

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
**RAZKRITJA V LETNIH POROČILIH
GOSPODARSKIH DRUŽB**

Ljubljana, oktober 2004

ALENKA KRKOVIČ

IZJAVA

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

V Ljubljani, 12.10.2004

Alenka Krkovič

1. UVOD	1
2. RAZKRITJA KOT BISTVENA SESTAVINA LETNEGA POROČILA GOSPODARSKIH DRUŽB	2
2.1. LETNO POROČILO	2
2.1.1. Opredelitev pojma letno poročilo.....	3
2.1.2. Način poročanja v letnem poročilu	4
2.1.3. Pomen in koristi letnega poročila.....	9
2.1.4. Revizija letnega poročila	17
3. PODROBNA OPREDELITEV RAZKRITIJ	18
3.1. RAZKRITJA	18
3.1.1. Opredelitev pojma razkritja.....	19
3.2. OBVEZNA RAZKRITJA	20
3.2.1. Obvezna razkritja po Slovenskih računovodskih standardih.....	20
3.2.1.1. Razkritja postavk k bilanci stanja	24
3.2.1.2. Razkritja postavk v izkazu poslovnega izida.....	27
3.2.1.3. Razkritja postavk v izkazu finančnega izida	29
3.2.1.4. Razkritja postavk v izkazu gibanja kapitala.....	30
3.2.2. Obvezna razkritja po Zakonu o gospodarskih družbah	32
3.2.2.1. Obvezna razkritja po Zakonu o gospodarskih družbah za majhne družbe.....	33
3.2.2.2. Obvezna razkritja po Zakonu o gospodarskih družbah za srednje in velike družbe	34
3.2.2.3. Obvezna razkritja po Zakonu o gospodarskih družbah za gospodarske družbe, ki so zavezane k konsolidiranim računovodskim izkazom.....	36
3.2.3.4. Vloga nadzornega sveta v gospodarski družbi	39
3.3. PROSTOVOLJNA RAZKRITJA	40
4. SKLEP	43
LITERATURA	44
VIRI	46
PRILOGE	1

1. UVOD

Gospodarske družbe¹ poslujejo z namenom pridobivanja dobička. Da bi lahko dobiček zagotavljale pa morajo izvajati različne dejavnosti. Po svoji naravi so lahko gospodarske družbe ustanovljene za opravljanje delavnosti: proizvodnje, trgovine, storitev ali pa imajo več dejavnosti skupaj oziroma eno glavno in več stranskih dejavnosti.

Z večanjem obsega poslovanja gospodarske družbe se posledično večajo prihodki, stroški, število zaposlenih in ostale postavke. Večja velikosti gospodarske družbe po Zakonu o gospodarskih družbah je osnova za določitev kriterijev, ki so zakonsko predpisani pri izdelavi računovodskih izkazov, pri poročanju za zunanje uporabnike in število obveznih razkritij.

Namen računovodskih izkazov je dajati informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja podjetja, ki so koristne zunanjim in notranjim uporabnikom računovodskih izkazov pri njihovem odločanju. Sami podatki v računovodskih izkazih praviloma niso zadostna informacija, bolj podrobno in resnično sliko o gospodarski družbi dobijo uporabniki računovodskih izkazov šele s pregledom razkritij.

Razkritja v osnovi delimo na obvezna razkritja in prostovoljna razkritja. Obvezna razkritja so predpisana v Zakonu o gospodarskih družbah in Slovenskih računovodskih standardih. Prostovoljna razkritja pa so razkritja, za katera se gospodarska družba odloči sama in so povezana z dogodki oziroma poslovnimi dogodki zunaj računovodskih izkazov ter v zadnjem času pridobivajo na pomenu.

Diplomsko delo je razdeljeno na letno poročilo, načine poročanja, pomen in koristi letnega poročila, saj je ta vidik pomemben za vse gospodarske družbe, ki so po zakonu zavezane k sestavitvi letnega poročila. Osrednji del je namenjen predstavitvi obveznih razkritij v računovodskih izkazih gospodarske družbe glede na določbe Slovenskih računovodskih standardov, Zakona o gospodarskih družbah, v nadaljevanju so predstavljena prostovoljna razkritja in njihov pomen ter nevarnosti povezane z njimi.

Sklepne misli so strjene v četrtem poglavju.

