pregled finančnega položaja in sestave, račun rentabilnosti in prikazovalo razvoj poslovanja, fizični obseg proizvodnje, oceno prihodnjega razvoja, raziskovalne in razvojne dejavnosti (30. člen Zakona o računovodstvu, 1989a).

Zakon je predvideval tudi obvezo računovodskih izkazov, ki naj bi jo opravljala pravna oseba, ki je v skladu z zveznim zakonom pooblaščen za ekonomsko-finančno revizijo v velikih in srednjih pravnih osebah in pravnih osebah, ki sestavljajo konsolidirane bilance (86. člen Zakon o računovodstvu, 1989a).

Uporaba tega člena je prenehala z uveljavitvijo prvega slovenskega Zakona o revidiranju leta 1993 (ZRev, 1993a, 1993b), ki je določil, da revidiranje opravljajo revizijske gospodarske družbe in zadrugne zveze v skladu s predpisi o zadrugah. Na podlagi tega zakona je Zadrugna zveza Slovenije izpolnila predpisane pogoje za izvajanje zadrugne revizije in pridobila licenco za opravljanje dejavnosti revidiranja v zadrugah. Po ZZad (1992) so bile zavezane k reviziji vse zadruga, vendar se revizija ni opravljala vsako leto, ampak dvoletno. Zadruga so se tudi prosto odločale, ali bo revizijo računovodskih izkazov opravila zadrugna zveza ali pa revizijska družba (50. in 51. člen ZZad, 1992).

Prvi slovenski Zakon o gospodarskih družbah (ZGD, 1993), ki je bil sprejet eno leto po Zakonu o zadrugah, pa je vključil v splošni del, ki je veljal za vse gospodarske družbe, tudi bilančnopravne določbe, s čemer se je začelo razvijati tudi samostojno bilančno pravo Republike Slovenije. Na podlagi bilančnih določb ZGD so bili kot podzakonski predpis sprejeti Slovenski računovodski standardi (Sklep o določitvi slovenskih računovodskih standardov, 1993; Popravek sklepa o določitvi slovenskih računovodskih standardov, 1993).

Zadruga niso gospodarske družbe, zato bilančnopravne določbe iz Zakona o gospodarskih družbah (ZGD, 1993), ki je gospodarske družbe izvil iz uporabe bilančnopravnih določb Zakona o računovodstvu (1989a), ob uveljavitvi ZGD (1993) niso veljale avtomatično za zadruga niti se niso za zadruga uporabljale. Zanimivo je, da se glede računovodstva Zakon

o zadrugah ni skliceval na smiselno uporabo predpisov o gospodarskih družbah. Na področju računovodstva je bil namreč sprejet poseben zvezni predpis, ki je urejal bilančno pravo vseh pravnih oseb. Z uveljavitvijo Zakona o gospodarskih družbah (ZGD, 1993) so se po 595. členu ZGD (1993) za gospodarske družbe prenehale uporabljati določbe Zakona o računovodstvu (1989a, 1989b, 1990a, 1990b, 1990c, 1990d) in Zakona o finančnem poslovanju (1989a, 1989b, 1989c, 1989č, 1989d, 1990a, 1990b) razen določb, ki so se nanašale na plačevanje in ohranjanje solventnosti.

Prvotne bilančnopravne določbe ZGD (1993) so na splošno opredeljevale dolžnost družb, da vodijo poslovne knjige in sestavljajo letna poročila (in ne letnih obračunov), pri čemer je bila vsebina letnega poročila obsežnejša, čim večja je družba, v ta namen pa je zakon določil merila za razvrščanje družb na majhne, srednje in velike. Zakon je tudi predpisal obvezno revizijo letnih poročil velikih in srednjih delniških družb, velikih družb z omejeno odgovornostjo, povezanih družb in družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi (53. člen ZGD, 1993).

Vsaka družba je morala voditi poslovne knjige na podlagi kontnega plana, ki ga je predpisala pooblaščen organizacija (55. člen ZGD, 1993). Zakon se je skliceval tudi na računovodske standarde kot podzakonski predpis, ki naj bi podrobneje uredili vrste poslovnih knjig, vsebino, nadzor in hranjenje poslovnih knjig ter knjigovodskih listin (54. člen ZGD, 1993), minimalni obseg podatkov v bilanci stanja (58. člen ZGD, 1993) in izkazu uspeha (59. člen ZGD, 1993), vrednotenje postavk (63. člen ZGD, 1993), letno inventuro (popis, 64. člen ZGD, 1993) in revalorizacijo postavk (67. člen ZGD, 1993). Računovodski izkazi so morali biti predloženi organizaciji za obdelovanje in objavljanje podatkov, ta pa je morala dati podatke iz izkazov vsakomur na njegovo zahtevo (70. člen ZGD, 1993).

Zvezni Zakon o računovodstvu (1989a, 1989b, 1990a, 1990b, 1990c, 1990d) se je v celoti v Sloveniji prenehal uporabljati šele po uveljavitvi in začetku uporabe slovenskega Zakona o računovodstvu (ZR, 1999), ki je prinesel računovodska pravila za proračun in proračunske uporabnike, za pravne osebe javnega prava in pravne osebe, ki ne vodijo poslovnih knjig na podlagi Zakona o gospodarskih družbah. V prehodnih določbah pa je ZR (1999) posebej določil, da zadruga s 1. januarjem 2000 pričnejo uporabljati Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1, 2006a) za vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil. Uskladitev evidenc so morale zadruga opraviti v skladu z navodili (Navodilo..., 1999), ki jih je izdal Slovenski inštitut za revizijo v soglasju z Zadružno zvezo Slovenije (drugi in tretji odstavek 59. člena ZR, 1999).

Glede na terminologijo zveznega ZR (1993) je tudi ZZad (1992) uporabljal izraz »letni obračun« kot skupen izraz za računovodske izkaze. Tako je prišlo do terminološkega neskladja: Zakon o zadrugah ob razširitvi uporabe bilančnopravnih določb ZGD (1993) na zadruga ni bil spremenjen in je še vedno uporabljal zastarelo terminologijo, se pravi izraz

»letni obračun« namesto »letnega poročila« in izraz »poročilo o poslovanju« namesto izraza »poslovnega poročila«.

Sredi leta 1999 je Slovenski inštitut za revizijo v soglasju z Zadružno zvezo Slovenije objavil Navodilo za uskladitev računovodskih evidenc po tretjem odstavku 59. člena zakona o računovodstvu (Navodilo ..., 1999). V tem navodilu je bilo določeno, da zadruga za leto 1999 sestavijo letni obračun še po Zakonu o računovodstvu (ZR, 1999) in obrazce predložijo Agenciji Republike Slovenije za plačilni promet, na podlagi obračuna pa se ugotovi obveznost plačila davka od dobička. Hkrati je navodilo naložilo zadrugam, da postavke v bilanci stanja za leto 1999 prevrednotijo v skladu s slovenskim računovodskim standardom 34 – Računovodske storitve za zadruga (Sklep o določitvi slovenskega računovodskega standarda 34, 1996), da učinki prevrednotenja vplivajo na poslovne izide zadrug in da so ustrezno prevrednotene postavke sredstev in obveznosti otvoritvene postavke na dan 1. januarja 2000. Že leta 1996 je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo sprejel Sklep o določitvi slovenskega računovodskega standarda 34 – računovodske rešitve v zadrugah (1996). Ta standard je bil objavljen v reviji Revizor in skupaj s slovenskim računovodskim standardom 33 (Sklep o določitvi slovenskega računovodskega standarda 33, 1996) v posebni brošuri, ki jo je izdal Slovenski inštitut za revizijo, izdala pa Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Uporabljati naj bi se začel z dnem, ki ga bo določil poseben predpis.

Že eno leto potem, ko so se določbe Zakona o gospodarskih družbah pričele uporabljati za zadruga, je bila sprejeta šesta novela ZGD (ZGD-F, 2001a; 2001b), ki je pomembno spremenila in dopolnila ureditev bilančnega prava, predvsem pa jo je približala harmonizacijskim direktivam Evropske skupnosti, ker se je Republika Slovenija pripravljala na vstop v članstvo te integracije (Kocbek, 2001).

Novela ZGD-F (2001a; 2001b) je znatno nadgradila ureditev bilančnega prava, ob tem pa določila, da za kapitalske družbe, osebne družbe, za obveznosti katerih ne odgovarja neomejeno nobena fizična oseba, in podjetnike s srednjim ali velikim podjetjem, veljajo vse določbe poglavja o poslovnih knjigah in letnih poročilih, za druge gospodarske družbe pa samo nekatere, ki so bile v zakonu izrecno našteje (1. in 2. točka ZGD-F, 2001a; 2001b).

Takšna ureditev je bila v skladu s tedaj veljavno četrto direktivo na področju prava družb – Četrta direktiva Sveta 78/660/EGS, ki se je v državah članicah uporabljala samo za kapitalske družbe, ki so bile za vsako državo članico izrecno navedene v prilogi te direktive. Slovenija tedaj ni bila članica Evropske skupnosti in direktiva ni mogla vsebovati določbe, za katere družbe velja v Sloveniji in katera pravila iz te direktive se uporabljajo. Uvodna izjava k Četrtri direktivi Sveta 78/660/EGS navaja, da je »uskladitev nacionalnih določb o prikazu in vsebini letnih računovodskih izkazov in letnih poročil z uporabljenimi metodami vrednotenja in njihovo objavo glede delniških družb in družb z omejeno odgovornostjo posebno pomembna za varstvo članov in tretjih oseb«. V prvotni verziji je ta direktiva

zahtevala, da letni računovodski izkazi obsegajo bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in pojasnila k računovodskim izkazom. Direktiva je predpisovala načrt bilance stanja, načrt izkaza poslovnega izida, pravila vrednotenja, vsebino pojasnil k računovodskim izkazom in vsebino letnih poročil kot poštenega pregleda razvoja poslovanja in položaja družb, nalagala je objavo letnih računovodskih izkazov in letnega poročila z mnenjem revizorja ter revidiranje s tem, da so države članice lahko oprostile revidiranja manjše družbe, ki so lahko sestavile tudi skrajšano bilanco.

Podrobnejše določbe o konsolidiranih letnih poročilih v šesti noveli ZGD-F (2001a; 2001b) so bile sprejete po vzoru sedme direktive Evropske skupnosti na področju prava družb – Sedma direktiva Sveta 83/349/EGS. Ta direktiva je veljala, če je bilo nadrejeno podjetje ali podrejeno podjetje ustanovljeno v eni od oblik kapitalskih družb. Za Slovenijo so bile navedene kapitalske družbe: delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo, komanditna delniška družba (2. člen). Namen konsolidiranih izkazov po tej direktivi je »izkazati resničen in pošten prikaz sredstev in obveznosti, finančnega položaja in poslovnega izida skupine podjetij, ki so vključena v konsolidacijo kot celota; ker mora zato konsolidacija načelno vključevati vsa podjetja iz skupine; ker takšna konsolidacija zahteva celotno vključitev sredstev in obveznosti, prihodkov in odhodkov teh podjetij ter posebno razkritje interesov oseb znotraj takih skupin« (uvodna izjava iz Sedme direktive Sveta 83/349/EGS, 1983).

Konec leta 2001 je Slovenski inštitut za revizijo sprejel nov Slovenski računovodski standard za zadrage (Slovenski računovodski standard 34, 2001), ki je, podobno kot prejšnji, obravnaval »posebnosti pri vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, finančnega izida ter gibanja kapitala, ki so značilne za zadrage« (Slovenski računovodski standard 34, 2001, točka A). Za večjo preglednost in primerljivost računovodskih poročil in delovanje notranjega trga kapitala je Evropska unija z Uredbo (ES) št. 1606/2002 predpisala, da je treba konsolidirana letna poročila pripravljati v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi, ki jih sprejema Mednarodni odbor za mednarodne računovodske standarde, če je sprejeti MRS izrecno potrdila Evropska komisija. Uredba je pooblastila države članice, da dovolijo ali predpišejo, da so v skladu z MRS, uporabljivimi v EU, lahko sestavljena letna poročila družb, ki morajo obvezno uporabljati MRS za sestavo konsolidiranega poročila, in letna poročila drugih družb, ki ne sestavljajo konsolidiranih letnih poročil. V zvezi s tem je pomembna tudi Uredba Komisije (ES) št. 1126/2008 z dne 3. avgusta 2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta (Kocbek, 2014).

1. maja 2004 je Republika Slovenija postala polnopravna članica EU in s tem prenesla del svoje suverenosti na EU, hkrati pa se je vključila v delovanje oziroma postopke

sprejemanja odločitev institucij EU ter pričela v polni meri izvajati pravni red EU (Kratki vodič ..., 2016).

Za EU je značilno prosto gibanje blaga, storitev, ljudi in kapitala. S temi svoboščinami je povezana tudi pravica do ustanavljanja, ki zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij, zlasti družb ali podjetij, pri čemer so državljani držav EU glede pogojev ustanavljanja izenačeni z državljani tiste države članice, kjer se ustanovitev izvede. Za uresničevanje te pravice na podlagi 50. člena Pogodbe o delovanju Evropske unije Evropski parlament in Svet po rednem zakonodajnem postopku in po posvetovanju z Ekonomsko-socialnim odborom sprejemata direktive (Kratki vodič ..., 2016).

Direktiva je zavezujoč splošni akt sekundarnega prava EU (sekundarno pravo sprejemajo institucije EU), ki državam članicam nalaga, da rešitve iz direktive v določenem roku prelijejo v svoj pravni red. Direktiva je tipičen akt harmonizacije, torej usklajevanja ureditev med državami članicami (Kratki vodič ..., 2016).

Računovodske direktive dajejo splošen okvir za računovodsko poročanje v EU. Prvi krovni računovodski direktivi na področju prava družb sta bili že omenjeni: Četrta direktiva Sveta 78/660/EGS z dne 25. 7. 1978 in Sedma direktiva Sveta 83/349/EGS z dne 13. junija 1983.

Po vstopu Republike Slovenije v Evropsko unijo so bile dopolnjene določbe omenjenih dveh direktiv tako, da se direktiva 77/660/EGS uporablja v Sloveniji za kapitalske družbe, ki so delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo in komanditna delniška družba, in kapitalskim družbam podobne dvojne družbe, ki so sicer osebne družbe, za obveznosti katerih pa ne odgovarja neomejeno nobena fizična oseba: družba z neomejeno odgovornostjo in komanditna družba (dopolnjeni 1. člen Četrte direktive Sveta 78/660/EGS, Akt o pogojih pristopa ... 2003).

ZZad (1992) ne vsebuje podrobnih določb o letnih poročilih zadrug, ampak se sklicuje na nadomestno in smiselno uporabo ustreznih določb bilančnega prava iz ZGD-1 (2006a). ZGD-1 (2006a) v osmem poglavju iz prvega dela vsebuje obširne določbe o letnih poročilih. Tako mora po 41.a členu ZZad-UPB2 (2009) v povezavi s 54. členom ZGD-1 (2006a) tudi zadruga voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti ter sestaviti letno poročilo.

Spremembe na področju evropskega bilančnega prava je v Sloveniji povzela osma novela ZGD-H (2004), ki se je pričela uporabljati s 1. januarjem 2005, ki je začrtala usmeritev približevanja slovenskih računovodskih standardov mednarodnim računovodskim standardom (ki jih sicer novela ZGD iz leta 2004 (ZGD-H, 2004) imenuje Mednarodni standardi računovodskega poročanja). Ta novela je uredila obvezno sestavljanje konsolidiranih izkazov v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi in uvedla

opcijo, da se lahko družba prostovoljno odloči za uporabo mednarodnih računovodskih standardov, če uporaba teh standardov ni obvezna. Pod vplivom mednarodnih računovodskih standardov je novela ZGD-H (2004) uveljavila načelo vrednotenja po pošteni vrednosti, medtem ko je prej edino upošteveno načelo previdnosti (Kocbek, 2005).

Zaradi konvergence z mednarodnimi računovodskimi standardi so 2006 sprejeti novi Slovenski računovodski standardi (Slovenski računovodski standardi, 2005), vključno s SRS (2006) 34 (Slovenski računovodski standardi, 2005), ki so podrobneje uredili posebnosti izkaza stanja, izkaza poslovnega izida zadrug, za srednje in velike zadruga pa še izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala.

Zaradi implementacije Uredbe 2157/2001 (2001, cit. po Kocbek in sod., 2006) o statutu evropske delniške družbe je bil 2006 sprejet nov Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1, 2006a), ki je delno spremenil tudi bilančno pravo. Tako je bila uvedena kategorija mikro družb, za katere so se uporabljale določbe o majhnih družbah, če ni bilo posebnih določb o mikro družbah. Uvedena je bila nova členitev bilance stanja in izkaza poslovnega izida, medtem ko je bil splošni prevrednotovalni popravek odpravek kapitala odpravljen v korist nove, šeste kategorije kapitalskih rezerv (Kocbek in sod., 2006).

Leta 2007 je bila sprejeta druga novela Zakona o zadrukah (ZZad-B, 2007), ki je določila, da se za vodenje poslovnih knjig in sestavo letnega poročila zadruga, dolžnost revidiranja zadruga, javno objavo letnega poročila in predložitve podatkov iz letnega poročila zadruga za državno statistiko nadomestno, torej če ni posebnih določb, in smiselno, torej kolikor je to združljivo s posebnostmi zadrug, uporabljajo predpisi Zakona o gospodarskih družbah, ki urejajo poslovne knjige in letno poročilo. Novela je tudi uskladila terminologijo tega zakona s terminologijo slovenskih računovodskih standardov (izraz letni obračun je bil zamenjan z izrazom letno poročilo). Novela je tudi naložila sprejem posebnega računovodskega standarda, ki naj bi vseboval podrobnejša pravila v zvezi z vodenjem poslovnih knjig in sestavo letnega poročila zadrug, po predhodnem mnenju Zadružne zveze Slovenije pa bi ga sprejel Slovenski inštitut za revizijo v soglasju z ministrom, pristojnim za kmetijstvo, in ministrom, pristojnim za finance – novi 41.a člen ZZad-B (2007). Novela ZZad-B (2007) je tudi poskušala utrditi zadružno revizijo tako, da je zadružne revizije opredelila kot ugotavljanje premoženjskega položaja, organiziranosti in poslovanja zadruga s tem, da ta revizija vključuje tudi revidiranje računovodskih izkazov (novi 50.a člen ZZad-B, 2007), po drugi strani pa je predpisala, da zadružno revizijo v zadrukah, ki so članice revizijske zadružne zveze, opravlja ta zveza, in da morajo biti vse zadruga, ki imajo nedeljivo premoženje, članice zadružne revizijske zveze; če takšne revizijske zveze ni, pa registrsko sodišče določi revizorja (novi 50.b člen ZZad-B, 2007). Ta sprememba ni bila realizirana, ker izvedbeni predpisi, s katerimi naj bi zagotovili nadzor nad izvajanjem določbe o obveznem članstvu zadrug z nerazdelnim premoženjem v revizijskih zadružnih zvezah, niso bili izdani, že dobro leto po uveljavitvi druge novele ZZad-B (2007) pa je

začel veljati tretji zakon o revidiranju (ZRev-2, 2008), ki je določil, da revizijska zadruga lahko opravlja dejavnost revidiranja samo še eno leto po uveljavitvi tega zakona. Naslednje leto, leta 2009, torej samo dve leti po uveljavitvi druge novele ZZad-B (2007), pa je bila sprejeta tretja novela ZZad-C (2009), ki je črtala določbe o zadružni reviziji.

Slovenski inštitut za revizijo je sprejel nov slovenski računovodski standard za zadruge leta 2008 (Slovenski računovodski standard 34 (2008)).