V prilogi k diplomskemu delu so dodani prepis 65. člena Zakona o gospodarskih družbah, pregled osnovnega razčlenjevanja postavk v posameznem izkazu po Slovenskih računovodskih standardih, za zunanje računovodsko poročanje, glede na velikost družbe.

¹ Pri prebiranju literature sem večkrat zasledila, da različni avtorji uporabljajo izraz podjetje v pomenu gospodarska družba. V diplomskem delu uporabljam izraz gospodarska družba, razen v primeru citatov iz drugih del, kjer je uporabljen avtorjev izraz.

2. RAZKRITJA KOT BISTVENA SESTAVINA LETNEGA POROČILA GOSPODARSKIH DRUŽB

2.1. LETNO POROČILO

Letno poročilo gospodarske družbe je sestavljeno iz dveh glavnih delov:

- poslovnega poročila in
- računovodskega poročila.

Po Pojmovniku računovodstva, financ in revizije je letno poročilo (annual reports), za poslovne namene in zlasti lastnike, enkrat letno sestavljena predstavitev dosežkov podjetja in njegovega ravnateljstva; obsega letno računovodsko poročilo in letno poslovno poročilo za koledarsko in poslovno leto (Turk, 2002, str. 247).

Sestavni del računovodskega poročila so računovodski izkazi.

Računovodske izkaze izdelajo gospodarske družbe² za poslovno leto³ na podlagi zaključenih poslovnih knjig⁴ in le ti so osnova za izdelavo letnega poročila.

Računovodski izkazi so formalizirana računovodska poročila, s katerimi posreduje računovodstvo podatke ali informacije o ekonomskih kategorijah njihovim uporabnikom (Turk, 1989, str. 165). Letno poročilo (annual reports) sestavljajo tudi v drugih državah in na osnovi računovodskih standardov, ki veljajo v posamezni državi.

V državah evropske unije temeljijo letna poročila na Mednarodnih računovodskih standardih, vendar ima lahko vsaka država svoje standarde računovodskega poročanja. Trenutno se na tem področju dogajajo velike spremembe. Evropski svet se je zavzel za večjo primerljivost računovodskih izkazov že v letu 2000. Evropska komisija sestavi predloge evropskih smernic za področje računovodenja, sprejete spremembe se bodo upoštevale v računovodskem poročanju po letu 2005.

² Po Pojmovniku računovodstva, financ in revizije je gospodarska družba (commercial company): podjetje, katerega osnovni kapital je prispevalo več fizičnih ali pravnih oseb in je natančno opredeljen ter vpisan v register, pojavlja se kot kapitalska družba ali kot osebna družba, šteje pa se kot nasprotje samostojnega podjetnika posameznika; pri povezovanju več gospodarskih družb se pojavljajo poleg obvladujoče družbe še odvisne družbe in pridružene družbe (Turk, 2002, str. 134).

³ Poslovno leto gospodarske družbe je lahko enako koledarskemu letu, lahko pa je poslovno leto gospodarske družbe različno od koledarskega leta.

⁴ Splošna pravila računovodenja, Zakon o gospodarskih družbah, 51. člen.

Zaradi usklajevanja z zahtevami Evropske unije, je v Sloveniji na področju letnega poročila prišlo do večjih sprememb. Četrta smernica Evropske skupnosti⁵ (ES) v 43. členu opredeljuje razkritja v letnem poročilu, medtem ko razkritja v konsolidiranih računovodskih izkazih opredeljuje 34. - 35. člen sedme smernice ES.

V Veliki Britaniji temeljijo računovodski standardi na Standardih računovodskega poročanja (Financial Reporting Standards) (FRSs), ki jih izdaja Odbor za računovodske standarde (Accounting Standards Board) (ASB) in računovodskih standardih (Statements of Standard Accounting Practice) (SSAPs), ki jih izdaja Komite za računovodske standarde (Accounting Standards Committee) (ASC) (Blake, 1995, str. 1).

2.1.1. Opredelitev pojma letno poročilo

Vse gospodarske družbe, ki poslujejo na območju republike Slovenije in so ustanovljene na osnovi Zakona o gospodarskih družbah, so dolžne izdelati letne računovodske izkaze ter letno poročilo gospodarske družbe. Za potrebe računovodenja potrebuje gospodarska družba računovodsko službo⁶. Rezultat dejavnosti računovodstva so računovodska poročila (Kavčič, 1997, str. 305).