Leta 2011 sprejeti Zakon o socialnem podjetništvu (ZSocP, 2011) vsebuje tudi računovodske določbe za socialna podjetja, ki so lahko organizirana tudi v obliki (kmetijskih) zadrug. Po 22. členu ZSocP (2011) veljajo za vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnega poročila socialnega podjetja vodenja poslovnih knjig in izdelave računovodskih izkazov za socialna podjetja veljajo določbe predpisov, ki urejajo računovodstvo pravnih oseb in računovodskih standardov, ki veljajo za določeno vrsto nepridobitne pravne osebe. Ne glede na določbe drugih zakonov o vodenju poslovnih knjig in izdelavi računovodskih izkazov pa mora socialno podjetje, ki del svojih dejavnosti ne opravlja kot socialno podjetje, za te dejavnosti izkazovati podatke o prihodkih in odhodkih ločeno. Posebej ureja zakon ločeno izkazovanje finančnih sredstev, ki jih socialno podjetje pridobi iz naslova spodbud, oprostitev in olajšav, pridobljenih na podlagi tega zakona ali drugih predpisov.

ZSocP (2011) pooblašča Slovenski inštitut za revizijo, da v soglasju z ministrom, pristojnim za gospodarstvo, in ministrom, pristojnim za finance, predpiše poseben računovodski standard za socialna podjetja, ki omogoča ugotavljanje poslovanja socialnega podjetja po načelih socialnega podjetništva. Na podlagi ZSocP (2011) je bil sprejet slovenski računovodski standard 40 – Računovodske rešitve v socialnih podjetjih (Spremembe in dopolnitve SRS 2006 in SRS 40, 2012).

Četrto direktivo Sveta 78/660/EGS in sedmo direktivo Sveta 83/349/EGS na področju prava družb je 2013 nadomestila Direktiva 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013, ki ureja letne računovodske izkaze in konsolidirane računovodske izkaze. Glede na ekonomsko in finančno krizo ta direktiva uvaja poenostavitve za majhne in mikro družbe (v skladu z načelom »najprej pomisli na male«) ter merjenje postavk po načelu nakupne cene ali proizvodnih stroškov, lahko pa tudi z uporabo revalorizacije stalnih sredstev in z uporabo metode poštene vrednosti (18. in 19. uvodna izjava k Direktivi 2013/34/EU, 2013).

Nova direktiva 2013/34/EU naj bi pomembno pripomogla k poenotenju pravil sestavljanja računovodskih izkazov in poročil v vseh državah članicah EU (Bartolj Mavec, 2015).

Zaradi uskladitve z novo računovodsko direktivo 2013/34/EU in drugih prilagoditev korporacijske zakonodaje je 13. julija 2015 Državni zbor sprejel deveto novelo Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1I, 2013). Ta zakonska novela je uveljavila precejšnje spremembe v računovodstvu gospodarskih družb in zadrug. Tako kot načelo poudarja vrednotenje po izvirni vrednosti, kot nadomestni metodi pa sta dopuščeni vrednotenje po revalorizacijskih zneskih in po pošteni vrednosti, zakon pa je razširil obseg razkritij, ki jih morajo objaviti srednje in velike družbe v letnem poročilu, po drugi strani pa je predvidel tudi več poenostavitev glede sestave letnih poročil za majhne in mikro družbe. Vse te določbe se uporabljajo tudi za zadruga (Kocbek, 2014).

Kot podzakonski predpis na podlagi bilančnih določb v ZGD-1I so bili 2015 sprejeti Slovenski računovodski standardi (Slovenski računovodski standardi, 2015; Sklep o razveljavitvi SRS 38, 2015). Te standarde je sprejel Slovenski inštitut za revizijo, pred objavo in uveljavitvijo pa so jih odobrili še minister, pristojen za finance, minister, pristojen za gospodarstvo, in minister, pristojen za kmetijstvo.

Slovenski računovodski standardi (Slovenski računovodski standardi, 2015) vključujejo tudi slovenski računovodski standard 31, ki je namenjen računovodskim rešitvam v zadrugah (Slovenski računovodski standard 31 (2016)). SRS 31.16 (2016) določa prenehanje uporabe Slovenskega računovodskega standarda 34 (2008) in določa uporabo SRS 31 (2016) s 1. januarjem 2016 za zadruga, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, za vse druge pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu (Slovenski računovodski standard 31, 2016).

3.2 SESTAVINE LETNEGA POROČILA ZADRUGE

ZGD-1 (2006a) sam ne definira pojma letnega poročila, opredeli pa njegove sestavine. Vsebinsko gledano je letno poročilo korporacijski pravni akt gospodarske družbe in samostojnega podjetnika, ki je sestavljen iz normativno opredeljenih sestavin posameznih računovodskih izkazov, prilog s pojasnili k izkazom in dodatnih izkazov ter poslovnega poročila. Vsi naštetih so sestavni deli letnega poročila in tvorijo celoto (prvi odstavek 56. člena ZGD-1, 2006a; Kocbek in sod., 2006).

Obseg letnega poročila oziroma njegove obvezne sestavine so skladno s 55. členom ZGD-1 (2006a) odvisni od: pravne oblike družbe, velikosti družbe, uvrščenosti vrednostnih papirjev, ki jih je izdala družba, na organizirani trg kapitala in nadrejenosti oziroma podrejenosti družbe drugi družbi, kar se smiselno uporablja tudi za zadruga.

3.2.1 Uporaba splošnih določb o poslovnih knjigah in letnem poročilu glede na pravno obliko družbe oziroma zadruge

Gospodarska družba je (splošni) vrstni pojem in je v prvem odstavku 3. člena ZGD-1 (2006a) opredeljena kot pravna oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost. Pravno naravo pridobitne dejavnosti ima vsaka tista dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička. Pri tem naj posebej omenimo določbo četrtega odstavka 3. člena ZGD-1 (2006a), ki je taka kot v primerjalnem trgovinskem pravu in po kateri se osebne in kapitalske družbe štejejo za gospodarske družbe tudi vselej tedaj, ko ne opravljajo pridobitne dejavnosti. Glede podlage za opravljanje dejavnosti po določbah ZGD-1 (2006a) velja neomejevalno načelo, po katerem lahko gospodarske družbe opravljajo vse posle razen tistih, ki se po zakonu ne smejo opravljati kot gospodarski posli. Področje »specializiranih« pravnih oseb z drugih področij, npr. bančništva in zavarovalništva, urejajo posebni zakoni, ki urejajo pravni položaj, organizacijo in upravljanje posameznih vrst gospodarskih subjektov, zlasti njihov način opravljanja dejavnosti. Pri tem je treba omeniti predvsem ZZad (1992), ki ureja položaj in status zadrug (Puharič, 2013).

Zadruge so gospodarske organizacije, katerih člani so načeloma uporabniki ali izvajalci storitev (načelo istovetnosti) in zagotavljajo koristi članom na podlagi poslovnega sodelovanja med članom in zadrugo, ne pa s pridobivanjem in delitvijo dobička na podlagi vloženega kapitala. Po 53. členu ZGD-1 (2006a) določbe osmega poglavja tega zakona o poslovnih knjigah in letnem poročilu v celoti veljajo za kapitalske družbe in tiste osebne družbe, za katerih obveznosti ne odgovarja neomejeno nobena fizična oseba (na primer komanditna družba z enim komplementarjem, ki je d. o. o.). Za druge osebne družbe pa veljajo samo izrecno našteje določbe, ki opredeljujejo splošna pravila računovodenja, javno objavo letnih poročil in pošiljanje v letnih poročilih vsebovanih podatkov in sestavo letnih poročil (Kocbek in sod., 2006).

Postavlja se vprašanje, v kakšnem obsegu se določbe osmega poglavja uporabljajo za zadruge, ki niso ne kapitalske družbe niti osebne družbe brez neomejeno odgovornega družbenika posameznika niti druge osebne družbe. Tega vprašanja nista uredila niti ZGD-1I (2015) niti ZZad-C (2009).

Za razumevanje tega izredno širokega vprašanja si moramo najprej ogledati v ZGD-1 (2006a) predpisane kriterije za razvrščanje družb (in zadrug) po velikosti, nato sestavine letnega poročila glede na tip in velikost gospodarske družbe, da bi lahko končno odgovorili na zastavljeno vprašanje, katere sestavine mora vsebovati letno poročilo zadruge.

3.2.2 Merila za velikost družb in zadrug ter obseg letnega poročila zadrage

Za uporabo bilančno-računovodskih pravil, še posebej o izdelavi in členitvi računovodskih izkazov, razkritij in formalnih zahtev glede poročanja in publicitete, je zelo pomembna delitev gospodarskih družb na mikro, majhne, srednje velike in velike družbe (Kocbek, 2014), ta določba pa se po 41.a členu ZZad (1992), ki jo je uvedla druga novela ZZad (ZZad-B, 2007), uporablja tudi za zadruge.

Eno ključnih sprememb po deveti noveli ZGD-1 (ZGD-1I, 2015) v povezavi z računovodenjem predstavljajo novi pragovi za razvrščanje družb med mikro, majhne, srednje in velike v skladu z Direktivo 2013/34/EU. Znižali so se pragovi za mikro in za majhne družbe, zvišali pa pragovi za srednje družbe (Bartolj Maver, 2015).

Merila za majhne, srednje in velike družbe se niso bistveno spremenila. Pri mikro družbah ostaja kot merilo povprečno število delavcev v poslovnem letu: do 10, čisti prihodki, ki po stari razvrstitvi niso smeli biti večji od 2,0 mio EUR, pa po novem lahko znašajo do 0,7 mio EUR, medtem ko je vrednost aktive mikro družb prej lahko znašala največ 2,0 mio EUR, sedaj pa največ 0,35 mio EUR. Spremembe po deveti noveli ZGD-1I (2015) so torej še posebno pomembne za mikro in male družbe in zadruge, ker omogoča, da države članice v svoji zakonodaji poenostavijo rešitve glede vrednotenja postavk, uporabe metod in zahtev pri poročanju. Temeljni namen nove direktive je razbremeniti mikro in mala podjetja (Bartolj Maver, 2015).

Preglednica 2: Merila za velikost družb (primerjava ZGD-1 in ZGD-1I) (Kotnik - Rakela, 2016)

ZADRUGE	MIKRO		MALE		SREDNJE		VELIKE	
	pred	po	pred	po	pred	po	zdaj	novi
	uveljavitev novele ZGD-1I (2015)	uveljavitev novele ZGD-1I (2015)	uveljavitev novele ZGD-1I (2015)	uveljavitev novele ZGD-1I (2015)	uveljavitev novele ZGD-1I (2015)	uveljavitev novele ZGD-1I (2015)	uveljavitev novele ZGD-1I (2015)	uveljavitev novele ZGD-1I (2015)
POVPR. ŠT. ZAPOSLENIH	< 10	< 10	10 - 50	10 - 50	50 - 250	50 - 250	250 +	250 +
ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE (mio EUR)	< 2	< 0,7	2 - 8,8	0,7 - 8	8 - 35	8 - 40	35 +	40 +
VREDNOST AKTIVE (mio EUR)	< 2	< 0,35	2 - 4,4	0,35 - 4	4,4 - 17,5	4 - 20	17,5 +	20 +

Zadruge glede na merila, ki jih je uvedel ZGD-1 (2006a) po deveti noveli (ZGD-1I, 2015), lahko po velikosti razdelimo na mikro, majhne srednje in velike zadruge, kot sledi iz preglednice št. 3:

Preglednica 3: Razvrstitev zadrug po velikosti glede na merila iz 55. člena ZGD-1I (2015)

Zadruge glede na velikost	Povprečno število delavcev v poslovnem letu	Čisti prihodki od prodaje v EUR	Vrednost aktive v EUR
Mikro zadruge: izpolnjuje dve merili	≤ 10	≤ 700.000	≤ 350.000
Majhna zadruga: ni mikro zadruga in izpolnjuje dve merili	≤ 50	$\leq 8.000.000$	$\leq 4.000.000$
Srednja zadruga: ni mikro niti majhna zadruga in izpolnjuje dve merili	≤ 250	$\leq 40.000.000$	$\leq 20.000.000$
Velika zadruga: zadruga, ki ni mikro niti mala niti srednja zadruga, v vsakem primeru pa zadruga, ki mora po 56. členu ZGD-1 pripraviti konsolidirano letno poročilo.			

Iz zgornje tabele je razvidno, da tako kot gospodarske družbe, se tudi zadruge pri vodenju poslovnih knjig in sestavi letnega poročila razvrščajo na mikro, majhne, srednje in velike. Prav tako se za razvrstitev zadrug po velikosti, skladno z ZGD-1 (2015), uporabljajo ista merila kot za gospodarske družbe, to je na bilančno presečni dan letne bilance stanja: povprečno število zaposlenih v poslovnem letu, čisti prihodki od prodaje in vrednost aktive. Zadruge kot gospodarski subjekti poslujejo na trgu pod enakimi pogoji kot gospodarske družbe v vseh dejavnostih. Vendar se sestava letnega poročila razlikuje glede na velikost in vrsto družbe.

Po noveli ZGD-1 (2015) se družbe prerazvrščajo na podlagi podatkov dveh zadnjih zaporednih poslovnih let. Znižani zgornji pragovi za mikro in za majhne družbe ter zvišanje zgornjih pragov za srednje družbe imajo z vidika računovodenja pomembno vlogo predvsem zaradi razkritij v letnih poročilih, ki se, glede na velikost družb, močno razlikujejo (Bartol Maver, 2015).

V najširšem smislu letno poročilo po prvem odstavku 60. člena ZGD-1 (2015) obsega: 1. bilanco stanja, 2. izkaz poslovnega izida, 3. izkaz denarnih tokov, 4. izkaz gibanja kapitala, 5. priložo s pojasnili k izkazom in 6. poslovno poročilo.

V četrtem do sedmem odstavku 60. člena ZGD-1I (2015) se opredeljuje vsebino bilance stanja in treh izkazov:

- bilanca stanja prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu poslovnega leta; zakon določa tri različno obsežne členitve bilance stanja, ki jo morajo upoštevati družbe glede na velikost pri sestavi ali objavi letnega poročila (65. člen ZGD-1);
- izkaz poslovnega izida prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid v poslovnem letu; tudi v tem primeru zakon predpisuje dve členitvi izkaza, ki ju izbirajo družbe glede na svojo velikost (66. člen ZGD-1);
- izkaz gibanja kapitala prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala v poslovnem letu, vključno z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgube;
- izkaz denarnih tokov prikazuje gibanje prejemkov in izdatkov ali pritokov in odtokov v poslovnem letu ter pojasnjuje spremembe pri stanju denarnih sredstev.

Priloga k izkazom je v ZGD-1I (2015) urejena z določbo 69. člena, ki navaja podatke in informacije, ki jih mora razkriti družba v tem delu letnega poročila. Pri tem zakon po načelu sorazmernosti določa najozži obseg podatkov in informacij, ta krog pa se širi za majhne, srednje in velike družbe. Nekatere določbe za zadruga niso uporabne (na primer, da bi morala zadruga navesti podatek o številu, znesku in deležu lastnih deležev v osnovnem kapitalu zadruga, ker zadruga nima lastnih deležev, ker ne more biti sama svoj član - 10. točka iz drugega odstavka 69. člena ZGD-1; podatek o odobrenem kapitalu, ker zadružna zakonodaja tega načina povečanja kapitala ne pozna - 5. točka iz drugega odstavka 69. člena ZGD-1. Bilanca stanja, izkazi poslovnega izida, gibanja kapitala in denarnih tokov ter priloga k izkazom v skladu s prvim odstavkom 60. člena ZGD-1 (2015) sestavljajo t. i. računovodsko poročilo.

V skladu s 70. členom ZGD-1I (2015) mora poslovno poročilo vsebovati vsaj pošten prikaz razvoja in izidov poslovanja družbe ter njenega finančnega položaja, vključno z opisom bistvenih tveganj in negotovosti, ki jim je družba izpostavljena.

Po izrecni določbi osmega odstavka 60. člena ZGD-1I (2015) revizijsko poročilo, predlog za uporabo bilančnega dobička in poročilo o razmerjih z obvladujočo družbo niso sestavni deli letnega poročila.

3.2.3 Sestavine letnega poročila družb in zadrug

Letno poročilo mora biti sestavljeno jasno in pregledno. Izkazovati mora resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida (prvi odstavek 61. člen ZGD-1I, 2015).

Najbolj enostavno je letno poročilo osebnih razen dvojnih družb ter letno poročilo mikro in majhnih podjetnikov: sestavljeno je le iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida (tretji odstavek 60. člena ZGD-1I, 2015). Letno poročilo majhnih kapitalskih družb z vrednostnimi papirji, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu, sestavljajo: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida in priloga s pojasnili k izkazom (drugi odstavek 60. člena ZGD-1I, 2015).

Letno poročilo srednje velikih in velikih kapitalskih družb ter tistih majhnih kapitalskih družb, z vrednostnimi papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu, je sestavljeno iz vseh sestavin, ki jih našteva zakon kot možne dele letnega poročila. To so: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, priloga s pojasnili k izkazom, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala in poslovno poročilo (prvi odstavek 60. člena ZGD-1I, 2015).

Navodilo o predložitvi letnih poročil in drugih podatkov gospodarskih družb, zadrug in samostojnih podjetnikov posameznikov (2008) posredno ureja sestavine letnega poročila zadrug. Katere sestavine mora vsebovati letno poročilo majhnih (in mikro) zadrug, s katerih vrednostnimi papirji se ne trguje na organiziranem trgu, je mogoče razbrati iz določbe, po kateri morajo majhne (in mikro) zadruga AJPESU predložiti za javno objavo letno poročilo, »ki obsega poročilo, ki obsega bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in prilogo s pojasnili k izkazom« (točka b iz prvega odstavka točke 6 Navodilo o predložitvi ..., 2008).

Velike in srednje družbe ter tiste majhne družbe z vrednostnimi papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu (tu besedilo ni točno, ker so dejansko mišljene kapitalske družbe), morajo AJPESU predložiti letno poročilo, ki obsega bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, prilogo s pojasnili k izkazom, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala, poslovno poročilo in revizorjevo poročilo (prvi odstavek točke 7 Navodilo o predložitvi ..., 2008).

Velike in srednje zadruga ter tiste majhne (in mikro) zadruga, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, pa pošljejo AJPESU letno poročilo, ki obsega bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, prilogo s pojasnili k izkazom, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala, poslovno poročilo in revizorjevo poročilo (točka 8, 2008 Navodilo o predložitvi ..., 2008).

Iz navedenih določb lahko ugotovimo, da so sestavine letnega poročila zadruga s podzakonskim aktom določene popolnoma analogno kot sestavine letnega poročila kapitalskih družb, čeprav se Zakon o zadrukah sklicuje le na subsidiarno in smiselno uporabo predpisov, ki urejajo letno poročilo gospodarskih družb. V skladu z načelom zakonitosti bi bilo, da je to vprašanje bolj precizno urejeno z zakonom in ne šele s podzakonskim aktom. Poleg tega so bilančne določbe tudi v samem ZGD-1 in Navodilu o predložitvi letnih poročil in drugih podatkov gospodarskih družb, zadrug in samostojnih podjetnikov posameznikov (2008) precej nenatančne in nepregledne. Nepreglednost v

ZGD-1 izhaja iz tega, da ima 60. člen ZGD-1 najprej splošno določbo o sestavinah letnega poročila, nato določbo o sestavinah letnega poročila majhnih kapitalskih družb v drugem odstavku 60. člena, nato pa posebno določbo o letnem poročilu družb in podjetnikov iz tretjega odstavka 53. člena, torej se sklicuje na drugo določbo, ki zajema le osebne družbe in majhne podjetnike. Nesistemske je urejeno letno poročilo mikro družbe: na eni strani ZGD-1 v sedmem odstavku 55. člena predpisuje, da se za mikro družbe uporabljajo določbe o majhnih družbah, če z zakonom ni drugače določeno. V 70.a členu, ki je sicer uvrščen v oddelek o poslovnem poročilu, pa ZGD-1 predpisuje, da mikro kapitalske družbe ob določenih pogojih niso dolžne izdelati priloge k izkazom, vendar morajo na koncu bilance stanja razkriti določene informacije, čeprav sploh ne gre za poslovno poročilo mikro družb. Poleg tega navodilo govori o srednjih in velikih družbah, mišljene pa so srednje in velike kapitalske družbe (53. do 70.a. člen ZGD-1-UPB3, 2009).