Letno poročilo za gospodarske družbe je opredeljeno v 56. členu Zakona o gospodarskih družbah in je sestavljeno iz obveznih sestavin bilance stanja, izkaza poslovnega izida (s priložo bilančni dobiček⁷) ter prilog k izkazu. Gospodarske družbe, ki so zavezane k reviziji računovodskih izkazov, pa morajo izdelati še izkaz finančnega izida, izkaz gibanja kapitala, ki ima v tem primeru priložo bilančni dobiček.

Letno računovodsko poročilo sestavljajo računovodski izkazi in pojasnila k njim. Vsa pojasnila računovodskih izkazov mora poslovodstvo predstaviti preiščeno. Praviloma mora biti vsaka postavka v obrazcih bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza finančnega izida navzkrižno povezana z ustrežno informacijo v pojasnilih (Horvat, 2001, str. 70).

⁵ Evropska skupnost (ES) se je konec leta 1993 preimenovala v Evropsko unijo (EU).

⁶ Računovodsko služba je v gospodarski organizaciji lahko opredeljena kot samostojna služba ali pa naloge te službe izvaja zunanji izvajalec (pravna oseba, samostojni podjetnik posameznik, drugi) v skladu s podpisano pogodbo o poslovnem sodelovanju.

⁷ Prilogo bilančnega dobička obravnava SRS 27 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje.

Letno poročilo gospodarske družbe je lahko bolj ali manj obsežno. Njegove obvezne sestavine so:

- računovodski izkazi s pojasnili,
- poslovno poročilo,
- revizorsko poročilo, ki je lahko pred računovodskimi izkazi in poslovnim poročilom ali za njim (Horvat, 2001, str. 70).

2.1.2. Način poročanja v letnem poročilu

Načini poročanja gospodarskih družb so zelo različni. Nekatere gospodarske družbe poročajo v letnem poročilu zelo suhoparno brez grafičnih in slikovnih predstavitev, medtem ko nekatere gospodarske družbe polagajo izredni pomen temu, kako sestavijo in predstavijo svoje poslovanje v letnem poročilu. Gospodarske družbe se zavedajo, da je njihovo letno poročilo ogledalo njihove družbe.

Kljub temu zavedanju, pa so letna poročila še vedno nemalokdaj pomanjkljiva. V marsikaterem slovenskem letnem poročilu gospodarske družbe bomo zaman iskali informacije o tem, kako poslovni sistem zadovoljuje ekološke in kakovostne standarde. Največ pozornosti podjetja namenijo računovodskim informacijam, ki pa ne "govorijo" o sožitju poslovnega sistema z lokalno skupnostjo in okoljem, prav tako ničesar ne povedo o tehnološkem razvoju podjetja in varnosti pri delu. Računovodske informacije zelo malo povedo o konkurenčni prednosti in slabosti poslovnega sistema, o tržnih deležih, o novih izdelkih, o stroških kakovosti, o razvoju panoge in podobno. Na nekem simpoziju je član uprave velikega skandinavskega podjetja "nemoč" računovodskih informacij izrazil takole: "Do sedaj smo menili, da so računovodski izkazi najpomembnejši za naše odločanje v podjetju, in poslovanje našega podjetja je bilo usmerjeno k prikazovanju čim večjega dobička. Sedaj vemo, da smo bili v zmoti. Dobiček je kratkoročno (letno) merilo uspešnosti poslovanja, naloga uprave pa je, da zagotovi dolgoročni razvoj in uspešnost poslovanja. Zato je naše podjetje v preteklosti zanemarjalo stroške razvoja, trženja in izobraževanja. To so dejavnosti podjetja, ki kratkoročno res povzročajo večje stroške podjetju in s tem manjši dobiček, na drugi strani pa prav te dejavnosti zagotavljajo dolgoročno uspešnost poslovanja. Računovodski izkazi ne prikazujejo znanja in sposobnosti naših zaposlenih, to pa je ključni dejavnik uspešnosti poslovanja". Tudi bančne raziskave kažejo, da je osebni pogovor s prosilcem posojila pomembnejši od njegovih računovodskih izkazov. Za posojilodajalca je zelo pomembno, da ugotovi, ali bo prosilec sposoben voditi posle in vrniti posojilo. Za to pa je treba predstaviti tudi bodoče poslovanje, ki ga v slovenskih letnih poročilih pogrešamo (Horvat, 2000, str. 41). V Sloveniji poslovna poročila podjetij nimajo dolgoletne tradicije in so v obliki kot so pripravljena v svetu poznana šele v zadnjem času. Zato so tudi izkušnje na tem področju sorazmerno skromne (Kavčič, 1997, str. 150).