Nekatere določbe za zadruge niso uporabne (na primer podatek o številu, znesku in deležu lastnih deležev v osnovnem kapitalu zadruge, 10. točka iz drugega odstavka 69. člena ZGD-1; podatek o odobrenem kapitalu, 5. točka iz drugega odstavka ZGD-1) (ZGD-1-UPB3, 2009).

Podobno kot ZGD-1-UPB3 (2009) za letno poročilo gospodarske družbe tudi ZZad (2009) določa, da mora biti letno poročilo zadruge sestavljeno tako, da omogoča članom vpogled v premoženjsko stanje in dosežene poslovne rezultate zadruge (tretji odstavek 42. člena ZZad, 2009). V prvem odstavku 42. člena ZZad (2009) je v oklepaju navedeno, kaj obsega letno poročilo zadruge: vsebuje bilanco stanja, bilanco uspeha s predlogom za razporeditev rezultatov poslovanja in s poročilom o poslovanju; v drugem odstavku 42. člena ZZad (2009) pa je določeno, da mora poročilo o poslovanju poleg sestavin, ki jih določajo posebni predpisi, navajati tudi številčno stanje članov s stanjem vpisanih in vplačanih deležev.

Zakon uporablja v tej določbi zastarelo terminologijo in tudi po vsebini ni v skladu z določbo o temeljnih sestavinah letnega poročila, ki jih ZGD-1 (2006a) navaja enotno za gospodarske družbe. Ker poleg tega ZZad (2009) sploh ne opredeljuje vsebine sestavin, ki jih poimenuje drugače, kot jih je poimenoval ZGD-1, omenjenih dveh določb ZZad po našem mnenju ni mogoče uporabljati. Ti določbi bi kazalo ob prihodnji spremembi ZGD-1 črtati ali pa urediti določene posebnosti za zadruge s sklicevanjem na posamezne sestavine letnega poročila, kot jih na splošno določa ZGD-1.

Zato je treba uporabljati določbe ZGD-1 (2006a), pri čemer pa ni jasno, ali ZZad (2009) odkazuje na ožje bilančnopravne določbe ZGD-1 (2006a) o letnem poročilu osebnih družb, ki niso dvojne družbe, ali na vsebinsko širše določbe o letnem poročilu kapitalskih in dvojnih družb, medtem ko je velikostni kriterij brez težav uporabljati tudi za zadruge. To vprašanje je posredno uredilo Navodilo o predložitvi letnih poročil in drugih podatkov gospodarskih družb, zadrug in samostojnih podjetnikov posameznikov (2008) kot

podzakonski predpis Agencije za javnopravne evidence in storitve, ki določa sestavine letnih poročil za posamezne kategorije družb glede na njihovo velikost in vrsto, ureja pa tudi letno poročilo zadrug.

3.3 POSEBNOSTI RAČUNOVODENJA V ZADRUGI SKLADNO S SRS 31 (2016)

3.3.1 Izhodišča in novosti SRS 2016 ter posebej SRS 31 – Računovodske rešitve v zadrugah

Sedanji slovenski računovodski standardi (2016) (Slovenski računovodski standardi, 2016) izhajajo iz osnove SRS 2006 (Slovenski računovodski standardi, 2005) in so dopolnjeni z najnovejšimi teoretičnimi dosežki na področju revidiranja. V njihovem besedilu so odpravljene ugotovljene pomanjkljivosti, odpravljeno je tudi podvajanje nekaterih določb. SRS 2016 (Slovenski računovodski standardi, 2016) prinašajo poenostavitev in poenotenje za vse organizacije (sledenje direktivi) in upoštevanje sprememb ZGD-1I (2015). Nova sistematika SRS ne ureja več konsolidiranja računovodskih izkazov. SRS 2016 (Slovenski računovodski standardi, 2016) določajo le pravila za posamične računovodske izkaze in so samostojni standardi, kjer ni povezave na MSRP (Mednarodni standard ..., 2009; Bartolj Maver, 2015).

SRS 2016 (Slovenski računovodski standardi, 2016) temeljijo na spremenjenem in dopolnjenem ZGD-1 (2015) in v slovenski pravni red prenašajo vsebino Direktive 2013/34/EU, določajo strokovna pravila računovodenja, dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe. So torej pravila stroke. Posamezni slovenski računovodski standardi imajo enotno strukturo. V uvodnem poglavju (A) sta pojasnjena namen in področje SRS, pa tudi povezava z drugimi standardi. Standard v ožjem pomenu obsega poglavje B, ki razčlenjuje temeljne računovodske postavke – računovodske izkaze. Z računovodskimi izkazi razumemo bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala. Za njihovo sestavljanje in predstavljanje je odgovorno poslovodstvo. Poglavje B je praviloma razdeljeno na podpoglavja, še zlasti, če obravnava posamezne gospodarske kategorije, pri katerih je treba nameniti pozornost tudi njihovem prevrednotenju. Poglavje C vsebuje opredelitev nekaterih pojmov oziroma razlage izrazov, uporabljenih v standardu, da bi bil ta razumljivejši. Poglavje Č vsebuje pojasnila standarda, poglavje D pa datuma sprejetja standarda in začetka njegove uporabe. Slovenske računovodske standarde (SRS 2016) dopolnjujejo Pravila skrbnega računovodenja - PRS (2016). Uporaba Pravila skrbnega računovodenja (2016) ni obvezna, temveč se priporoča predvsem pri notranjem poročanju (Slovenski računovodski standardi, 2016).

Posebnosti zadruga ureja SRS 31 (2016) z naslovom: Računovodske storitve v zadrugah. SRS 31 (Slovenski računovodski standard 31, 2016) je povezan z Uvodom in Okvirom SRS ter s SRS od 1 do 17 ter 20 do 23 (Slovenski računovodski standardi, 2016). Zadruga uporabljajo navedene standarde neposredno pri pripoznavanju, odpravi pripoznanja, merjenju in vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, denarnih tokov ter gibanja kapitala. Določila standarda SRS 31 (Slovenski računovodski standard 31, 2016) posebej obravnavajo nerazdeljivo združno lastnino, ugotavljanje poslovnega izida zadruga in nadomeščanje neporavnane izgube iz prejšnjih let. Z zadrugami so v tem standardu mišljene organizacije, ki so kot zadruga, združne zveze ali evropske zadruga (SCE) vpisane v sodni register. Leta 2009 so bila sprejeta Navodilo o spremembah Navodila o predložitvi letnih poročil in drugih podatkov gospodarskih družb, zadruga in samostojnih podjetnikov posameznikov (Navodilo o spremembi ..., 2009).

Preglednica 4: Zbirka in zgradba Slovenskih računovodskih standardov (SRS) 2016 (Slovenski računovodski standardi, 2016).

Uvod v SRS in okvir SRS			
Posamezni SRS:			
STANDARDI I. - GOSPODARSKE KATEGORIJE		STANDARDI II – STANDARDI ZUNANJEGA POROČANJA	
SRS 1	OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	SRS 20	OBLIKE BILANCE STANJA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE
SRS 2	NEOPREDMETENA SREDSTVA	SRS 21	OBLIKE IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE
SRS 3	FINANČNE NALOŽBE	SRS 22	OBLIKE IZKAZA DENARNIH TOKOV ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE
SRS 4	ZALOGE	SRS 23	OBLIKE IZKAZA GIBANJA KAPITALA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE
SRS 5	TERJATVE	STANDARDI III – POSEBNOSTI V POSAMEZNIH DEJAVNOSTIH	
SRS 6	NALOŽBENE NEPREMIČNINE		
SRS 7	DENARNA SREDSTVA		
SRS 8	KAPITAL		
SRS 9	DOLGOVI		
SRS 10	REZERVACIJE		
SRS 11	ČASOVNE RAZMEJITVE		
SRS 12	STROŠKI MATERIALA IN STORITEV		
SRS 13	STROŠKI DELA IN STROŠKI POVRAČIL		
SRS 14	ODHODKI		
SRS 15	PRIHODKI		
SRS 16	UGOTAVLJANJE IN MERJENJE POŠTENE VREDNOSTI	SRS 30	RAČUNOVODSKE REŠITVE PRI SAMOSTOJNIH PODJETNIKIH POSAMEZNIKIH
SRS 17	OSLABITEV OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV IN NEOPREDMETENIH SREDSTEV	SRS 31	RAČUNOVODSKE REŠITVE V ZADRUGAH
		SRS 32	RAČUNOVODSKE REŠITVE ZA IZVAJALCE GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB
		SRS 33	RAČUNOVODSKE REŠITVE V DRUŠTVIH IN INVALIDSKIH ORGANIZACIJAH
		SRS 34	RAČUNOVODSKE REŠITVE V NEPRIDOBITNIH ORGANIZACIJAH – PRAVNIH OSEBAH ZASEBNEGA PRAVA
		SRS 35	RAČUNOVODSKE REŠITVE V SOCIALNIH PODJETJIH
		SRS 39	RAČUNOVODSKE REŠITVE V ORGANIZACIJAH V STEČAJU ALI LIKVIDACIJI
Pravila skrbnega računovodenja (PSR)			

3.3.2 Vodenje poslovnih knjig zadruga

Skladno s spremembami ZGD-1I (2015) in SRS (Slovenski računovodski standardi, 2016)) za poslovno leto 2016 (in kasnejša) veljajo nekatera nova računovodska pravila, čemur so morale slediti tudi spremembe kontnega okvira. Skladno z določbami ZGD-1I (2015) je raba kontnega okvira za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, zadruga, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije obvezna (Enotni kontni ..., 2015).

Zadruga vodi poslovne knjige po svojem kontnem načrtu na podlagi kontnega okvira. Slovenski inštitut za revizijo sprejme kontni okvir za gospodarske družbe in zadruga (Kontni okvir ..., 2006), slednje pa lahko kontni načrt razdelijo za svoje potrebe. Kontni načrt se lahko nanaša na glavne ali pomožne knjige, uporablja pa se za knjigovodenje ter predračunavanje, nadziranje ter proučevanje zadruga. Z izjemo kontov 90 zadruga uporabljajo kontni okvir za gospodarske družbe. V skupini kontov 90 – Vpoklicani kapital zadruga izkazujejo nerazdeljivi združni kapital, obvezne deleže članov zadruga in prostovoljne deleže članov zadruga. V skupini kontov 91 – Kapitalske rezerve se izkazujejo vplačila, ki presegajo nominalne zneske obveznih deležev članov zadruga; vplačila, ki presegajo nominalne zneske prostovoljnih deležev članov zadruga; vplačila nad nominalnimi zneski, pridobljena z izdajo zamenljivih obveznic; vplačila za pridobitev dodatnih pravic iz deležev članov zadruga; druga vplačila članov zadruga na podlagi združnih pravil ter zneski iz poenostavljenega zmanjšanja kapitala z umikom deležev članov zadruga in splošni prevrednotovalni popravek kapitala. V skupini kontov 92– Rezerve iz dobička se izkazujejo obvezne združne rezerve, oblikovane po Zakonu o zdrugetah, prostovoljne združne rezerve v skladu z združnimi pravili, rezerve za lastne združne deleže in prostovoljni združni skladi, oblikovani po združnih pravilih (Avsec, 2008).

Postavke v kontnem okviru za zadruga od 90 do 92 v kontnem okviru 2016 se za zadruga niso spremenile (Enotni kontni ..., 2015).

3.3.3 Premoženjska podlaga - kapital zadruga in bilančno pravo po SRS 31 (2016)

Kapital zadruga sestavljajo nerazdeljivi združni kapital, deleži članov zadruga, zakonske, statutarne in druge rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, revalorizacijske rezerve, rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, nerazporejeni čisti dobiček ali neporavnana čista izguba v poslovnem letu in drugi morebitni skladi, oblikovani v skladu z združnimi pravili (SRS 31.11 (2016) prim. Slovenski računovodski standard 31, 2016).

Kapital v zadrugah ima poseben namen in vsebino. Zadruga izkaz stanja sestavljajo v obliki bilance stanja v skladu s SRS 20 (2015) in pri obveznostih do virov sredstev pod točko A. Kapital, I. Vpoklicani kapital izkazuje postavke: A. Kapital; I. Zadrugni kapital; 1. Nerazdeljivi kapital; 2. Deleži članov zadruga: a) Obvezni deleži članov zadruga; in b) Prostovoljni deleži članov zadruga (Slovenski računovodski standard 31, 2016).

Preglednica 5: Primerjava členitve kapitala po splošnih določbah (SRS 20 (2016)) in posebnih določbah za zadruga (SRS 31.1 (2016)) (Slovenski računovodski standardi, 2016)

(SRS 20 (2016))	SRS 31.1 (2016)
A. Kapital	A. Kapital
I. Vpoklicani kapital	I. Zadrugni kapital
1. Osnovni kapital	1. Nerazdeljivi kapital
2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)	2 Deleži članov zadruga
	a). Obvezni deleži članov zadruga
	b) Prostovoljni deleži članov zadruga

Posebnost je zlasti nerazdeljivi zadrugni kapital, ki je vsebinsko povezan z zadrugnim načelom o gospodarski participaciji članov in posebej o nedeljivih rezervah: »Nerazdeljivi zadrugni kapital je trajni poslovni sklad zadruga, ki je nastal kot nedeljivo čisto premoženje v zadrugah do uskladitve njihove organiziranosti z Zakonom o zadrugah (1990) oziroma ZZad (1992), čisto premoženje, ki ga je zadruga pridobila na podlagi določb Zakona o zadrugah o udeležbi zadruga pri lastninskem preoblikovanju določenih podjetij (57.–64. člen ZZad) oziroma o vračanju nekdanjega zadrugnega premoženja (65.–68. člen ZZad), in čisto premoženje, ki ga je zadruga pridobila na podlagi akta o razdružitvi premoženja nekdanjih gozdnogospodarskih organizacij (točka b) iz 83. člena ZG (1993). Je nedeljivo čisto premoženje zadruga, za katero se smiselno uporabljajo predpisi o lastninski pravici. Namenjen je izključno financiranju skupnega poslovanja zadruga in njenih članov. Sredstev iz tega sklada ni mogoče razdeliti niti ob morebitni likvidaciji zadruga ali njenem stečaju niti ob prenehanju zadruga. To velja tudi za čisto zadrugno premoženje, pridobljeno na podlagi določb o vračilu nekdanjega zadrugnega premoženja pri lastninskem preoblikovanju podjetij« (SRS 31.9 a. (2016), prim. Slovenski računovodski standardi, 2016).

Nedeljiv zadrugni kapital torej odraža medgeneracijsko oblikovano premoženje s trajno zadrugno namembnostjo (Zadrugništvo, ..., 2015). Dejansko gre za nedeljive rezerve tudi v primeru prenehanja zadruga, ker se premoženje, ki ustreza znesku teh rezerv, prenese na

zadružno zvezo, ta pa ga dodeli drugi zadrugi ali uporabi za razvoj zadružništva (74. člen ZZad-UPB2, 2009).

Medtem ko nerazdeljivi zadružni kapital ni postavka v letnem poročilu vsake zadruga, pa so vir premoženja vsake zadruga obvezni članski deleži. Vsak član mora vpisati najmanj en delež, katerega znesek določajo zadružna pravila. Denarna vrednost deleža je enaka za vse člane, če zadružna pravila ne določajo objektivnega merila, po katerem morajo posamezni člani vpisati delež v različni višini ali različno število deležev. Delež se vplača v denarnem znesku, če pravila tako določajo, pa lahko tudi v stvari ali pravici, katere vrednost je treba nepristransko oceniti. Poleg obveznih deležev člani lahko vplačajo neobvezne deleže. Obvezni delež se članu vrne po prenehanju članstva, prostovoljni pa lahko na podlagi odpovedi že v času trajanja članstva (prim. 35. do 39. člen ZZad-UPB2, 2009).

Iz navedenega sledi, da so deleži članov zadruga del njenega kapitala, njihovo višino določijo člani v zadružnih pravilih skladno z Zakonom o zadrugah oziroma Uredbo 1435/2003/ES. Vpisani kapital SCE ne sme biti nižji od zneska, ki ga določajo pravila SCE, vendar ne nižji od 30.000 evrov. Zakon o zadrugah ne predpisuje najnižjega zneska osnovnega kapitala, ki se oblikuje iz članskih deležev. Vendar tudi v zadrugi, ustanovljeni na podlagi Zakona o zadrugah, lahko zadružna pravila, če dopuščajo prenos deležev, določijo najnižji znesek, pod katerega se kapital zadruga, ki ga sestavljajo članski deleži, ne sme zmanjšati zaradi izplačil članom oziroma njihovim pravnim naslednikom. V drugih zadrugah, ustanovljenih na podlagi Zakona o zadrugah, se lahko kapital spreminja, ne da bi bil določen spodnji znesek, pod katerega se ne sme znižati (SRS 31.9 b. (2016) prim. Slovenski računovodski standard 31, 2016).

ZZad-UPB2 (2009) predpisuje za zadruga sicer obvezne članske deleže, vendar ne določa njihovega najnižjega zneska oziroma najnižjega zneska osnovnega kapitala (kot na primer predpisuje ZGD-1 (2006a) najnižji znesek osnovnega kapitala za kapitalske družbe) niti neomejene osebne odgovornosti članov (kot na primer predpisuje ZGD-1(2006a) neomejeno odgovornost najmanj enega družbenika za obveznosti osebne družbe). Zaradi odprtega članstva (ne le za sprejem novih, temveč tudi za izstop obstoječih članov zadruga) nedoločenost najnižjega osnovnega kapitala in omejeno ali celo izključeno jamstvo članov za obveznosti zadruga za člane pomenita določeno ugodnost, za zadrugo pa lahko tudi tveganje prevelikega nihanja kapitala, zlasti navzdol, kar slabi kreditno sposobnost zadruga. Ta tveganja naj bi izravnali strožji predpisi o oblikovanju obveznih rezerv (stalno izdvajanje najmanj 5 % dobička za obvezne rezerve ne glede na višino teh rezerv) in posebni predpisi o reviziji oz. nadzoru nad poslovanjem zadruga (Avsec, 2008a), vendar revizija od 2009 ni več obvezna za vse zadruga.

Vir premoženja zadruga je tudi presežek ali dobiček, če ostane nerazdeljen v zadrugi, zlasti v rezervah oziroma skladih. V zvezi s tem je treba opozoriti, da zakonodajalec v Zakonu o zadrugah uporablja za razliko med prihodki in odhodki izraz presežek in ne dobiček, s

čemer je verjetno hotel poudariti, da dobiček ni končni cilj povezovanja članov v zadrugo. Vendar ta terminologija niti v Zakonu o zadrugah ni dosledna, saj zakon omenja dobiček v členu 48.1 v določbah o združitvi zadrug, ki jih je uvedla druga novela, in v določbi 56.ač in 56.ad člena, ki ju je za evropsko zadrugo uvedla tretja novela ZZad-UPB2 (2009).

V zvezi s tem velja opozoriti, da zadružna teorija šteje za presežek samo razliko med prihodki in odhodki v tistih poslih zadruga s člani, s katerimi zadruga neposredno pospešuje koristi članov (na primer prodaja blaga članom v nabavnih zadrugah, odkup proizvodov od članov v prodajnih zadrugah). Razlika med prihodki in odhodki zadruga v poslih s tretjimi osebami, ki niso člani, pa po mnenju zadružne teorije ni presežek in zadruga te razlike ne more deliti kot ristorno, ki naj bi bil korekcija preveč zaračunanih cen članom, ki jih je zaračunala zadruga za dobavljene proizvode in storitve članom, ali korekcija premalo obračunanih cen, ki jih je članom plačala zadruga za prejete proizvode in storitve od članov (SGECOL, 2015). Nekateri priporočajo zadružni zakonodaji, da predpiše zadrugi ločeno knjigovodstvo za pospeševalne posle s člani in vse druge posle, s čemer bi poudarili načelo istovetnosti tudi v računovodstvu zadruga (SGECOL, 2015).

Najmanj 5 % doseženega letnega presežka mora zadruga nameniti obveznim rezervam (43. člen ZZad-UPB2, 2009). V primerjavi z določbami ZGD-1 (2006a) so to zakonske rezerve. SRS 31.12 (Slovenski računovodski standard 31, 2016)) določa, da zadruga oblikuje rezerve pri delitvi čistega dobička po zadružnih pravilih in najmanj v velikosti, predpisani z Zakonom o zadrugah oziroma Uredbo 1435/2003/ES.

Po 44. členu ZZad-UPB2(2009) lahko zadruga poleg obveznih rezerv oblikuje še druge sklade in jim določi namen uporabe (prostovoljni skladi). Prostovoljni skladi so skladi, ki jih zadruga oblikuje na podlagi zadružnih pravil (statutarne rezerve) ali na podlagi sklepa občnega zbora (druge rezerve iz dobička). Te rezerve iz dobička zadrug omenja SRS 31.9 c. (Slovenski računovodski standard 31, 2016) in jih primeroma (neizčrpno) navaja kot sklad za izobraževanje, razvojni sklad, sklad za dajatve socialne narave in podobne sklade. V bilanci stanja se izkažejo kot del rezerv iz dobička.

Z uveljavitvijo sprememb novele ZGD-11 (2015) se spreminja struktura kapitala (pri rezervah) zaradi uvedbe revalorizacijske rezerve: postavka »III. Rezerve iz dobička« se po novem imenuje samo »III. Rezerve« in namesto postavke: »IV. Presežek iz prevrednotenja« je uzakonjena postavka: »IV. Revalorizacijske rezerve«. Pri imenovanju rezerv se torej črta besedna zveza »iz dobička«. Novododana šesta točka, ki se bo nanašala na rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, bo prikazovala razlike med pošteno in knjigovodsko vrednostjo pri finančnih instrumentih in naložbenih nepremičninah). Postavka »Revalorizacijske rezerve« bo evidentirala pripoznane revalorizirane vrednosti pri osnovnih sredstvih (Bartolj Maver, 2015).

Delitev presežka oziroma dobička zadruga med člane ureja 45. člen ZZad-UPB2 (2009), po katerem se del presežka, ki ga zadruga ne razporedi v sklade ali ne uporabi za kakšen drug namen, lahko razdeli med člane v sorazmerju z njihovim poslovanjem z zadrugo, če zadružna pravila ne določajo drugače. Z računovodskega stališča je s presežkom v tej določbi mišljen čisti dobiček, torej pozitivna razlika med prihodki in odhodki, zmanjšana za obračun davka iz dobička. Uporaba presežkov za rezerve zadruga in za delitev med člani je povezana z uresničevanjem glavnega namena zadruga. Delitev presežka med člane povečuje prihodke članov ob nespremenjenih drugih okoliščinah in s tem povečuje njihove gospodarske koristi. Uporaba presežka za rezerve pa pospešuje gospodarske koristi članov posredno; zadruga z več sredstvi lažje uresničujejo svoj namen kot zadruga z manjšimi sredstvi.

Zadružni ristorno definirajo SRS 31.13 (Slovenski računovodski standard 31, 2016), ki določa, da zadruga lahko nameni preostanek letnega presežka čistega dobička po oblikovanju obveznih rezerv za svoje sklade in za deleže (boljši bi bil izraz: udeležbo) svojih članov v sorazmerju z njihovim poslovanjem z njo (zadružni ristorno). Podrobnejša sodila za udeležbo članov v preostanku čistega dobička določi zadruga z zadružnimi pravili.

Vir zadružnega premoženja je poleg lastnega kapitala, ki ga sestavljajo deleži članov in različne rezerve oz. skladi, lahko tudi dolgovani ali tuji kapital, ki ga sestavljajo različne, kratkoročne in dolgoročne obveznosti zadruga proti drugim osebam (upnikom) (Avsec 2008).

Za povečevanje in ohranjanje lastnega kapitala zadruga Uredba 1435/2003/ES kot ZZad-UPB2 (2009) urejata članstvo vlagateljev. Članstvo vlagatelja se vsebinsko ne razlikuje od položaja, ko je nekdo sprejet kot sodelujoči član zadruga, dejansko pa z zadrugo dalj časa ne sodeluje, v zadrugi pa ima delež. Članstvo uporabnikov in vlagateljev v zadrugi sicer lahko poraja interesna nasprotja, vendar so podobna nasprotja možna tudi tedaj, ko so člani, ki sicer sodelujejo z zadrugo, vendar udeleženi v različnem razmerju v dejavnosti zadruga in zadružnem kapitalu Avsec (2008a). Isti avtor meni, da imajo sodelujoči člani in člani vlagatelji res lahko različne interese, ni pa mogoče vnaprej izključiti možnosti, da ima posamezen član vlagatelj interes, da sodelujoči člani čim boljše uresničujejo gospodarske koristi (na primer javnopravne osebe v okviru kmetijske in druge politike, zaposleni v zadrugi).

Zadruga poravnava izgubo iz obveznih rezerv oziroma iz nerazporejenega čistega dobička iz prejšnjih let. Če obvezne rezerve in morebitni nerazporejeni čisti dobiček iz prejšnjih let ne zadoščajo za poravnavo čiste izgube iz prejšnjih let, poravna preostanek iz svojih drugih prostovoljnih skladov. Če izguba še vedno ni poravnana, jo poravna iz nerazdeljivega zadružnega kapitala ter iz obveznih in prostovoljnih deležev članov zadruga, in sicer v

sorazmerju z velikostjo nerazdeljivega združenega kapitala in deležev članov (SRS 31.14 (2016) prim. Slovenski računovodski standard 31, 2016).

Če se zaradi odpisa ali izgube vrednost deležev in skladov zadruge zmanjša za več kot polovico, mora občni zbor zadruge skleniti, da se deleži doplačajo v celotni odpisani vrednosti, ali pa predlagati, da se nad zadrugo uvede stečajni postopek (SRS 31.15 (2016) prim. Slovenski računovodski standard 31, 2016).

Novela ZGD-11 (2015) določa osnovna pravila za sredstva in obveznosti glede pripoznavanja, merjenja in vrednotenja. Temeljno pravilo je vrednotenje po izvirni vrednosti. Družbe lahko uporabljajo nadomestne metode vrednotenja: opredmetena osnovna sredstva po revaloriziranih vrednostih in finančne instrumente ter naložbene nepremičnine po poštteni vrednosti (Bartolj Mavec, 2015).

Tozadevno SRS 31 (Slovenski računovodski standard 31, 2016) ne določajo več postavke SRS 34.2 (Slovenski računovodski standard 34, 2008), ki je definirala: V bilanci stanja zadruga obvezno razčleni opredmetena osnovna sredstva na postavke zemljišča, zgradbe, gozdovi, večletni nasadi in osnovna čreda; temveč jih napoti na uporabo SRS 1 (2016) – opredmetena osnovna sredstva (Slovenski računovodski standardi, 2016).

SRS 31 (Slovenski računovodski standard 31, 2016) v 4. do 8. točki določa, da zadruga sestavlja izkaz poslovnega izida, kot je določen v SRS 21 (Slovenski računovodski standardi, 2016) za zunanje poslovno poročanje v SRS 21.6. (različica I). Po tem standardu je treba postavke v izkazu poslovnega izida zadruge za zunanje poslovne potrebe razkriti v skladu s SRS 21, medtem ko v prilogi k izkazu poslovnega izida zadruga izkaže, kako je čisti dobiček poslovnega leta skupaj z nerazporejenim čistim dobičkom iz prejšnjih let razdeljen in kako je čista izguba poslovnega leta skupaj z neporavnano čisto izgubo iz prejšnjih let poravnana. Ta standard tudi določa, da srednja oziroma velika zadruga po sodilih iz ZGD-11 (2015) sestavi tudi izkaz denarnih tokov v skladu s SRS 22 in upoštevanju členitve kapitala iz SRS 31.1. in da srednja oziroma velika zadruga po sodilih iz ZGD-11 (2015) sestavi tudi izkaz gibanja kapitala v skladu s SRS 23 (Slovenski računovodski standardi, 2016).

Glede na to, da predpisi o letnem poročilu ne vsebujejo »poročila o poslovanju« kot njegove sestavine, »poslovnega poročila« pa vse zadruge ne sestavljajo, spada obvezno navajanje številčnega stanja članov s stanjem vpisanih in vplačanih deležev v prilogo k izkazom (drugi odstavek 46. člena ZZad, 1992), saj dopolnjujejo vsebino računskih izkazov (Avsec, 2008b).

Zadruga poleg drugih zunajbilančnih postavk izkazuje tudi prevzeta jamstva svojih članov na podlagi združnih pravil (SRS 31.3 (2016) prim. Slovenski računovodski standard 31, 2016).

3.3.4 Uporaba MSRP v konsolidiranem letnem poročilu zadruga

Konsolidirano letno poročilo zadruga je sestavljeno iz konsolidiranega računovodskega poročila in konsolidiranega poslovnega poročila skupine zadrug in družb, vključenih v konsolidacijo. Pri tem je konsolidirano letno poročilo zadruga ravno tako sestavljeno iz konsolidirane bilance stanja, konsolidiranega izkaza poslovnega izida, konsolidiranega izkaza denarnih tokov in konsolidiranega izkaza gibanja kapitala ter priloge h konsolidiranim izkazom. Vsebinsko enako določbo ima Navodilo o predložitvi letnih poročil in drugih podatkov gospodarskih družb, zadrug in samostojnih podjetnikov posameznikov (2008), po katerem morajo družbe (tudi banke, hranilnice in zavarovalnice) in zadruga, ki so nadrejene eni ali več družbam oziroma zadrugam s sedežem v Republiki Sloveniji ali zunaj nje, AJPESU za javno objavo predložiti tudi konsolidirano letno poročilo, ki obsega konsolidirano računovodsko poročilo in konsolidirano poslovno poročilo družb in zadrug, ki so vključene v konsolidacijo. Konsolidirano računovodsko poročilo obsega konsolidirano bilanco stanja, konsolidiran izkaz poslovnega izida, priloge h konsolidiranim izkazom, konsolidiran izkaz denarnih tokov, konsolidiran izkaz gibanja kapitala in revizorjevo poročilo (točka 8 Navodilo o predložitvi ..., 2008).

Na podlagi smiselne uporabe 56. člena ZGD-1I (2015) mora zadruga s sedežem v Republiki Sloveniji, ki je nadrejena eni ali več družbam v Republiki Sloveniji ali zunaj nje (podrejene družbe), pripraviti konsolidirano letno poročilo, če je ena od podrejenih družb organizirana kot kapitalska družba, kot dvojna družba ali kot druga istovrstna pravnoorganizacijska oblika po pravu države sedeža družbe. V skladu s to določbo je družba podrejena zadrugi, kadar je izpolnjen eden od alternativno določenih pogojev:

- 1) če ima zadruga večino glasovalnih pravic v družbi, pri tem pa se od vseh glasovalnih pravic v podrejeni družbi odštejejo glasovalne pravice iz deležev, ki jih ima sama podrejena družba, podrejena družba te družbe ali oseba, ki deluje v svojem imenu, vendar za račun te družbe;
- 2) če ima zadruga pravico imenovati ali odpoklicati večino članov posloводства ali nadzornega sveta družbe in je hkrati družbenica te družbe;
- 3) če ima zadruga pravico do prevladujočega vpliva nad družbo na podlagi podjetniške pogodbe ali drugega pravnega temelja;
- 4) če je zadruga družabnica v drugi družbi in če na podlagi pogodbe z drugimi družbeniki te družbe nadzoruje večino glasovalnih pravic v tej družbi, pri tem pa se od vseh glasovalnih pravic v podrejeni družbi odštejejo glasovalne pravice iz deležev, ki jih ima podrejena družba, podrejena družba te družbe ali oseba, ki deluje v svojem imenu, vendar za račun teh družb.

Nova sistematika SRS (2016) (Slovenski računovodski standardi, 2016) ne ureja več konsolidiranja računovodskih izkazov. Konsolidacija je obvezna le še za velike skupine in obvezno na podlagi MSRP (Mednarodni standard ..., 2009). Prostovoljna konsolidacija ni urejena v SRS (2016), ker je obvezna uporaba MSRP (Mednarodni standard ..., 2009) in Pravil skrbnega računovodenja – PRS 10 (2016): »Konsolidiranega letnega poročila ni treba sestavljati obvladujoči družbi, ki ima le odvisne družbe, ki jih je mogoče izključiti iz konsolidacije na podlagi sedmega odstavka 56. člena ZGD-1I (2015). V konsolidacijo ni treba vključiti odvisne družbe, če to ni pomembno za resničen in pošten prikaz po osmem odstavku tega člena« (Bartolj Maver, 2015).

3.3.5 Posledice za prikaz finančnega položaja zadrug ob uporabi določb MRS 32

Pri implementaciji mednarodnih računovodskih standardov (Mednarodni računovodski standardi, 2009), katerih uporabo bilančnopravna zakonodaja EU predpisuje oziroma dovoljuje za sestavo letnih poročil, je posebno pozornost pritegnila uporaba Mednarodnega računovodskega standarda 32 za zadruga (Mednarodni računovodski standard MRS 32, 2009).

MRS 32 postavlja načela za razvrščanje finančnih inštrumentov med finančne obveznosti ali kapital. Zlasti se ta načela uporabljajo za razvrščanje prodajljivih inštrumentov, ki dajejo imetniku pravico, da te inštrumente proda nazaj izdajatelju za denar ali drug finančni inštrument (Mednarodni računovodski standard MRS 32, 2009).

MRS 32.18 (Mednarodni računovodski standard MRS 32, 2009) šteje vračljive članske deleže za finančne instrumente, ki jih lahko član proda zadrugi in ker zadruga ne more brezpogojno zavrniti plačila, šteje deleže za finančno obveznost in ne za kapital: »... finančni instrument, ki daje imetniku pravico, da ga proda nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo (»prodajljiv instrument«), je finančna obveznost, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Finančni instrument je finančna obveznost celo takrat, ko se znesek denarja ali drugo finančno sredstvo določi na podlagi nekega indeksa ali druge postavke, ki ima možnost povečanja ali zmanjšanja. Obstoj opcije za imetnika, da proda finančni instrument nazaj izdajatelju za denar ali drugo finančno sredstvo pomeni, da prodajljivi instrument ustreza opredelitvi pojma finančna obveznost, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Odprti vzajemni skladi, naložbeni skladi z enotami, osebne družbe in nekatera zadružna podjetja lahko, na primer, dajo svojim lastnikom enot ali članom pravico do odkupa njihovih deležev v podjetju izdajatelja, ob katerem koli času, za denar, tako da se deleži lastnikov enot ali članov razvrstijo kot finančne obveznosti, razen v primeru instrumentov, ki so razvrščeni kot kapitalski instrumenti v skladu s 16.A in 16.B členom ali 16.C in 16.D členom. Vendar razvrstitev med finančne obveznosti ne izključuje uporabe deskriptorjev, kot so »čista vrednost sredstev, ki se da pripisati lastnikom enot«, in

»sprememba čiste vrednosti sredstev, ki se da pripisati lastnikom enot«, v finančnih izkazih podjetja, ki nima vplačanega lastniškega kapitala (kot so nekateri vzajemni skladi in naložbeni skladi z enotami, glej Ponazorilni zgled št. 7) ali uporabe dodatnega razkritja, da bi prikazali, da celotni deleži članov vsebujejo postavke, kot so rezerve, ki ustrezajo opredelitvi pojma lastniški kapital, in prodajljive instrumente, ki ji ne ustrezajo (glej Ponazorilni zgled št. 8).« (Uredba Komisije (ES) št. 1126/2008 z dne 3. novembra 2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta).

Praktično to pomeni, da se združni deleži, ki jih mora zadruga brezpogojno izplačati bivšim članom ali njihovim pravnim naslednikom, štejejo za obveznost in ne za sestavino kapitala v smislu Mednarodnih računovodskih standardov (2009). Merila, na podlagi katerih se finančni instrumenti v skladu z MRS 32 (Mednarodni računovodski standard MRS 32, 2009) razvrščajo na kapital in obveznosti, kritizirajo z različnih vidikov, posebej pa tudi zato, ker so prirejena po značilnostih delniških družb, ki ne izplačujejo delnic na individualno zahtevo delničarja, medtem ko zadruga, osebne družbe in druge pravnoorganizacijske oblike ne morejo deležev izkazovati kot lasten kapital, ker so deleži neprenosljivi in se izplačajo po prenehanju članstva. Kritiki poudarjajo, da lahko delničarji (lahko celo edini delničar) v delniški družbi sprejme(jo) sklep o zmanjšanju osnovnega kapitala ali prenehanju družbe in zahteva(jo) izplačilo deleža, vendar se samo zaradi te možnosti osnovni kapital delniške družbe po MRS 32 ne šteje za obveznost, torej merila iz MRS 32 niso nevtralna glede na pravno obliko (Mednarodni računovodski standard MRS 32, 2009).

Na zahtevo zadrug je Odbor za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (OPMSRP) izdal pojasnilo, ki je nakazalo možne poti za ublažitev tega vprašanja. Po pojasnilu odbora (OPMSRP 2) sama pravica imetnika finančnega instrumenta (vključno z »delnicami« članov v zadrugah – v tem primeru gre za napako v slovenskem besedilu, saj ne gre za delnice, ampak za deleže v zadrugah, kot besedilo pojasnila kasneje tudi upošteva), da zahteva odkup, sama po sebi ne zahteva, da se finančni instrument razvrsti kot finančna obveznost. Ko podjetje določa razvrstitev finančnega instrumenta kot finančne obveznosti ali kot kapital, mora upoštevati vse pogoje finančnega instrumenta (OPMSRP 2 – Pojasnilo 2, 2009).

Deleži članov, ki bi bili razvrščeni kot lastniški kapital, če člani ne bi imeli pravice zahtevati odkup, so lastniški kapital, če izpolnjujejo pogoje, določene v pojasnilu (OPMSRP 2 – Pojasnilo 2, 2009):

- če ima podjetje brezpogojno pravico zavrniti odkup delnic članov (na primer, če zakon, predpis ali upravna listina podjetja lahko brezpogojno prepoveduje odkup, so deleži članov kapital);

- če lokalni zakon, predpis ali upravna listina podjetja nalagajo različne vrste prepovedi, je treba ugotoviti, ali je odkup prepovedan samo, če so (ali niso) izpolnjeni pogoji – kot so plačilno-sposobnostne omejitve. V takšnem primeru deleži niso kapital. Brezpogojna prepoved je lahko delna in prepoveduje odkup deležev članov, če bi odkup povzročil padec števila deležev članov ali zneska vplačanega kapitala iz deležev članov pod določeno raven. Deleži članov, ki presegajo prepoved odkupa, so obveznosti, razen če ima podjetje brezpogojno pravico zavrniti odkup, ali če imajo deleži članov vse značilnosti in izpolnjujejo pogoje iz 16.A in 16.B člena ali 16.C in 16.D člena MRS 32 (Uredba Komisije (ES) št. 1126/2008 z dne 3. novembra 2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta).