Poročanje v letnem poročilu gospodarskih družb je v Sloveniji doživelo svoj preporod s sprejetjem novele ZGD-F, ki je junija 2001 spremenil določbe starega Zakona o gospodarskih družbah. Novela ZGD-F je v sedmem poglavju Zakona o gospodarskih družbah na novo opredelila pravila glede vodenja poslovnih knjig in letnega poročanja.

Namen sprejetja novih pravil o računovodenju je bil predvsem:

- uskladiti ureditev v našem pravnem redu z ureditvijo Evropske unije, in sicer s smernico o letnih poročilih (4. smernica) in smernico o konsolidiranih letnih poročilih (7. smernica) ter
- izdelati jasen in pregleden sistem pravil računovodenja.

Mednarodni računovodski standardi opredeljujejo način poročanja:

- MRS 1 – predstavljanje računovodskih izkazov,
- MRS 5 – informacije, ki jih je potrebno razkriti v računovodskih izkazih,
- MRS 13 – predstavljanje kratkoročnih sredstev in kratkoročnih obveznosti.

V združenih državah Amerike so generalno sprejeta pravila računovodenja U.S. GAAP. Tako kot pri nas je tudi v združenih državah Amerike namen finančnega poročanja oskrbeti tiste, ki sprejemajo odločitve z uporabnimi informacijami (U.S. GAAP, 2003, str. 24).

Letno poročilo je v združenih državah Amerike sestavljeno iz različnih delov:

- razkritje k finančnim izkazom,
- pismo lastnikom ali delničarjem,
- večletni zbir finančnih podatkov,
- opis podjetja.
- direktorjevo poročilo o doseženih rezultatih in finančnem stanju,
- poročilo nadzornega sveta oziroma nadzornega organa,
- revizorjevo poročilo,
- seznam vodilnih uslužbencev podjetja (Needles, 1998, str. 54).

V Veliki Britaniji so generalno sprejeti postopki računovodenja v U.K. GAAP. Izraz »GAAP« je v Veliki Britaniji uporabljen bolj ohlapno kot v večini drugih držav (U.K. GAAP, 1999, str. 4). Londonska borza je opravila raziskavo o lastnosti letnih poročil in povzela pozitivne ter negativne lastnosti letnih poročil.

Na podlagi te raziskave so pozitivne lastnosti letnega poročila:

- * Privlačna, zanimiva in živahna predstavitev.
- * Objektivna razprava in ocena poslovanja podjetja, finančnega stanja in napovedi.
- * Jasen opis dejavnosti podjetja.
- * Pomembne informacije o upravi in njenem delovanju.
- * Učinkovita uporaba dizajna, ki finančne informacije podpira z grafi in diagrami.
- * Odličen prikaz najpomembnejših podatkov za vsak del podjetja v povezavi s pripovednim besedilom.

- * Jasna preglednica s finančnimi podatki iz vsaj petih minulih let.
- * Jasne informacije, ki so pomembne za posamezne delničarje.
- * Uporaba pomembnejših kazalnikov, kot so ROE, kazalniki likvidnosti, ROI in podobni.
- * Dober prikaz upravljanja/vodenja podjetja (Hrovat, 2000, str. 41).

Negativne lastnosti letnih poročil na podlagi te raziskave so naslednje:

- * Slaba berljivost zaradi majhnih črk ali uporabe barvnih črk.
- * Nezadovoljiva povezava med poročilom in finančnimi rezultati.
- * Pristranska izbira in prikaz ključnih podatkov z namenom olepšanja rezultatov.
- * Slabo označevanje za vsak del besedila (Hrovat, 2000, str. 41).