3.4 POSEBNOSTI LETNEGA POROČILA ZADRUGE

3.4.1 Posebnosti letnega poročila kmetijske zadruga kot socialnega podjetja

Posebna določba o računovodstvu socialnega podjetja iz 22. člena ZSocP (2011) zahteva ločeno izkazovanje podatkov za dejavnosti socialnega podjetništva in druge dejavnosti in posebej ločeno izkazovanje finančnih sredstev, ki jih socialno podjetje pridobi iz naslova spodbud, oprostitev in olajšav, pridobljenih na podlagi tega zakona ali drugih predpisov, na posebnem kontu.

Na podlagi pooblastila iz 22. člena ZSocP (2011) je Slovenski inštitut za revizijo v soglasju z ministrom, pristojnim za gospodarstvo, in ministrom, pristojnim za finance, predpisal poseben računovodski standard za socialna podjetja – Slovenski računovodski standard 35 (2016). Ta standard ureja računovodske rešitve v socialnih podjetjih ne glede na njihovo pravnoorganizacijsko obliko. Posebnost tega standarda je, da zahteva ločeno izkazovanje sredstev, obveznosti do virov sredstev, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva, in posebej obveznosti do virov sredstev, ki se uporabljajo za opravljanje drugih dejavnosti. Na podlagi te razmejitve socialno podjetje določi sodila za razporejanje stroškov in odhodkov v zvezi s posameznimi sredstvi. Enako ločeno obračunava amortizacijo. Tudi prihodke in odhodke izkazuje ločeno za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva in za opravljanja drugih dejavnosti. Tudi poslovni izid ter učinke revalorizacije in prevrednotenja sredstev socialno podjetje ugotavlja ločeno za dejavnosti socialnega podjetništva in za druge dejavnosti. Del poslovnega izida iz dejavnosti socialnega podjetništva, ki ga nameni za pokrivanje določenih stroškov ali odhodkov v naslednjih obračunskih obdobjih, socialno podjetje ločeno izkazuje tisti v postavki preneseni poslovni izid, presežek prihodkov ali društveni sklad. Socialno podjetje v posebni razpredelnici, ki ima obliko bilance stanja in izkaza poslovnega izida, in je sestavni del letnega poročila, izkaže ločeno podatke za dejavnost socialnega podjetništva in druge dejavnosti.

3.4.2 Trifazni postopek sprejemanja letnega poročila zadruge

Postopek za sprejemanje letnega poročila zadruge je obvezno trifazen in ga smiselno definirajo določbe 42. člena ZZad (1992). Cilj določb trifaznega sprejemanja letnega poročila zadruge je zagotoviti ustrezno podlago za odločanje članov o sprejemu letnega poročila (Avsec, 2008b).

Preglednica 6: Trifazni postopek sprejemanja letnega poročila zadruge (Avsec (2008b))

FAZE	ODGOVORNOST ZA IZVEDBO
1. FAZA: SESTAVA LETNEGA POROČILA	Letno poročilo sestavi najkasneje v treh mesecih po izteku poslovnega leta upravni odbor ali drug, z zadružnimi pravili, pristojen organ.
2. FAZA: PREGLED LETNEGA POROČILA IN PRIPRAVA POROČILA O PREGLEDU	Nadzorni organ (nadzorni odbor ali preglednik) v nadaljnjem roku enega meseca pregleda letno poročilo in pripravi poročilo o pregledu za občni zbor.
3. FAZA: SPREJEM LETNEGA POROČILA	Občni zbor, ko se prebere poročilo nadzornega organa o pregledu letnega poročila, odloča o sprejemu letnega poročila.

V trifazni postopek sprejemanja letnega poročila zadruge so vključeni obvezni organi zadruge, ki jih, glede na funkcijo, lahko razvrstimo kot organe vodenja, organe nadzora in najvišji organ upravljanja. Sklepi, ki jih sprejmejo organi zadruge, so pravni posli posebne vrste, »temeljijo na oddanih glasovih članov in merijo na oblikovanje volje«, zato je treba ločiti med oddajo posameznega glasu in sklepom organa, na kar opozarja nemški teoretik Karsten Schmidt (cit. po Avsec, 2008b).

Upravni odbor ali drug organ, ki ga določajo zadružna pravila, mora sestaviti letno poročilo (v treh mesecih po izteku poslovnega leta (prvi odstavek 42. člena ZZad, 1992)). Velja omeniti tudi novi 60.a člen ZGD-1-UPB3 (2009) z določilom, da morajo letno poročilo in vse njegove sestavne dele podpisati vsi člani posloводства družbe, kar pomeni, da so odgovorni za vsebino letnega poročila vsi člani posloводства solidarno.

Kot določa 29. člen ZZad-UPB2 (2009), mora nadzorni odbor nenehno nadzirati celotno delo in poslovanje predsednika zadruge, upravnega odbora, direktorja in delavcev s posebnimi pooblastili in odgovornostmi ter skrbti, da je občnemu zboru pravočasno predloženo letno poročilo. Pregled in poročanje o pregledu letnega poročila v zadrugi opravi nadzorni odbor. V primeru, da zadruga nima nadzornega odbora, mora občni zbor

izvoliti enega ali dva preglednika, ki opravljata to nalogo. Nadzorni odbor oz. preglednik mora o svojem pregledu sestaviti poročilo in ga v enem mesecu skupaj z letnim poročilom izročiti organu, ki mu je letno poročilo predložil v pregled.

Nadzorni odbor oz. preglednik lahko v svojem poročilu predlaga občnemu zboru sprejem, popravke ali zavrnitev letnega poročila. Če je bilo letno poročilo spremenjeno, ga mora nadzorni odbor oz. preglednik ponovno pregledati in sestaviti o tem poročilo za občni zbor. Poročilo podpišejo vsi člani nadzornega odbora oz. preglednik. Če posamezen odbornik oz. preglednik poročila ne podpiše, je treba to posebej zapisati kakor tudi morebitne razloge. Posamezen član nadzornega odbora oz. preglednik lahko da tudi ločeno mnenje o poročilu. Z drugo novelo ZZad-B ni več obvezen podpis vseh članov nadzornega odbora. Preden občni zbor odloči o letnem poročilu, je treba prebrati poročilo o pregledu letnega poročila (42. člen ZZad-UPB2, 2009).

Omenjena določba zagotavlja članom zadruga seznanjenost ne le s predlogom organa, ki letno poročilo sestavlja ali določi predlog letnega poročila, temveč tudi s poročilom, ki ga o svojem pregledu letnega poročila sestavi organ, pristojen za sprotno opravljanje nadzora nad vodenjem zadruga in je ločen od drugih organov vodenja. S tem se zagotavlja vsestranska obveščenost članov ne le o letnem poročilu, temveč tudi o poslovanju zadruga (Avsec, 2008b).

15. člen ZZad-UPB2 (2009) opredeljuje občni zbor zadruga kot najvišji organ zadruga. V 2. točki 15. člena ZZad določa, da občni zbor odloča o sprejemu letnega poročila, uporabi presežka in poravnavi izgube. Zaradi predhodne seznaitve z zadevami na dnevnem redu občnega zbora zakon nalaga zadrugi, da v primeru, ko občni zbor sklepa o letnem poročilu in delitvi presežka oziroma poravnavi izgube, zadruga zagotovi, da je predlog letnega poročila skupaj s poročilom o pregledu letnega poročila na vpogled vsakemu članu na sedežu zadruga od dneva, ko je bilo objavljeno ali poslano vabilo na občni zbor (6. odstavek 21. člena ZZad-UPB2, 2009).

Za odločanje o sprejemu letnega poročila veljajo splošne določbe glede sklepčnosti (navzoči in zastopani so člani, ki imajo več kot polovico glasov, če so izpolnjeni pogoji, pa občni zbor lahko sklepa ne glede na število prisotnih in zastopanih članov po čakalni uri) in glede zahtevane večine (predlog je sprejet, če glasujejo člani, ki imajo več kot polovico glasov). Zaradi velikega števila članov, velikosti območja, na katerem zadruga sodeluje s člani, različnih dejavnosti in podobnih razlogov, lahko zadružna pravila določijo, da se zadeve iz pristojnosti občnega zbora vseh članov prenesejo na občni zbor, sestavljen iz predstavnikov, ki so jih izvolili člani (16. člen ZZad, 1992). Za sklic, kraj, predsedovanje, vodenje, razpravo in odločanje na predstavniskem občnem zboru veljajo enaka pravila kot za običajen občni zbor. Člane predstavniskega občnega zbora izvolijo na volitvah, ki so podobne rednim volitvam za člane organov zadruga. Zakon omejuje pasivno volilno pravico za predstavniki občni zbor na poslovno sposobne fizične osebe, ki so člani

zadruge. Če pa je član pravna oseba, je lahko za predstavnika izvoljena katera koli fizična oseba, ki je na podlagi članskega, delovnega ali katerega drugega pravnega razmerja povezana s pravno osebo. Zadrúžna pravila morajo določati trajanje mandatne dobe predstavnikov (Avsec 2008b).

3.4.3 Revidiranje letnih poročil zadruge

Zadrúžna teorija utemljuje potrebo po učinkoviti nadzorni funkciji v zadrugah z različnimi razlogi. Učinkovit nadzor je pogoj za uspešno opravljanje upravljaljskih funkcij, nosilci katerih so člani. Zadruge temeljijo na načelu demokratične uprave. Čeprav občni zbor ostaja najvišji organ zadruge, se pristojnosti izvršilnega in kontrolnega organa širijo. Odločitve, ki zajemajo vodenje obrata zadruge in tekoče posle, zadruge prenašajo na poslovodne organe, sestavljene iz manjšega števila oseb – bolj operativnih. Povečan pritisk konkurence tudi od vodstvenih organov zadruge zahteva stalno navzočnost in posebno usposobljenost. Posredna demokracija lahko omogoča prožnejšo odločanje in pripomore k znižanju stroškov odločanja, hkrati pa se s povečanjem upravljaljske razdalje med članom in zadrugo povečuje tudi potreba po nadzoru. Posebni nadzorstveni problemi v zadrugi lahko izhajajo iz dejstva, da velik ali celo pretežen del lastnega kapitala sestavljajo nedeljive rezerve, ki se ne smejo deliti med člane ob prenehanju članstva oz. niti ob prenehanju zadruge. Tudi različne ugodnosti, ki jih zadrugam zagotavlja država v davčni, zaposlitveni in drugi gospodarski politiki, so navadno povezane z dodatnimi zunanjimi nadzornimi mehanizmi, ki naj bi preprečili zlorabo zadrúžne organizacijske oblike (Avsec, 2008b).

Zakon o zadrugah (ZZad, 1992) je v prvotnem besedilu predpisal obvezno revizijo zadrug, glede pogojev, postopka oziroma načina izvajanja zadrúžne revizije pa so se njegove določbe sklicevale na predpise o revidiranju. Prvi slovenski Zakon o revidiranju (ZRev, 1993a in 1993b) je bil sprejet leto kasneje kot ZZad (1992).

Temeljni določbi glede zadrúžne revizije sta bili dve. Prvič je ZZad (1992) določil, da je zadrúžna revizija obvezna za vse zadruge, opravlja pa se najmanj vsako drugo leto, ne glede na ta interval pa tudi zamenjavi predsednika zadruge, direktorja in upravnega odbora (drugi in tretji odstavek 50. člena ZZad, 1992), drugič pa, da zadrúžno revizijo opravljajo zadrúžne zveze ali revizorska podjetja, ki izpolnjujejo s predpisi določene posebne pogoje (prvi odstavek 51. člena ZZad, 1992). Avsec (2012) navaja, da je s tem bila ponovno vpeljana zadrúžna revizija kot obvezen zunanji nadzor nad poslovanjem zadrug, saj je periodično obvezno revizijo zadrug enkrat na dve leti po revizijskih zadrúžnih zvezah ali revizorjih, ki jih imenuje registrsko sodišče, vpeljal že prvi avstrijski zadrúžni revizijski zakon iz leta 1903, jugoslovanski Zakon o gospodarskih zadrugah iz leta 1937 pa je celo uvedel obvezno članstvo vsake zadruge v eni od revizijskih zadrúžnih zvez.

Žal ZZad leta 1992 ni opredelil pojma zadrúžna revizija, temveč se je skliceval na predpise o revidiranju. Prvi zakon o revidiranju (ZRev, 1993a) je uredil le revidiranje računovodskih

izkazov pravnih oseb, kar pomeni, da je bila tudi revizija omejena na formalno preizkušanje računovodskih izkazov in manj na vsebinska vprašanja združnega poslovanja in organiziranosti: »Revidiranje računovodskih izkazov po tem zakonu je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na tem temelječe dajanje strokovnih mnenj, ali računovodski izkazi resnično kažejo stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov ter poslovni izid pravne osebe« (2. člen ZRev, 1993a).

Prvi slovenski Zakon o revidiranju (ZRev, 1993a; 1993b) in drugi zakon z istim imenom (ZRev-1, 2001) sta z izrecno določbo kot možne izvajalke revidiranja v zadrugah poleg revizijskih družb predvidela tudi združne zveze. Tako je ZRev-1 (2001) izrecno določil, da lahko storitve revidiranja zadrug (združna revizija) opravlja tudi združna zveza, ki je za opravljanje teh storitev pridobila dovoljenje inštituta (drugi odstavek 4. člena ZRev-1, 2001).

Določbe ZZad o združni reviziji so bile dopolnjene z drugo novelo ZZad (ZZad-B, 2007), ki je podrobneje opredelila tudi širši predmet združne revizije, ki naj bi obsegala ugotavljanje premoženjskega položaja, organiziranosti in poslovanja zadruga in vključevala tudi revidiranje računovodskih izkazov; v primeru podrejenih družb pa vsaj tudi razmerje med zadrugo in podrejeno družbo (50.a člen, dodan z novelo ZZad-B, 2007). V institucionalnem smislu pa je ta novela predvidela, da zadruga, ki so članice revizijske zveze, revidira ta zveza, medtem ko morajo biti zadruga, ki imajo nedeljivo premoženje, obvezno članice revizijske zveze. Na ta način bi zakon ob določbi, da se nedeljivo premoženje prenese na združno zvezo, katere članica je bila zadruga, elegantno rešil vprašanje, na katero združno zvezo naj se prenese premoženje po prenehanju zadruga, ki ni bila članica nobene združne zveze. Druge zadruga bi lahko izbirale revizorja med revizijskimi družbami in samostojnimi revizorji (50.b člen ZZad-B, 2007). Zakonska novela je poskušala tudi povečati koristnost obvezne združne revizije in njeno podporo upravljanju zadrug z določbo, da mora revizor »takoj« opozoriti zadrugo o morebitnih ugotovljenih okoliščinah, ki ogrožajo obstoj zadruga in njen razvoj, zlasti o insolventnosti – glede na zaostrena pravila iz insolventne zakonodaje, ki se je pričela razvijati najprej z Zakonom o finančnem poslovanju podjetij (ZFPPod, 1999), kasneje pa z Zakonom o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (ZFPPIPP, 2007).

Spremenjene določbe o združni reviziji, ki jih je uveljavila novela ZZad (1992) in se zgledovala pri rešitvah iz tedaj deset let starega avstrijskega združnega revizijskega zakona (Genossenschaftsrevisionsgesetz, 1997, cit. po Odar, 2008) v slovenskih revizijskih krogih niso bile sprejete z naklonjenostjo, temveč zelo kritično, češ da združna revizija, ki jo opravlja združna zveza v svojih članicah ne more biti neodvisna (Odar, 2008). Avtor navaja, da Direktiva 2006/43/ES, ki je zaostрила pogoje za revidiranje računovodskih

izkazov, v tem pogledu ni bila tako kategorična, saj je v uvodni izjavi 11 izrecno v zvezi z revizijo zadrug po združnih zvezah določala: »Če določbe nacionalne zakonodaje določajo ali dopuščajo, da je zadruga v smislu člena 2(14) ali podoben subjekt kot v členu 45 Direktive 86/635/EGS član neprofitnega revizijskega subjekta, bi objektivna, razumna in informirana stranka ne mogla sklepati, da odnos, ki temelji na članstvu, ogroža neodvisnost zakonitega revizorja, pod pogojem, da ta revizijski subjekt ob izvajanju revizije v eni od svojih članic poskrbi, da revizorji, ki izvajajo revizijo, in tiste osebe, ki bi lahko vplivale na obvezno revizijo, ravnajo po načelu neodvisnosti.«

Ne glede na te določbe, v skladu s katerimi je bila posebna ureditev združne revizije, ki jo opravljajo revizijske zveze v zadrugah svojih članicah, lahko ohranjena v Avstriji in Nemčiji, je Zakon o revidiranju (ZRev-2, 2008) v prehodni določbi 174. člena določil, da revizijska združna zveza lahko opravlja revidiranje samo še eno leto po uveljavitvi tega zakona (174. člen ZRev-2, 2008).

S tem je bila zapečaten tudi usoda revizijskih določb v Zakonu o zadrugah (1992), ki so bile s tretjo novelo črtane (ZZad-C, 2009), po uveljavitvi te novele pa se za zadruga uporablja sistem revidiranja enako kot za kapitalske družbe. Za javno objavo morajo velike in srednje zadruga ter tiste majhne zadruga, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, predložiti letno poročilo, ki obsega bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, priložilo s pojasnili k izkazu, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala, poslovno poročilo in revizorjevo poročilo, kot to določa Navodilo o predložitvi letnih poročil in drugih podatkov gospodarskih družb, zadrug in samostojnih podjetnikov posameznikov od spremembe 2009 naprej (Navodilo o predložitvi letnih poročil in drugih podatkov gospodarskih družb, zadrug in samostojnih podjetnikov posameznikov, 2008).

V zakonodajnem postopku Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o zadrugah (ZZad-C, 2009) je bilo opozorjeno, da bi bilo združno revizijo kot poseben sistem zunanjega in nepristranskega nadzora zadrug, ki ga poznajo tudi v drugih državah (na primer v Avstriji in Nemčiji), smiselno razvijati v skladu z Direktivo 2006/43/ES tudi naprej, a se je razprava osredotočila na vprašanja o nepristranskosti združne zveze pri izvajanju revizije, kjer je slovenski zakonodajalec zavzel strožje stališče kot Direktiva 2006/43/ES. Avsec in Žerjav (2009) sta v sestavku ob uveljavitvi tretje novele ZZad (ZZad-C, 2009) menila, da bo črtanje združne revizije brez uvedbe enakovrednih zunanjih nadzornih mehanizmov za zadruga, zlasti tiste z nerazdeljivim združnim kapitalom, kratkoročno sicer zmanjšalo stroške poslovanja, dolgoročno pa združnemu razvoju ne bo koristilo in bo odprlo tudi vprašanje varstva manjšinskih pravic članov v zadrugah. V praksi se bo verjetno tudi pojavilo vprašanje, katere določbe ZGD-1 (2006a) se uporabljajo za revidiranje zadrug.

Navedeno in še nekatera druga odprta vprašanja, ki so nakazovala potrebo po nadaljnjem vsebinskem, pa tudi nomotehničnem, dograjevanju zadružne zakonodaje, so pripeljala do vložitve Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o zadrugah (ZZad-D, EPA 911-V., 2010) po skrajšanem postopku in Predloga zakona o spremembah in dopolnitvi Zakona o revidiranju (ZRev-2A, EPA 912-V, 2010). Predlog za četrto novelo ZZad-D (2010) je predvideval ponovno uvedbo zadružne revizije. Zaradi posebne ureditve zadružne revizije je bilo treba predlagati tudi spremembo sistemskega zakona ZRev-2, (2008), ki naj bi izrecno dovolil storitve revidiranja zadrug tudi zadružnim zvezam. Predlagatelji ZZad-D in ZRev-2A so utemeljevali prednosti opravljanja revizije tistih zadružnih zvez, ki izpolnjujejo predpisane pogoje iz institucionalnega vidika. Prednosti opravljenih revizij s strani zadružne zveze po mnenju predlagateljev pomenijo, da nosilec revizije razpolaga s specifičnimi znanji, ki temeljijo na organizaciji, vrednotah in načelih zadružne pravne oblike. Navedeno naj bi prispevalo k višji izvedbeni kakovosti zadružne revizije. Nadalje so predlagatelji utemeljevali neodvisnost zadružne revizije. Glede na sprejeto novelo ZZad-C (2009) in njeno sklicevanje na določbe ZGD-1 (2006a) o obveznosti revidiranja letnih poročil glede na velikost in vrsto družbe, so predlagatelji ugotavljali, da so po novem z dolžnostjo vsakoletnega revidiranja zajete le velike in srednje zadruge in da velik del registriranih in delujočih zadrug ni več vključen v sistem zunanega nepristranskega nadzora. Ugotavljali so tudi, da prav mikro in male zadruge dosegajo skoraj polovico prihodkov in imajo skoraj polovico aktive vseh zadrug. Predlagatelji so z vložitvijo predlogov ZZad-D (2010) in ZRev-2A (2010) želeli vpeljati sistem zunanega nadzora za vse zadruge ne glede na merila za določitev velikosti zadruge in obvezne sestavine letnega poročila. Prepričani so bili, da ponovna vključitev zadružne revizije v ZZad-D prinaša dolgoročne pozitivne posledice za razvijanje zadružništva v Sloveniji.

V drugi obravnavi ZRev-2A (2010) je matični Odbor za finance in monetarno politiko DZ RS ugotovil, da gre pri noveli ZRev-2A (2010) in ZZad-D (2010) za večplastno problematiko, ki je v okviru ZRev ne gre reševati. Po drugi strani se zaradi v razpravi predstavljenih različnih tolmačenj obeh krovnih ministrstev (finančnega in kmetijskega), za sočasno vložene spremembe ZRev-2A oz. ZZad-D z enako ciljno naravnostjo, odpira vprašanje ustreznosti in možnosti uvajanja predloženih rešitev v ZZad. Poglavitnega pomena se je matičnemu odboru zdela zagotovitev možnosti, da se (morda v okviru ZZad), za male zadruge, ob hkratni omejitvi standardne, uvede specifična revizija. V smeri rešitve nakazane problematike na izpostavljenem področju revidiranja zadrug je bil sprejet sklep, da se predlaga Ministrstvu za finance, Ministrstvu za kmetijstvo in Slovenskemu inštitutu za revizijo, da v sodelovanju s predlagatelji obravnavanih sprememb za celovito rešitev izkazane problematike revidiranja v zadrugah skupaj pripravijo ustrezen predlog sistemskih sprememb in da Predlog zakona o spremembah in dopolnitvi Zakona o revidiranju ni primeren za nadaljnjo obravnavo ter določili poročevalca na seji Državnega zbora RS (konec postopka ZRev-2A, 2010).

Tudi matični Odbor za kmetijstvo, prehrano in gozdarstvo DZ RS je v drugi obravnavi ZZad-D opozoril, da so pripombe iz mnenja Vlade RS kot tudi Zakonodajno pravne službe DZ RS tako tehtne in utemeljene, da predloga zakona ni mogoče podpreti. V mnenju Odbora je bilo opozorjeno tudi, da so predlagatelji v tem in tudi v preteklem mandatu vložili že več novel Zakona o zadrugah v povsem enakem besedilu. Vsi poskusi, da bi se v Zakon o zadrugah vneslo poglavje o združni reviziji, so bili zavrženi z enakim opozorilom, namreč da bi to povzročilo neskladje med Zakonom o revidiranju in Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o zadrugah. Predlagateljem je bilo tudi že večkrat pojasnjeno, da bi bilo treba najprej uveljaviti ustrezne podlage za pripravo novele Zakona o zadrugah v Zakonu o revidiranju. Opozorili so tudi, da sta v zakonodajnem postopku oba predloga zakona (poleg novele Zakona o zadrugah tudi novela Zakona o revidiranju (ZRev-2A)). Če bi želeli v novelo Zakona o zadrugah ponovno vnesti institut združne revizije, bi bilo nujno najprej sprejeti in uveljaviti novelo Zakona o revidiranju. Člani odbora so nadalje opozorili, da se zastavlja tudi vprašanje, zakaj ZZS ne ustanovi revizijske družbe v skladu z Zakonom o revidiranju. Opozorjeno pa je bilo tudi, da predlog zakona ne ureja samo kmetijskih zadrug, temveč se nanaša na ureditev vprašanja evropskih zadrug. Po dostopnih podatkih je v Sloveniji registriranih okoli 500 zadrug, od katerih je 135 kmetijskih in od teh je samo 73 članic Združne zveze Slovenije. V praksi to pomeni, da ima zgolj tri do pet oseb možnost, da se v skladu z veljavno zakonodajo organizirajo v organizacijsko obliko, ki jo za revizijske družbe določa Zakon o revidiranju. Glede na navedeno so ocenili, da Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o zadrugah ni primeren za nadaljnjo obravnavo (konec postopka ZZad-D, 2010).

Po poročilu Slovenske tiskovne agencije (STA, 2010) ne glede na utemeljevanje predlagateljev, ki so bili namreč prepričani, da črtanje določb o združni reviziji brez enakovrednega sistema zunanjega nadzora za vse zadruga dolgoročno ne bo pozitivno vplivalo na razvoj zadrug v Sloveniji, je Državni zbor RS 20. maja 2010 zavrnil nadaljnjo obravnavo predloga ZZad-D s 45 proti 27 glasovom in nadaljnjo obravnavo predloga ZRev-2A s 45 proti 26 glasovom.

3.4.4 Objava letnega poročila

ZZad v četrtem odstavku 41.a člena (1992) določa, da je treba letna poročila ter konsolidirana letna poročila zaradi javne objave skupaj z revizorjevim poročilom predložiti AJPESU v osmih mesecih po koncu poslovnega leta.

Po splošni določbi iz četrtega odstavka 59. člena ZGD-1 (2006a) mora AJPES podatke iz letnih poročil o premoženjskem in finančnem položaju ter poslovnem izidu družb in podjetnikov poslati v ustrezni elektronski obliki državnim organom in pravnim osebam, ki so z zakonom pooblašene za pridobivanje in uporabo teh podatkov za evidenčne, analitsko-informativne in raziskovalne namene. Ta določba se smiselno uporablja tudi za zadruga.

Preglednica 7: Roki za predložitev letnih poročil (AJ PES, 2016c)

VRSTA POSLOVNEGA SUBJEKTA	ZA ZAGOTOVITEV JAVNOSTI PODATKOV	ZA DRŽAVNO STATISTIKO
Gospodarske družbe	Letna poročila - 3 mesece po koncu poslovnega leta Revidirana in konsolidirana letna poročila – 8 mesecev po koncu poslovnega leta	do konca marca
Zadruge	Letna poročila, revidirana in konsolidirana letna poročila – 8 mesecev po koncu poslovnega leta	do konca marca
Samostojni podjetniki	3 mesece po koncu poslovnega leta (oziroma do konca marca za preteklo leto)	do konca marca
Pravne osebe javnega prava	do konca februarja	do konca februarja
Nepridobitne organizacije - pravne osebe zasebnega prava, izjema politične stranke	do konca februarja <i>do konca marca</i>	do konca februarja <i>do konca marca</i>
Društva	Letna poročila – do konca marca Revidirana letna poročila – do konca avgusta	do konca marca

4 RAZPRAVA IN SKLEPI

Letno poročilo kmetijske zadruga je pomemben korporacijskopравни in računovodski akt, katerega cilj je zagotoviti članom in upnikom gospodarskega subjekta, tudi kmetijskim zadrugam, temeljne informacije o gospodarskem in finančnem položaju gospodarskega subjekta ter uspešnosti poslovanja. Za letno poročilo so zainteresirani tudi drugi deležniki, na primer delavci, potrošniki, dobavitelji, gospodarski subjekti, pa tudi država, lokalne skupnosti, kjer subjekt deluje. Zato zakonski predpisi ne zahtevajo samo izdelave letnega poročila po enotnih merilih, temveč pri določenih kategorijah gospodarskih subjektov, glede na njihovo pravno obliko in velikost, tudi njegovo revizijo ter javno objavo letnega poročila.

Letno poročilo vsebuje podatke in informacije o premoženjskem položaju gospodarskega subjekta in uspešnosti (rezultatih) njegovega poslovanja. S tem daje podlago za uresničevanje premoženjskih pravic članov zadruga, ker člani lahko delijo največ 95 % izkazanega letnega presežka oziroma dobička zadruga (najmanj 5 % morajo odvesti v obvezne rezerve) in ustrezno uresničevanje upravljaljskih pravic, med katere spada tudi pravica do obveščenosti o zadevah, o katerih odloča občni zbor, to pa je, poleg sprejema letnega poročila, tudi odločanje o delitvi bilančnega presežka oziroma dobička med člane. Šele s sklepom občnega zbora nastane za člana individualna pravica do dela presežka oziroma dobička zadruga.

Pri tem smo ugotovili, da kmetijske zadruga sestavljajo letna poročila po enakih pravilih kot druge zadruga, podobno kot veljajo ista splošna pravila za sestavo letnih poročil kmetijskih in nekmetijskih gospodarskih družb.

Za zadrugo ima letno poročilo še poseben pomen, ker so člani tesneje povezani z zadrugo kot vlagatelji s podjetjem v lasti vlagateljev. Medtem ko so delničarji zainteresirani predvsem za dobiček na podlagi vloženih sredstev, člani zadruga pridobivajo koristi od zadruga predvsem na podlagi sodelovanja z zadrugo, se pravi na podlagi tekočega poslovanja zadruga, kar pomeni, da se njihov interes nanaša ne samo na končno razliko med prihodki in odhodki, temveč tudi na posamezne postavke letnega poročila. Zato v zadrugah odloča o sprejemu letnega poročila samo občni zbor kot najvišji organ zadruga in se postopek za sprejem letnega poročila ne konča že z morebitno potrditvijo na ožje sestavljenem organu, kot je, na primer, v delniški družbi letno poročilo praviloma sprejeto že s potrditvijo na seji nadzornega sveta ali upravnega odbora. Zato je tudi postopek za sprejem letnega poročila v zadrugah bolj sestavljen in rok za sprejem letnega poročila daljši kot v kapitalskih družbah.

Zakon o zadrugah iz leta 1992 glede na sistemsko zasnovo gospodarske zakonodaje v času njegovega sprejemanja, ko je računovodstvo pravnih oseb urejal poseben predpis (Zvezni zakon o računovodstvu, ki se je še 1992 uporabljal za vse gospodarske subjekte v Sloveniji

kot zakon Republike Slovenije) nima podrobnejših računovodskih določb, v prvotnem besedilu pa uporabljal terminologijo takratnega zveznega Zakona o računovodstvu (1989), na primer, o letnem obračunu.

Leta 1993 je bil sprejet prvi slovenski Zakon o revidiranju, s čimer se je lahko začela izvajati tudi zadruga revizija, ki jo je Zakon o zadrugah sicer predvideval, vendar je uporabo določb o revidiranju odložil do uveljavitve »sistemske« zakonodaje o reviziji. Če je Zakon o zadrugah prehiteval splošno zakonodajo o revidiranju, pa je zaostajal pri razvoju bilančnega prava gospodarskih subjektov.

Bilančno in računovodsko pravo gospodarskih subjektov se je po osamosvojitvi Slovenije začelo razvijati v okviru Zakona o gospodarskih družbah, ki je v splošnem delu uredil tudi poslovne knjige in letna poročila družb, ter predvidel izdajo slovenskih računovodskih standardov, ki so prvič izšli že 1993.

Za poslovne knjige in letna poročila zadrug se je Zvezni zakon o računovodstvu uporabljal vse do začetka uporabe slovenskega Zakona o računovodstvu, ki je uveljavil računovodska pravila za negospodarske subjekte, za zadruga pa predpisal, da s 1. januarjem 2000 začnejo uporabljati določbe Zakona o gospodarskih družbah, ki se nanašajo na vodenje poslovnih knjig in letnih poročil, medtem ko je Slovenski inštitut za revizijo pripravil slovenski računovodski standard o posebnih rešitvah za zadruga že 1996.

Zanimivo je, da tudi Evropska (gospodarska) skupnost oziroma sedanja Evropska unija v harmonizacijo bilančnega in siceršnjega prava družb praktično ni zajela zadrug. Zato harmonizacijske direktive na področju računovodstva niso neposredno vplivale na bilančno pravo zadrug v državah članicah. Glede na utemeljitve sprejetih direktiv je razlog za takšen pristop v tem, da se je evropski zakonodajalec osredinil na kapitalske družbe in njim podobne dvojne (osebne) družbe, za katere je značilno, da za njihove obveznosti družbeniki ne odgovarjajo (kapitalske družbe) oziroma da za njihove obveznosti ne odgovarja neomejeno nobena fizična oseba (dvojne družbe). Takšen režim odgovornosti je pomembna prednost teh družb, zato tudi čezmejno poslovanje poteka največ prek tovrstnih družb, ob tem da je vlaganje v tovrstne družbe zanimivo za širšo javnost. Očitno je evropski zakonodajalec ocenil, da zadruga sodelujejo v čezmejnem poslovanju v manjšem obsegu in je vlaganje vanje zanimivo za ožji krog javnosti kot vlaganje v podjetja v lasti vlagateljev. Poleg tega je režim odgovornosti članov za obveznosti zadruga v posameznih državah članicah zelo različen: ponekod člani sploh ne odgovarjajo za obveznosti zadruga (na primer Hrvaška, Italija), ponekod člani izbirajo med omejeno ali izključeno odgovornostjo za obveznosti zadruga (na primer Slovenija) ali pa imajo na izbiro vse tri možnosti, namreč da člani za obveznosti zadruga odgovarjajo neomejeno, omejeno ali pa sploh ne odgovarjajo (na primer Nizozemska).

Zanimivo je, da tudi združni zakoni posameznih držav vsebujejo malo bilančnopравnih določb. Razlog za to je verjetno zgodovinski, ker so ob sprejemu prvih združnih zakonov splošne računovodske predpise za trgovce oziroma gospodarske subjekte že urejali drugi predpisi ali pa so bile zadruga vključene v širše kodifikacije trgovinskega prava in so te kodifikacije vključevale tako določbe o zdrugah kakor tudi bilančnopравne določbe. Tako je bil na primer v Franciji sprejet trgovinski zakonik že 1807, šele 1866 pa so sprejeli zakon o družbah s spremenljivim kapitalom kot prvo podlago za ustanavljanje zdruget. Na območju Nemčije je od 1861 veljal Splošni nemški trgovinski zakonik, medtem ko je bil združni zakon v Prusiji sprejet šele 1867, zatem pa še v drugih nemških državah. Avstrija je prevzela nemški Trgovinski zakonik 1862, Zakon o zdrugah pa je sprejela 1873.

Edino za evropsko zdruget se Uredba 1435/2003/ES sklicuje na uporabo predpisov, ki jih je Evropska unija sprejela na podlagi računovodskih bilančnih direktiv in le šibko ureja posebnosti zdruget, češ, da države članice »lahko predvidijo spremembe nacionalnih določb za izvajanje navedenih direktiv, da bi upoštevale posebne značilnosti zdruget«. Predpisi, ki so jih države članice sprejele na podlagi omenjenih bilančnih direktiv, pa se nanašajo na kapitalske družbe, tako da Uredba o evropski zdruget napotuje na bilančne predpise za kapitalske družbe, ki se jim tudi sama statusna ureditev evropske zadruga precej približuje, zlasti z izključitvijo osebne odgovornosti članov za obveznosti evropske zadruga in najnižjim zneskom osnovnega kapitala, nad katerim se sicer osnovni kapital spreminja.

Tudi mednarodni standardi računovodskega poročanja (2016) so glede izkazovanja osnovnega kapitala prilagojeni predvsem kapitalskim družbam, kar je mogoče videti predvsem v MSRP 32, ki vračljive članske deleže v zdrugah načeloma, to je ob pogoju, da zdruget ne more brezpogojno zavrniti zahtevka za izplačilo, šteje za obveznost, kar pomeni, da se po tem stališču za kapital v zdruget štejejo samo (nedeljive) rezerve. Po pojasnilih k temu standardu je kapital štejejo deleži, katerih vračilo lahko zdruget zavrne (na primer zato, ker bi bil z izplačilom znižan znesek osnovnega kapitala prek najnižje z zakonom ali pravili zadruga določene meje), kar spet vpliva na približevanje strukture kapitala v zdrugah režimu kapitalskih družb.

Mednarodna združna zveza je sicer konec 2015 uspela, da je bila v Svetovalni odbor za mednarodne standarde računovodskega poročanja izvoljena Isabelle Ferrand, glavna finančna direktorica francoske Kreditne združne zveze (International Cooperative Alliance, 2015), vendar od tega ne bi smeli pričakovati preveč. Univerza St. Mary iz Halifaxa v Kanadi je ustanovila celo Center odličnosti za združno računovodstvo in poročanje s ciljem, da računovodski standardi bolj upoštevajo bistvo in posebnosti zdruget (Centre of Excellence in Accounting and Reporting for Co-operatives, CEARC, 2016).

Razvoj računovodskih predpisov za zadruge smo si podrobno ogledali od uveljavitve sedanjega Zakona o zadrugah, ki je bil sprejet 1992.

Zakon o gospodarskih družbah iz leta 1993 je bil po sprejetju v trinajstletnem obdobju do 2006 12-krat spremenjen in dopolnjen (z novelami zakona, drugimi zakoni in odločbo Ustavnega sodišča Republike Slovenije, ki je razveljavila nekatere neustavne določbe: ZGD (1993); ZGD-A (1994); ZGD-B (1994); ZGD-C (1998); ZGD-D (1998); ZGD-E (1999); ZFPPOd (1999a); ZP-L (2000); ZPDZC (2000); ZGD-F (2001a); ZGD-F (2001b); Odločba o oceni ustavnosti 9. člena ..., 2002; ZGD-G (2004); ZGD-H (2004); ZGD-UPB1 (2005)), novi Zakon o gospodarskih družbah iz leta 2016 pa je bil v desetletnem obdobju doslej (do julija 2016) spremenjen in dopolnjen kar 13-krat (v to število je všteta tudi odločba Ustavnega sodišča RS iz leta 2013 o razveljavitvi nekaterih določb zakona: ZGD-1 (2006a); ZGD-1 (2006b); ZSDU-B(2007); ZSReg-B (2007); ZTFI (2007); ZGD-1A (2008); ZGD-1B (2008); ZGD-1C (2009); ZGD-1-UPB3 (2009); ZGD-1D (2011); ZGD-1E (2011); ZGD-1F (2012); ZGD-1G (2012); ZGD-1H (2012); Odločba o razveljavitvi prvega do četrtega odstavka 10.a člena ..., 2013; ZGD-1I (2015)). Čeprav je bil Zakon o zadrugah (1992) v petindvajsetletnem obdobju veljavnosti doslej le trikrat noveliran (ZZad (1992); ZZad-A (1996), ZZad-B (2007); ZZad-C (2009); ZZad-UPB2 (2009)) spremembe zakonodaje o gospodarskih družbah, ki so se skoraj vse nanašale tudi na bilančno pravo in torej tudi na zadruge, kažejo na bistveno močnejšo dinamiko, saj so bile sprejete pogostejše kot enkrat v vsakem letu. Na dinamiko tega področja kaže tudi dejstvo, da so bili samo o posebnih rešitvah za zadruge doslej sprejeti kar štirje slovenski računovodski standardi (Sklep o določitvi slovenskega računovodskega standarda 34 (1996); Slovenski računovodski standard 34 (2001), Slovenski računovodski standard 34 (2008) in Slovenski računovodski standard 31 (2016)).