V tujini imajo letna poročila večji pomen in tudi daljšo zgodovino kot v Sloveniji, vendar določene predhodno navedene pozitivne in negativne lastnosti veljajo tudi za slovenske gospodarske družbe. Letno poročilo gospodarske družbe se navadno prične s kazalom, ki nam predstavlja osnovni okvir letnega poročila, iz katerega je lepo razvidno, kako obsežno je gospodarska družba opravila svoje poročanje.

V nadaljevanju v primeru predstavljam povzetek vsebine kazala letnega poročila gospodarske družbe, ki nam nakazuje obseg poročanja za katerega se je odločila gospodarska družba.

Primer 1: Vsebina letnega poročila gospodarske družbe Petrol d.d. za poslovno leto 2003

1. Ključni dogodki in vplivi na poslovanje.
2. Ključni podatki, ugotovitve in načrti.
3. Poročilo predsednika uprave.
4. Uprava družbe.
5. Delnica družbe.
6. Upravljanje s tveganji.
7. Osrednja poslovna dejavnost.
8. Ostale poslovne dejavnosti.
9. Naložbe in razvoj.
10. Zaposleni.
11. Spremljanje utripa med uporabniki.
12. Standardi poslovanja.
13. Podjetja v skupini Petrol.
14. Računovodsko poročilo.
15. Nadzorni svet družbe.

Vir: Letno poročilo 2003 Petrol d.d., 2003, str. 2.

Iz zgoraj navedenega primera je razvidno, da je letno poročilo gospodarske družbe Petrol d.d. za poslovno leto 2003 zelo obsežno in podrobno predstavljeno v celoti. V njem je zajet velik del prostovoljnih razkritij in ostalih informacij, ki jih je gospodarska družba želela predstaviti.

V 65. členu Zakona o gospodarskih družbah je v 12. točki določeno, da je gospodarska družba dolžna razčleniti čiste prihodke od prodaje po posameznih področjih poslovanja družbe oziroma po posameznih zemljepisnih trgih, če se glede organizacije prodaje proizvodov, ki so značilni za redno poslovanje oziroma opravljanje storitev, ki so značilne za redno poslovanje družbe, posamezna področja poslovanja družbe oziroma posamezni zemljepisni trgi, na katerih posluje družba, med seboj pomembno razlikujejo. Slovenski računovodski standardi opredeljujejo pojma področni in območni odsek, vendar pa ne vsebujejo nekih natančnih navodil, kako ravnati pri njihovem opredeljevanju.

Poročanje po odsekih nam opredeljuje Mednarodni računovodski standard 14. S tem, ko gospodarska družba poroča po posameznih odsekih oziroma predstavi informacije o različnih vrstah proizvodov in storitev podjetja ter o različnih zemljepisnih območjih na katerih deluje, pomaga uporabnikom računovodskih informacij oziroma računovodskih izkazov bolje razumeti pretekle dosežke podjetja, bolje presojati tveganje in donose podjetja, bolj utemeljeno presojati podjetje kot celoto.

Pri opredelitvi področnega obseka kot prepoznavnega dela podjetja, ki se ukvarja s posameznim proizvodom oziroma posamezno storitvijo ali s skupino sorodnih proizvodov oziroma storitev, so lahko podjetju pri ugotavljanju, ali so proizvodi in storitve sorodni, v pomoč naslednji dejavniki:

- narava proizvodov ali storitve,
- narava proizvodjalnih procesov,
- vrsta ali skupina odjemalcev proizvodov ali storitve,
- metode, uporabljene pri razpečevanju proizvodov ali opravljanju storitev ter
- po potrebi narava urejevalnega okolja, na primer v bančništvu, zavarovalništvu ali javnih službah.

Pričakuje se, da so proizvodi in storitve, ki so zajeti v posamezni področni odsek, sorodni glede na večino naštetih dejavnikov. Pri opredeljevanju področnih odsekov je treba upoštevati, da posamezen področni odsek ne sme zajemati proizvodov in storitev, ki se pomembno razlikujejo po tveganjih in donosih (Vezjak, 2002, str. 35-36).

V nadaljevanju prikazujem primer gospodarske družbe, ki je za svoje proizvode pripravila poročanje po odsekih. V primeru 2 je prikazana razdelitev področnih odsekov.

Primer 2: Področni odseki gospodarske družbe Gorenje d.d.