Zadruge sestavljajo letno poročilo na podlagi smiselne uporabe zelo razčlenjenih in podrobnih pravil, ki jih za gospodarske družbe vsebujejo Zakon o gospodarskih družbah in kot podzakonski predpis računovodski standardi, ti pa so lahko slovenski (najnovejša izdaja so Slovenski računovodski standardi, 2015) ali pa Mednarodni računovodski standardi, odvisno od tega, kateri standardi se uporabljajo za letno poročilo zadruge. V skladu z direktivami EU in Republike Slovenije mora namreč zadruga izdelati konsolidirano poročilo v skladu z Mednarodnimi računovodskimi standardi, medtem ko letno poročilo izdelava v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi, če ni na občnem zboru sprejela odločitve, da najmanj pet let sestavlja letno poročilo v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Normativno predpisane sestavine letnega poročila kmetijske zadruge so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, priloga s pojasnili k izkazom, izkaz gibanja kapitala, izkaz denarnih tokov in poslovno poročilo. Katere sestavine mora vsebovati letno poročilo kmetijske zadruge in kaj mora posamezna sestavina vsebovati, je natančno predpisano z zakonom in

računovodskimi standardi tako, da obseg letnega poročila in v njem vsebovanih podatkov ter informacij narašča sorazmerno z velikostjo zadruga: najmanj sestavin je predpisanih za mikro zadruga, več za majhne, še več za srednje in največ za velike zadruga. Tako mikro zadruga sestavijo samo bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, ker so pod določenimi pogoji oproščene sestavljanja priloge s pojasnili k izkazu. Majhne kmetijske zadruga, ki niso izdale vrednostnih papirjev, s katerimi se trguje na organiziranem trgu, sestavijo bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in prilogo s pojasnili k izkazu. Srednje in večje kmetijske zadruga ter majhne kmetijske zadruga, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, pa morajo izdelati tudi izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala ter poslovno poročilo.

Zanimivo je, da v zadnjem prečiščenem besedilu niti Zakon o zadrugah (ZZad, 2009) niti Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1, 2015) ne določata izrecno, ali se za zadruga uporabljajo računovodski predpisi ZGD-1 v ožjem obsegu, ki veljajo za osebne družbe, ali v širšem obsegu, ki se uporabljajo za kapitalske družbe. To vprašanje je uredilo navodilo Agencije za javnopravne evidence in storitve tako, da se za zadruga nadomestno in smiselno uporabljajo računovodske in bilančne določbe ZGD-1 o kapitalskih družbah.

Slovenski računovodski standardi urejajo le malo posebnosti zadrug, v glavnem povzemajo določbe Zakona o zadrugah in Uredbe 1435/2003/ES ali napotujejo nanje. Pomembno pa je, da členitev bilance stanja na pasivni strani upošteva nerazdelen kapital kot poseben vir sredstev oziroma premoženja zadruga, kar omogoča tudi spremljanje gibanja tega dela kapitala s posebnim ozirom na prepoved delitve med člane tudi v primeru prenehanja zadruga. Glede na poseben pomen članstva v zadruzi bi kazalo v členitev računovodskih izkazov zajeti tudi število članov konec poslovnega leta z navedbo števila članov uporabnikov in članov vlagateljev. Zdaj vse zadruga tega podatka ne navajajo, ker ZZad določa, da se številčno stanje članov navede v poročilu o poslovanju, kar je ustrezalo nekdanjim računovodskim predpisom, danes pa predpisi o letnem poročilu iz Zakona o gospodarskih družbah te sestavine letnega poročila (pod takšnim imenom) ne poznajo več. Kljub popravkom so določene terminološke neusklajenosti med Zakonom o zadrugah in Zakonom o gospodarskih družbah ostale, kar bi kazalo urediti tako, da bi se Zakon o zadrugah izognil uporabi terminov, ki izhajajo iz podrobnih določb Zakona o gospodarskih družbah, ki se pogosto spreminjajo.

Načelo, da občni zbor v poslovodne in nadzorne organe zadruga praviloma, če s posebnimi predpisi ni drugače določeno, izvoli le člane zadruga, ki svoje funkcije opravljajo neprofesionalno, ima izjeme v samem Zakonu o zadrugah (glede direktorja kot neobveznega poslovnega organa zadruga in preglednika kot opcijsko fakultativnega organa zadruga), pomembne izjeme tega načela pa določajo tudi predpisi o sodelovanju delavcev pri upravljanju in predpisi o socialnih podjetjih, ki urejajo sodelovanje delavcev, prostovoljcev in uporabnikov socialnega podjetja kot deležnikov, ne članov socialnega

podjetja na odločanje. Vsekakor tudi te izjeme ne zagotavljajo vedno, da bi bile k sprejemanju najodgovornejših odločitev poklicane osebe, ki imajo ustrezno strokovno znanje in izkušnje. Zato je zelo pomembno izobraževanje članov organov vodenja in nadzora v zadrugah, pa tudi njihova sposobnost in pripravljenost, da v primerih daljnosežnih odločitev oziroma za razjasnitev zahtevnejših vprašanj pokličejo strokovne službe zadruge ali zunanje izvedence. Vendar tudi to ni vedno ustrezna rešitev problema in obstajajo razlogi, da bi zakon dopustil, vsaj v omejenem obsegu, članstvo zunanjih oseb v organih vodenja in nadzora zadruge.

Pomembno podporo k notranjemu nadzoru in upravljanju lahko predstavlja sistem zadružne revizije, ki je deloval dobro poldrugo desetletje (od 1993 do 2009), njegovo prenehanje pa sovpada z nastopom finančne in gospodarske krize, ki še ni končana. Sistem je samo delno posnemal primerljive ureditve v Avstriji in Nemčiji, kjer pretežno večino zadrug na podlagi obveznega članstva v revizijskih zvezah revidirajo prav te zveze. Nadgraditev tega modela z bolj zavezujočimi rešitvami za zadruge, ki imajo v sestavi nedeljivo premoženje, iz leta 2007 ni bila implementirana, 2009 pa so bile v celoti črtane določbe o zadružni reviziji v Zakonu o zadrugah. Ob tem, ko je na podlagi iste direktive, kot je veljala v Sloveniji, v Nemčiji in Avstriji zadružna revizija lahko nadaljevala delo v dopolnjenih pravnih okvirih, je slovenska zakonodaja razumela določbe EU kot nezdržljive z zadružno revizijo, kar je le en dokaz več o prizadevanju Slovenije, da določbe prava EU razlaga na kar najbolj utesnjujoč način. Kot alternativne rešitve so nekateri razpravljalci v zakonodajnih postopkih navajali možnost, da zadružna zveza ustanovi revizijsko družbo, za kar se zahteva večinski delež revizorjev, ali pa notranjo revizijo, ki pa je po pravilih strokovnega združenja ne sme izvajati organizacija, ki je lastniško povezana z organizacijo, v kateri se izvaja notranja revizija.

5 POVZETEK

Letno poročilo vsakega gospodarskega subjekta – od samostojnega podjetnika do velike mednarodne gospodarske korporacije – je pomembna informacijska podlaga za oceno njegovega premoženjskega in finančnega položaja ter oceno uspešnosti njegovega poslovanja. Informacije iz letnega poročila pravnih oseb so tudi podlaga za uveljavljanje članskih pravic, na primer do udeležbe v pozitivnem poslovnem izidu, in uresničevanje članskih obveznosti, na primer glede pokritja poslovne izgube iz rezerv in, če rezerve ne zadoščajo, iz članskih deležev.

Ugotovili smo, da posebnosti letnega poročila, kot jih opredeljujejo predpisi, izhajajo predvsem iz posebnosti zadruge v primerjavi z drugimi gospodarskimi subjekti, zlasti gospodarskimi družbami. Od leta 2000 namreč zadruge kot gospodarske organizacije uporabljajo za vodenje poslovnih knjig in sestavo letnih poročil računovodske in bilančne določbe Zakona o gospodarskih družbah in podzakonskih predpisov, ki so sprejeti na podlagi tega zakona, to pa so zlasti Slovenski računovodski standardi, ki so bili od leta 2000 že dvakrat popolnoma prenovljeni. Tudi zakonodaja o gospodarskih družbah je pogosto novelirana. Če upoštevamo, da je Zakon o gospodarskih družbah iz leta 1993 nadomestil leta 2006 nov istoimenski zakon in da sta bila oba zakona vsak v času svoje veljavnosti večkrat spremenjena, lahko ugotovimo, da je bila zakonodaja o gospodarskih družbah novelirana praktično najmanj enkrat letno. Skoraj vse novele posegajo tudi na bilančnopravno in računovodsko področje, pri čemer gre pogosto za usklajevanje z računovodskimi in revizijskimi direktivami Evropske unije.

Čeprav se evropske računovodske direktive nanašajo samo na računovodstvo kapitalskih in dvojnih družb, posredno vplivajo tudi na računovodski režim osebnih družb in zadrug. Pri tem se zadruge tudi na računovodskem področju vse bolj izenačujejo s kapitalskimi družbami, predvsem zaradi omejene ali tudi izključene osebne odgovornosti članov za obveznosti zadruge, kar jih v formalnem pogledu približuje kapitalskim družbam. Ne glede na to pa se zadruge po svojem namenu, načinu poslovanja (pretežno s člani) in organiziranja ter upravljanja (enakost članske glasovalne pravice, delitev presežka sorazmerno sodelovanju in nekatere nedeljive rezerve) bistveno razlikujejo od kapitalskih in tudi drugih gospodarskih družb.

Na globalni ravni pa tudi v okviru Evropske unije je opaziti tudi močne težnje k poenotenju računovodske ureditve, zlasti s sprejemanjem mednarodnih standardov računovodskega poročanja, v skladu s katerimi sestavljajo letna poročila tiste družbe, ki jim to nalaga ali dovoljuje nacionalna zakonodaja vsake članice Evropske unije, a v skladu z zelo natančnimi določbami računovodske direktive. Prav unifikacija računovodskih

podrobnih pravil s prevzemom Mednarodnih računovodskih standardov je sprožila glede zadrug vprašanje, ali je pravilno vračljive članske deleže šteti za obveznost in ne lastni kapital zadruge. Na pomisleke zadrug so pojasnila k Mednarodnemu računovodskemu standardu 32 zadevo rešila s kompromisnim stališčem, ki razlaga, ob katerih pogojih oziroma v kolikšni meri je članske deleže mogoče šteti za lastni kapital zadruge. Vendar ta primer kaže, kako močno so računovodska pravila oblikovana pod vplivom delniškega prava, kajti delniške družbe tudi prevladujejo med mednarodnimi podjetji. Ta primer pa nakazuje tudi potrebo, da se v unificiranih računovodskih pravilih oziroma standardih enakovredno upoštevajo posebnosti posamezne pravno-organizacijske oblike.

Zaradi tesnejše povezanosti članov z zadrugo o letnem poročilu vedno odloča občni zbor, potem ko je upravni odbor določil predlog letnega poročila, nadzorni organ zadruge pa letno poročilo pregledal in o svojem pregledu pripravil mnenje za občni zbor. V delniških družbah letno poročilo lahko sprejme že nadzorni svet v dvotirnem sistemu ali upravni odbor v enotirnem sistemu. Vendar pristojnosti za sprejem letnega poročila ne urejajo računovodski predpisi, temveč korporacijska zakonodaja, za zadruge torej Zakon o zadrugah, za posamezen tip gospodarskih družb pa vsakemu tipu gospodarske družbe ustrezne določbe iz posebnega dela Zakona o gospodarskih družbah.

Slovenski računovodski standardi med posebnostmi zadruge predvsem upoštevajo posebno naravo nedeljivega združnega kapitala, ki prikazuje tisti del premoženja, ki se tudi ob prenehanju zadruge ne sme razdeliti med združnike, temveč je trajno namenjen združni dejavnosti.

Zakon o zadrugah se je v prvotnem besedilu nanašal na nekdanje zvezne predpise o računovodstvu, ki so se do leta 2000 uporabljali kot slovenski predpisi. Kljub kasnejšima dvema novela, ki sta posegli na področje računovodstva, Zakon o zadrugah še vedno ni povsem terminološko usklajen z računovodskimi določbami Zakona o gospodarskih družbah, kar bo treba opraviti ob prihodnji noveli Zakona o zadrugah. Ker je članstvo bistveni element združne organizacije in ga ne zajema nobena statistika, bi bilo smiselno, da se število članov vključi v računovodske izkaze kot posebna postavka, podobno kot ti izkazi navajajo povprečno število zaposlenih v vsakem subjektu.

Zakon o zadrugah je od leta 1993 do 2009 urejal tudi združno revizijo, ki naj bi imela širši predmet in cilj kot revidiranje (preskušanje) zgolj računovodskih izkazov, tako da bi zajela tudi organiziranost in poslovanje zadruge, s čemer bi zunanji strokovni nadzor prispeval tudi k boljšemu upravljanju vseh zadrug. To vprašanje je posebej pomembno, ker Zakon o zadrugah vztraja, podobno kot nemški in avstrijski predpisi (ki pa so ohranili združno revizijo), pri izključni zasedbi obveznih organov vodenja in nadzora s člani zadruge z izjemo delavskih predstavnikov v zadrugah z določenim številom delavcev, ki imajo aktivno volilno pravico za svet delavcev, in predstavnikov deležnikov v zadrugah kot socialnih podjetjih, vendar gre tudi pri obeh izjemah za osebe, ki vodstvene oziroma

nadzorne funkcije opravljajo nepoklicno in praviloma nimajo vseh strokovnih znanj in veščin. Ta problem lahko ublaži izobraževanje in usposabljanje članov zadrug, vendar le postopoma in lažje v zadrugah s širšo člansko bazo tudi po raznolikosti usposobljenosti članov, težje pa v mikro in majhnih zadrugah (ki med zadrugami prevladujejo), zlasti v najbolj kritični fazi po ustanovitvi. Po sedanji ureditvi so v obvezne vsakoletne revizije letnega poročila zajete le srednje in velike zadruga.

6 VIRI

- AJPES. 2016a. Informacije o Poslovnem registru Slovenije. Zadnje poročilo.
http://www.ajpes.si/Registri/Poslovni_register/Porocila/Zadnje_porocilo (15. jul. 2016)
- AJPES. 2016b. Informacija o poslovanju gospodarskih družb v Republiki Sloveniji v letu 2015. 2016.
http://www.ajpes.si/Letna_porocila/Druzbe_in_zadruge/Informacije/Zadnja_informacija (15. jul. 2016)
- AJPES. 2016c. Letna poročila > Splošno.
http://www.ajpes.si/Letna_porocila/Splosno (15. jul. 2016)
- Akt o pogojih pristopa Češke republike, Republike Estonije, Republike Cipra, Republike Latvije, Republike Litve, Republike Madžarske, Republike Malte, Republike Poljske, Republike Slovenije in Slovaške republike in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija. UL EU L 236, 23.9.2003, str. 33.
https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/l_23620030923sl00330049.pdf (11. jul. 2016)
- Avsec F. 2008a. Kapital zadruge in člani investitorji. Podjetje in delo, 34, 3/4: 557-578
- Avsec F. 2008b. Zakon o zadrugah (ZZad-UPB1) s komentarjem, sodno prakso in primerjalnopravnim orisom. Ljubljana, GV Založba: 555 str.
- Avsec F. 2012. Zadruga na Slovenskem – kratek sprehod iz zgodovine v sedanost. Ljubljana, Zadružna zveza Slovenije: 10 str.
http://fsp.si/wp-content/uploads/2012/10/Franci_Avsec.ppt (15. maj 2016)
- Avsec F., Žerjav P. 2009. Tretja novela Zakona o zadrugah za večjo privlačnost te organizacijske oblike. Pravna praksa – Časopis za pravna vprašanja, 28/29, 44: 10-11
- Avsec F., Žunec L. 2014. Zadruga kot poslovni model. V: Predstavitev in dan odprtih vrat RESTOR HYDRO, Bistra pri Vrhniki, 24. okt. 2014, Zadružna zveza Slovenije, zadruga z omejeno odgovornostjo: 22 str.
<http://www.heb.si/uploads/1/3/5/1/13519427/bistra.pdf> (12. jan. 2016)

Bartolj Maver V. 2015. Novosti na področju računovodenja in Novela ZGD-1L s poslovno računovodskega vidika. V: 7. Računovodski posvet Dolenjske in Bele Krajine, Dolenjske Toplice, 28. sep. 2015, Gospodarska zbornica Dolenjske in Bele Krajine: 27 str.

http://www.gzdbk.si/media/pdf/sekcije/SRS/2015/Vesna_Bartolj_Maver.pdf (14. jan. 2016)

CEARC. 2016. About Us.

<http://www.smu.ca/academics/sobey/cearc-about-us.html> (20. jul. 2016)

Četrta direktiva Sveta 78/660/EGS z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe 78/660/EGS.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31978L0660:sl:HTML> (20. jul. 2016)

Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS (Besedilo velja za EGP). UL L 157, 9. 6. 2006, str. 87–107.

http://www.si-revizija.si/sites/default/files/rev-l_15720060609sl00870107.pdf (13. jul. 2016)

Direktiva 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013 o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst podjetij, spremembi Direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS.

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034> (13. jul. 2016)

Direktiva Sveta 2003/72 z dne 22. julija 2003 o dopolnitvi statuta evropske zadruge glede udeležbe delavcev. UL L 207, 18. 8. 2003, str. 25–36.

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=celex:32003L0072> (12. jul. 2016)

Elaborat o ekonomski opravičenosti prestrukturiranja podjetja Tuš v COOP (povzetek). 2015. Ljubljana, Ministrstvo RS za gospodarski razvoj in tehnologijo: 65 str.

http://www.vlada.si/fileadmin/dokumenti/si/Sporocila_za_javnost/2016/elaborat_Tus.pdf (12. jan. 2016)

Enotni kontni okvir za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, zadrage, nepridobitne organizacije pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije. Ur. l. RS št. 107-4392/15

ICA (International Co-Operative Alliance). 1995. International Co-operative Alliance Statement on Co-operative Identity. Review of International Co-operation, 88, 3: 3

International Cooperative Alliance. 2015. New IFRS appointment to open the door for greater dialogue between regulators and co-operative financial institutions.

<http://ica.coop/en/media/news/new-ifrs-appointment-open-door-greater-dialogue-between-regulators-and-co-operative> (20. jul. 2016)

Kocbek M. 2001. Novela ZGD-F - uskladitev z EU in dograditev. Podjetje in delo, 27, 3/4: 337-355

Kocbek M. 2005. Spremembe bilančnega prava in uvedba mednarodnih računovodskih standardov po noveli ZGD-H. Podjetje in delo, 31, 2: 173-189

Kocbek M., Bohinc R., Bratina B., Ilešič m., Ivanjko Š., Knez R., Odar M., Pivka H.M., Plavšak N., Prelič S., Pšeničnik D., Puhareič K., Zabel B. 2006. Veliki komentar zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1). 1. knjiga: (1. do 167. člen). Zbirka Nova slovenska zakonodaja. Ljubljana: GV Založba: 584 str.

Kocbek M. 2014. Nova (združena) računovodska direktiva EU - potreba po uskladitvi bilančnega in računovodskega prava v ZGD-1 in SRS s poenostavitvami in racionalizacijo. Podjetje in delo, 40, 1: 27-40

Konec postopka ZRev-2A (912-V) Poročilo 06.05.2010 [14 - Odbor za finance in monetarno politiko] (Nesprejet predlog Zakon o spremembah in dopolnitvi Zakona o revidiranju). Pravno informacijski sistem: EVA 2008-1211-0912, EPA 912V.

http://www.dz-rs.si/wps/portal/Home/deloDZ/zakonodaja/izbranZakonAkt?uid=C12565D400354E68C125771C0035C07F&db=kon_zak&mandat=V&tip=doc (13. jan. 2016)

Konec postopka ZZad-D 911- Poročilo 07.05.2010 [13 - Odbor za kmetijstvo gozdarstvo in prehrano]. (Predlog Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o zadrugah). Pravno informacijski sistem: EVA 2008-1211-0911, EPA 0911-V. Poročevalec DZ 2010, 58: 5 str.

http://www.dz-rs.si/wps/portal/Home/deloDZ/zakonodaja/izbranZakonAkt?uid=C12565D400354E68C125771C002D1510&db=kon_zak&mandat=V&tip=doc (13. jan. 2010)

Kontni okvir za gospodarske družbe in zadruga. 2006. Ur. l. RS št. 9-322/06

Kotnik-Rakela S. 2016. Novela ZGD-1I in SRS 2016 mikro in majhna podjetja. Izobraževalna hiša cilj.

http://www.findinfo.si/download/razno/Prosojnice_Koritnik_SRS.pdf (20. jul. 2016)

Kratki vodič po Evropski uniji - Viri in področje uporabe prava evropske unije - Viri prava unije in njihova hierarhija. Ljubljana, Evropski parlament.

http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sl/FTU_1.2.1.pdf (15. jul. 2016)

Mednarodni računovodski standardi. 2009. Računovodja.com.

<http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2595> (20. jun. 2016)

Mednarodni računovodski standard MRS 32 - Finančni instrumenti: predstavljanje. 2009. Računovodja.com.

http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2833/MEDNARODNI_RA%28C8UNOVODSKI_STANDARD_MRS_32_-_Finan%28E8ni_instrumenti:_predstavljanje (20. jun. 2016)

Mednarodni standard računovodskega poročanja MSRP 1 - Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja. 2009. Računovodja.com.

http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=3014/Mednarodni_standard_ra%28E8unovodskega_poro%28E8anja_MSRP_1_-_Prva_uporaba_Mednarodnih_standardov_ra%28E8unovodskega_poro%28E8anja (20. jun. 2016)

Navodilo o predložitvi letnih poročil in drugih podatkov gospodarskih družb, zadrug in samostojnih podjetnikov posameznikov. 2008. Ur. l. RS št. 7-247/08

Navodilo o spremembah Navodila o predložitvi letnih poročil in drugih podatkov gospodarskih družb, zadrug in samostojnih podjetnikov posameznikov. Ur. l. RS št. 107-4884/09

Navodilo za uskladitev računovodskih evidenc po tretjem odstavku 59. člena zakona o računovodstvu. Ur. l. RS št. 89-4287/99

Nose, M. 2007. Vloga članov pri korporacijskem upravljanju. V: 4. konferenca DAES: Slovensko kmetijstvo in podeželje v Evropi, ki se širi in spreminja«, Moravske Toplice: 8.– 9. sep. 2007. (Društvo agrarnih ekonomistov (DAES)).
http://www.daes.si/Konf07/KONF_07-prisp.htm; (14. apr. 2016)

Odar, M. 2008. Spremembe računskih direktiv in bilančno pravo v ZGD-1. Podjetje in delo, 7: 944-945

Odločba o oceni ustavnosti 9. člena, 2. točke prvega odstavka 25. člena, drugega odstavka 25. člena, četrtega in petega odstavka 27. člena, drugega odstavka 29. člena, tretjega odstavka 32. člena, 36., 37. člena in 1. točke 39. člena zakona o finančnem poslovanju podjetij in šestega odstavka 580. člena zakona o gospodarskih družbah niso v neskladju z ustavo. Ur. l. RS št. 93-4672/02.

Odločba o razveljavitvi prvega do četrtega odstavka 10.a člena in četrtega odstavka 10.b člena ter o delni razveljavitvi sedmega odstavka 10.a člena Zakona o gospodarskih družbah, in o ugotovitvi, da peti in šesti odstavek 10.a člena, del sedmega odstavka 10.a člena ter prvi do tretji odstavek 10.b člena in dvanajsta alineja 50. člena Zakona o gospodarskih družbah v delu, ki se nanaša na prvi in drugi odstavek 10.b člena Zakona o gospodarskih družbah, niso v neskladju z Ustavo. Ur. l. RS št. 44-1696/13

OPMSRP 2 – Pojasnilo 2. Odbor za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja. 2009. Računovodja. com.
<http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=3256> (20. jun. 2016)

Pravila skrbnega računovodenja – PRS (2016). Slovenski inštitut za revizijo.
<http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/psr-2016.pdf> (15. jul. 2016)

Popravek sklepa o določitvi slovenskih računovodskih standardov. Ur. l. RS št. 72-2/93

Popravek zakona o podjetjih. Ur. l. SFRJ št. 40/89

Prelič, S. 2003. Pomen letnega poročila in bilanc pri korporacijskih transakcijah. Podjetje in delo, 29, 6/7: 1213-1225

Pojasnila k standardni klasifikaciji dejavnosti – SKD 2008.
<http://www.stat.si/doc/klasif/SKD2008-Pojasnila-Klasje-SL.pdf> (18. jul. 2016)

- Puharič K. 2013. Gospodarsko pravo (Elektronski učbenik). Založnik Nova Gorica, Evropska pravna fakulteta: 20
http://www.evro-pf.si/media/website/2012/10/Puhari%C4%8D_Gospodarsko-pravo_e-u%C4%8Dbenik.pdf (26. feb. 2016)
- Schauer, D. 1940. Naša prva zadruga. Ljubljana: samozaložba: 10-12
- Schauer, D. 1945. Prva doba našega združništva:(od nastanka do leta 1895) . Disertacija za doseg doktorske časti, obranjena dne 18. januarja 1945. Ljubljana, samozal.
- Sedma direktiva Sveta 83/349/EGS z dne 13. junija 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe. UL L 193, 18. 7. 1983, str. 1–17.
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX:31983L0349> (20. jul. 2016)
- SGECOL - Study Group on European Cooperative Law, Draft Principles of European Cooperative Law (draft PECOL), May 2015: 113 str.
<http://www.euricse.eu/wp-content/uploads/2015/04/PECOL-May-2015.pdf>; (13. jun. 2016)
- Sklep o določitvi slovenskih računovodskih standardov. Ur. l. RS št. 69-2533/93
- Sklep o določitvi slovenskega računovodskega standarda 34 – računovodske rešitve v zadrugah, Ur. l. RS št. 24-1472/1996.
- STA Slovenska tiskovna agencija. DZ zavrnil opozicijske predloge novel o skladu zemljišč, zadrugah in revidiranju. Ljubljana, 20. 5. 2010, 14:57.
<https://www.sta.si/1515159/dz-zavrnil-opozicijske-predloge-novel-o-skladu-zemljisc-zadrugah-in-revidiranju?q=zadru%C5%BE> (13. jan. 2016)
- Sklep o določitvi slovenskega računovodskega standarda 33 - računovodske rešitve v društvih - in kontnega okvira za društva. Ur. l. RS št. 24-1473/96
- Sklep o določitvi slovenskega računovodskega standarda 34 – Računovodske rešitve v zadrugah (1996). Ur. l. RS št. 24-1472/1996
- Slovenski računovodski standard 34 (2002) - Računovodske rešitve v zadrugah. Ur. l. RS št. 107-5172/2001
- Slovenski računovodski standardi (2006). Ur. l. RS št. 118-5299/05.

Slovenski računovodski standard 34 – Računovodske rešitve v zadrugah (2008). Ur. l. RS št. 12-346/08

Slovenski računovodski standardi (2016). Ur. l. RS št. 95-3751/15

Sklep o razveljavitvi SRS 38 (2006). Ur. l. RS št. 98-3867/15

Slovenski računovodski standardi (2016). Slovenski inštitut za revizijo.
<http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/srs-2016-www.pdf> (10. avg. 2016)

Slovenski računovodski standard 31 (2016) - Računovodske rešitve v zadrugah. 2016.
Računovodja.com.
http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=9076/Slovenski_racunovodski_standard_31_2016_-_RACUNOVODSKE_RESITVE_V_ZADRUGAH (15. apr. 2016)

Slovenski računovodski standard 35 (2016) - računovodske rešitve v socialnih podjetjih.
Ur. L. RS št. 95-3751/15

Spremembe in dopolnitve SRS 2006 in SRS 40 (2012) – Računovodske rešitve v socialnih podjetjih (2012). Ur. l. RS št. 2-62/12.

SPZ (Stanovanjski zakon). Ur. l. RS št. 87-6360/02.

Strategija razvoja socialnega podjetništva za obdobje 2013 – 2016. 2013. Vlada RS: 42. str.
http://www.mddsz.gov.si/fileadmin/mddsz.gov.si/pageuploads/images/zaposlovanje/Strategija_socialnega_podjetnistva_-_sprejeta_na_vladi.doc (12. jul. 2016)

Uredba (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov. UL L 243, 11.9.2002, str. 1–4.
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?qid=1470128106057&uri=CELEX:32002R1606> (13. apr. 2016)

Uredba Komisije (ES) št. 1073/2005 z dne 7. julija 2005 o spremembi Uredbe (ES) št. 1725/2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta glede OPMSRP 2. UL L 175, 8. 7. 2005, str. 3–11
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX%3A32005R1073> (13. apr. 2016)

Uredba Komisije (ES) št. 1126/2008 z dne 3. novembra 2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta (UL L 320, 29.11.2008, str. 1).

Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES. UL L 158, 27. 5. 2014, str. 77–112.

Uredba o določitvi dejavnosti socialnega podjetništva. 2012. Ur. l. RS št. 54- 2323/12

Uredba Sveta (ES) št. 1435/2003 z dne 22. julija 2003 o statutu evropske zadruge (SCE), UL L št. 207, 18. 8. 2003, 1–24.
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=celex:32003R1435> (19. maj 2016)

Ustava Republike Slovenije Ur. l. RS, št. 33/91-I

Zadružništvo učinkovit model poslovnega organiziranja. 2016. Ljubljana: Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano v sodelovanju z Zadružno zvezo Slovenije: 52 str.
<http://www.program-podezelja.si/sl/knjiznica/100-zadruznistvo-ucinkovit-model-poslovnega-organiziranja/file> (12 apr. 2016)

Zakon o enotni klasifikaciji dejavnosti. Ur. l. SFRJ, št. 6/76.

Zakon o finančnem poslovanju. 1989a. Ur. l. SFRJ, št. 10/89.

Zakon o spremembah zakona o finančnem poslovanju. 1989b. Ur. l. SFRJ, št. 26/89.

Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o finančnem poslovanju. 1989c. Ur. l. SFRJ, št. 35/89.

Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o finančnem poslovanju. 1989č. Ur. l. SFRJ, št. 58/89.

Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona a o finančnem poslovanju. 1989d. Ur. l. SFRJ, št. 79/89.

Zakona o finančnem poslovanju. 1990a. Ur. l. SFRJ št. 61/90.

Zakona o finančnem poslovanju. 1990b. Ur. l. SRS št. 42/90.

Zakon o podjetjih. 1988. Ur. l. SFRJ št. 77/88.

Zakon o računovodstvu. 1989a. Ur. l. SFRJ št. 12/89

Zakon o računovodstvu. 1989b. Ur. l. SFRJ št. 35/89

Zakon o računovodstvu. 1990a. Ur. l. SFRJ št. 3/90

Zakon o računovodstvu. 1990b. Ur. l. SFRJ št. 42/90

Zakon o računovodstvu. 1990c Ur. l. SFRJ št. 61/90

Zakon o računovodstvu. 1990d. Ur. l. SRS št. 42/90d

Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o podjetjih. 1989. Ur. l SFRJ št. 40/89.

Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o podjetjih. 1990a. Ur. l. SFRJ št. 46/90.

Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o podjetjih. 1990b. Ur. l. SFRJ št. 61/90.

Zakon o zadrugah. Ur. l. SFRJ, št. 3/1990.

Zakon o združevanju kmetov. 1979. Ur. l. SRS, 1/1979.

ZFPPod (Zakon o finančnem poslovanju podjetij). Ur. l. RS št. 54-2543/99a, 110-5162/99b, 93-1562/02 – odl. US 117-5014/06 – ZDDPO-2, 31-1562/07, 33-1763/07 – ZSReg-B, 58-3097/07 – odl. US in 126-6413/07 – ZFPPIPP.

ZFPPIPP (Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju). Ur. l. RS št. 13-361/14 – uradno prečiščeno besedilo, 10-377/15 – popr., 27-1076/16, 31-1305/16 – odl. US in 38-1640/16 – odl. US.

ZG (Zakon o gozdovih). 1993. Ur. l. RS, št. 30-1299/93.

ZGD (Zakon o gospodarskih družbah). 1993. Ur. l. RS, št. 30-1296/93.

ZGD-A (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 1994. Ur. l. RS, št. 29-1227/94.

ZGD-B (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 1994.

Ur. l. RS št. 82-2979/94.

ZGD-C (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 1998. Ur.

l. RS št. 20-816/98.

ZGD-D (Zakon o dopolnitvi zakona o gospodarskih družbah). 1998. Ur. l. RS, št. 84-

4322/98.

ZGD-E (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 1999. Ur. l.

RS št. 6-215/99.

ZGD-F (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 2001. Ur. l.

RS, št. 45-2548/01.

ZGD-F (Popravek zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah).

2001. Ur. l. RS, št. 59-1/01.

ZGD-G (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 2004. Ur.

l. RS, št. 57-2666/04.

ZGD-H (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 2004. Ur.

l. RS, št. 139-5984/04

ZGD-UPB1 (Zakon o gospodarskih družbah (uradno prečiščeno besedilo). 2005. Ur. l. RS,

št. 15-433/05.

ZGD-1 (Zakon o gospodarskih družbah). 2006a. Ur. l. RS, št. 42-1799/06.

ZGD-1 (Popravek zakona o gospodarskih družbah). 2006b. Ur. l. RS, št. 60-2565/06.

ZGD-1A (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 2008.

Ur. l. RS, št. 10-307/08.

ZGD-1B (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 2008. Ur.

l. RS, št. 68-2960/08.

ZGD-1C (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah). 2009.

Ur. l. RS, št. 42-2040/09.

ZGD-1-UPB3 (Zakon o gospodarskih družbah – uradno prečiščeno besedilo). 2009. Ur. l. RS, št. 65-3036/09.

ZGD-1D (Zakon o dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 2011. Ur. l. RS, št. 33-1587/11.

ZGD-1E (Zakon o dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 2011. Ur. l. RS, št. 91-3912/11.

ZGD-1F (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 2012. Ur. l. RS, št. 32-1401/12.

ZGD-1G (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 2012. Ur. l. RS, št. 57-2405/12.

ZGD-1H (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 2013. Ur. l. RS, št. 82-3035/13.

ZGD-1I (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah). 2015. Ur. l. RS, št. 55-2281/15.

ZLPPC (Zakon o lastninskem preoblikovanju podjetij). 1992. Ur. l. RS, št. 55-2514/92.

ZPDZC (Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno). 2000. Ur. l. SFRJ, št. 36-1687/00.

ZP-L (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o prekrških). 2000. Ur. l. RS, št. 31-1339/00.

ZR (Zakon o računovodstvu). 1999. Ur. l. RS, št. 23-1032/99.

ZRev (Zakon o revidiranju). 1993a. Ur. l. RS, št. 32-1352/93.

ZRev (Zakon o spremembah zakona o revidiranju). 1993b. Ur. l. RS št. 65-2370/93.

ZRev-1 (Zakon o revidiranju). 2001. Ur. l. RS, št. 11-661/01.

ZRev-2 (Zakon o revidiranju). 2008. Ur. l. RS, št. 65-2813/08.

ZRev-2A (Nesprejet predlog Zakon o spremembah in dopolnitvi Zakona o revidiranju).

Pravno informacijski sistem: EVA 2008-1211-0912, EPA 912V. Postopek priprave in sprejema tega predpisa. Poročevalec DZ 2010, Št. 59, str. 1 (7. 5. 2010).

<http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO5935> (13. jan. 2016)

ZSDU-B (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o sodelovanju delavcev pri upravljanju). 2007. Ur. l. RS, št. 26-1283/07.

ZSDUEZ (Zakon o sodelovanju delavcev pri upravljanju evropske zadruge). 2006. Ur. l. RS, št. 79-3447/06.

ZSDU (Zakon o sodelovanju delavcev pri upravljanju). 1993. Ur. l. RS, št. 42-1696/93.

ZSDU-UPB1 (Zakon o sodelovanju delavcev pri upravljanju (uradno prečiščeno besedilo)). 2007. Ur. l. RS, št. 42-2286/07.

ZSocP (Zakon o socialnem podjetništvu). 2011 Ur. l. RS, št. 20-819/11.

ZSReg-B (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o sodnem registru). 2007. Ur. l. RS, št. 33-1763/07.

ZTFI (Zakon o trgu finančnih instrumentov). 2007 Ur. l. RS, št. 67-3799/07,

ZZad (Zakon o zadrugah). 1992. Ur. l. RS, št. 13-675/92.

ZZad-A (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o zadrugah). 1993. Ur. l. RS, št. 7-291/93.

ZZad-B (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o zadrugah). 2007. Ur. l. RS, št. 41-2222/07.

ZZad-C (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o zadrugah). 2009. Ur. l. RS, št. 87-3841/09.

ZZad-UPB2 (Zakon o zadrugah, uradno prečiščeno besedilo). 2009. Ur. l. RS, št. 97-4249/09.

- Tratnik. L. 2008. Pregled zakonskih novosti in stališč ministrstva na področju delavskega soupravljanja in kolektivnih pogodb. V: VII. Dnevi delovnega prava in socialne varnosti. Portorož, 26.-27. maj 2008 (Delavci in delodajalci. 2-3/08/ VIII: 9 str.) <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:MeT1vFj3qBYJ:www.delavska-participacija.com/priloge/ID080812.doc+&cd=8&hl=sl&ct=clnk&gl=si> (13. apr. 2016)
- Žerjav P. 2009. Pravni okviri za zadruge v Sloveniji in Evropski uniji. Zbornik »Zadružništvo kot model uspešnega poslovnega organiziranja v Sloveniji«. Ljubljana 29–37
- Žerjav P. 2012. Pravni okviri za zadruge v Sloveniji in Evropski uniji (Kviz Mladi in kmetijstvo 2013). Ljubljana 21-40

ZAHVALA

Zahvaljujem se mentorju prof. dr. Franciju Avscu za pomoč, vodenje in potrpežljivost pri opravljanju diplomskega dela. Posebna zahvala velja moji družini, Moniki Čerin in Mateji Faletič. Iskrena hvala vsem, ki ste mi pri diplomskem delu stali ob strani, me spodbujali in zaupali vame.

UNIVERZA V LJUBLJANI
BIOTEHNIŠKA FAKULTETA
ODDELEK ZA ZOOTEHNIKO

Mateja JAGODIČ

**POSEBNOSTI LETNEGA POROČILA KMETIJSKE
ZADRUGE**

DIPLOMSKO DELO

Visokošolski strokovni študij

Ljubljana, 2016