Prihodki:

- čisti prihodki od prodaje tretjim osebam,
- čisti prihodki od prodaje podjetjem v skupini,
 - gospodinjski aparati,
 - notranja oprema,
 - storitve,
 - toplotna in strojna oprema,
 - energetika in varstvo okolja.

Vir: Letno poročilo 2003, Gorenje d.d., 2003, str. 113.

Iz primera je razvidno, da je gospodarska družba Gorenje d.d. upoštevala predpisane zakonske določbe o opredelitvi področnih odsekov.

Pri opredelitvi območnega oseka kot prepoznavnega sestavnega dela podjetja, ki se ukvarja s proizvodi oziroma storitvami v posebnem gospodarskem okolju (na zemljepisnih trgih), so lahko podjetju v pomoč tile dejavniki:

- podobnosti gospodarskih in političnih okoliščin,
- povezava med poslovanjem na različnih območjih,
- bližina poslovanja,
- posebna tveganja, povezana s poslovanjem na posameznem območju, ter
- predpisi o devizni kontroli in s tem povezana valutna tveganja.

Pri opredeljevanju območnih odsekov je treba upoštevati, da posamezen območni odsek ne zajema poslovanja v gospodarskih okoljih s pomembno različnimi tveganji in donosi. Območni odsek je lahko posamezna država, skupina dveh ali več držav ali območje znotraj države (Vežjak, 2002, str. 36).

Kot primer predstavitve območnih odsekov sem ponovno izbrala gospodarsko družbo Gorenje d.d., ker sem predhodno predstavila njeno predstavitev področnih odsekov.

Primer 3: Območni odseki gospodarske družbe Gorenje d.d.

Prihodki:

- čisti prihodki od prodaje tretjim osebam:
 - Slovenija,
 - jugovzhodna Evropa,
 - Evropska unija,
 - prekomorske države,
 - vzhodna Evropa.

Vir: Letno poročilo 2003, Gorenje d.d., 2003, str. 113.

Gospodarska družba Gorenje d.d. je pri predstavitvi območnih odsekov upoštevala delitev glede na zemljepisni trg.

2.1.3. Pomen in koristi letnega poročila

Osnovni namen letnega poslovnega poročila je predstaviti delničarjem, kako dobičkonosno je naložen njihov denar. Iz tega razloga so ponavadi poročila usmerjena predvsem v podatke z njihovega zornega kota. Raziskave pa kažejo, da so drugi uporabniki letnih poročil enako, če ne še bolj pomembni, kot delničarji in da se preko letnih poročil ustvarja v javnosti mnenje o podjetju (Kavčič, 1997a, str. 150).

Da bi lahko gospodarska družba zadostila tej zahtevi, mora v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi upoštevati temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja ter ostale določbe Slovenskih računovodskih standardov.

Temeljne računovodske predpostavke po Slovenskih računovodskih standardih so:

- upoštevanje nastanka poslovnega dogodka,
- upoštevanje časovne neomejenosti delovanja,
- upoštevanje resnične in poštene predstavitve v razmerah spreminjanja vrednosti evra in posamičnih cen, ne pa tudi hiperinflacije.

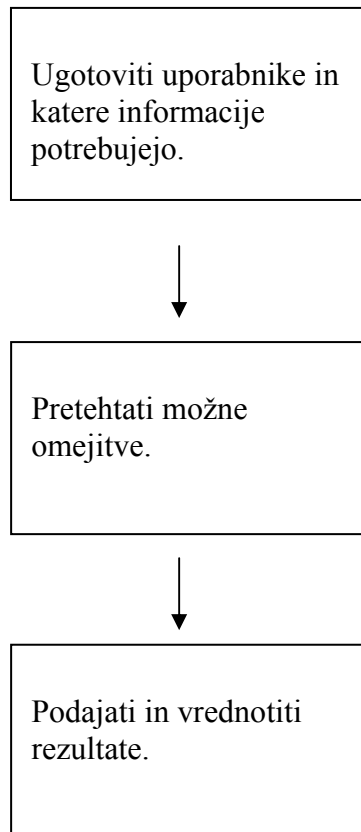
Kakovostne značilnosti računovodskih izkazov in s tem tudi celotnega računovodenja po Slovenskih računovodskih standardih so predvsem:

- razumljivost,
- ustreznost,
- zanesljivost,
- primerljivost.

Letna poročila morajo biti sestavljena kakovostno, na podlagi resničnih računovodskih informacij saj predstavljajo resnično in dejansko poslovanje gospodarske družbe. Poudariti je potrebno, da letna poročila ne smejo biti preobsežna, saj se z večanjem »nepotrebne« obsega letnega poročila zamegli dejanska slika poslovanja gospodarske družbe, otežkoči se preglednost samega letnega poročila, pri čemer pa je na izgubi predvsem gospodarska družba, saj določeni uporabniki računovodskih informacij dobijo zamegljeno sliko o njenem poslovanju. Kakovost letnega poročila gospodarske družbe je odvisna predvsem od kakovostnih računovodskih informacij. Pri zunanjem računovodskem poročanju se zahtevata resničnost in poštenost predstavljanja (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 11).

Če želimo predstaviti kakovostne informacije moramo ugotoviti vrsto naših uporabnikov in njihovo potrebo po informacijah ter upoštevati vse ostale dejavnike, ki vplivajo na izrazno moč informacije. Informacije, ki je uporabniki ne potrebujejo v celoti izgubijo svoj namen, zato je dobro pripraviti pregled interesa po predstavitvi posamezne informacije.

Slika 1: Slikovna predstavitev informacij in interes po predstavitvi:



Vir: Atrill, 1996, str. 141.

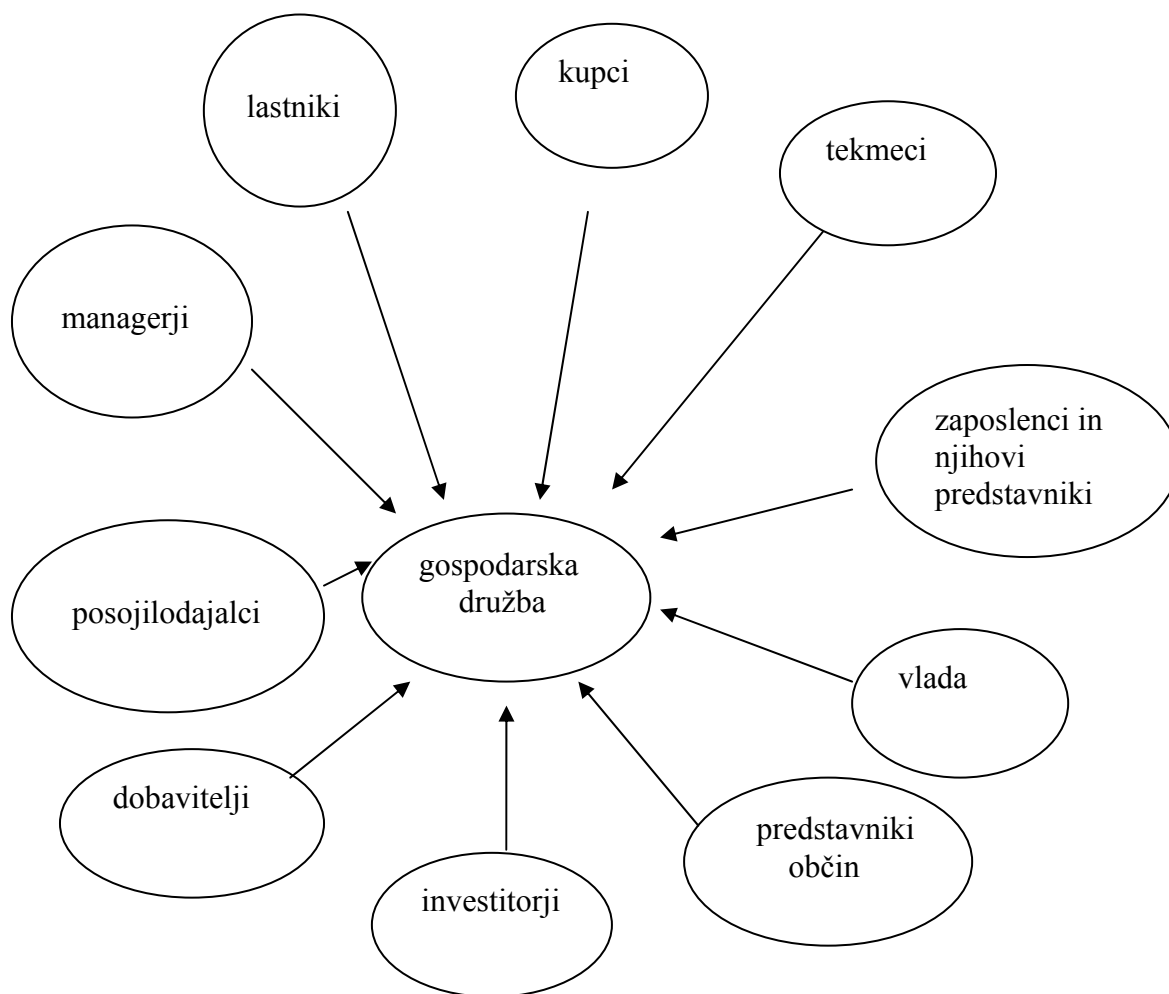
Iz slike je razvideno kako je potrebno ravnati, da pridobimo kakovostne in uporabne informacije.

Vsekakor na kakovost informacij, ki jih predstavlja računovodsko poročilo, vpliva več dejavnikov. Med temi dejavniki so zagotovo:

- organizacija računovodske službe,
- celovitost računovodske službe,
- strokovna usposobljenost zaposlencev v računovodstvu,
- odnos ravnateljstva podjetja do računovodske službe,
- kakovost notranje in zunanje revizije,
- razumevanje računovodskih informacij, itn. (Kavčič, 1997, str. 305).

Letno poročilo uporabljajo tako notranji⁸ kot zunanji⁹ uporabniki.

Slika 2: Predstavitev uporabnikov računovodskih informacij



Vir: Atrill, 1996, str. 2.

⁸ Po Pojmovniku računovodstva, financ in revizije so notranji uporabniki računovodskih informacij; interni uporabniki računovodskih informacij (internal users of accounting information, internal users of financial information) uporabniki računovodskih informacij v sami organizaciji, na katero se informacije nanašajo: izvajalci posameznih nalog, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja, poslovodstvo na raznih ravneh, tudi najvišji, tj. ravnateljstvo, nadzorni svet in drugi organi, zaposleni v podjetju in lastniki podjetja s pravico do tvornega upravljanja, ki niso člani nadzornega sveta (Turk, 2002, str. 362).

⁹ Po Pojmovniku računovodstva, financ in revizije so zunanji uporabniki računovodskih informacij; eksterni uporabniki računovodskih informacij (external users of accounting information) uporabniki računovodskih informacij zunaj organizacije, na katero se informacije nanašajo: lastniki podjetja brez dejavne pravice do upravljanja, možni vlagatelji kapitala v podjetje, dajalci posojil podjetju, dobavitelji, ki prodajajo podjetju z dolgoročnim odlogom plačila (dajejo dolgoročne blagovne kredite), drugi upniki podjetja, glavni stalni kupci v podjetju, tekmeci podjetja, država, javnost; nasprotje notranjih uporabnikov (Turk, 2002, str. 854 - 855).

V sliki so predstavljeni uporabniki računovodskih informacij, ki na tak ali drugačen način potrebujejo in iščejo računovodske informacije posamezne gospodarske družbe.

Vsak uporabnik uporablja letno poročilo glede na svoj interes, namen oziroma cilj.

Notranji uporabniki računovodskih informacij v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi so:

- izvajalci posameznih nalog v gospodarski družbi, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja,
- poslovodstvo v gospodarski družbi od najnižje ravni do uprave (ravnateljstvo),
- upravljalni in nadzorni organi v gospodarski družbi ter
- zaposlenci v gospodarski družbi.

Informacije v letnem poročilu za potrebe notranjih uporabnikov so zastopane v manjšem deležu, kot informacije za potrebe zunanjih uporabnikov. Glavni razlog je v tem, da notranji uporabniki potrebujejo informacije predvsem za poslovno odločanje. Med najpomembnejšimi notranjimi uporabniki, ki potrebujejo informacije za poslovno odločanje, je uprava gospodarske družbe. Poznamo različne tipe odločitev uprave oziroma ravnateljstva, ki vključujejo tudi računovodske informacije:

- cene proizvodov oziroma blaga in storitev,
- količina proizvedenih proizvodov,
- optimalna proizvodnja proizvodov,
- investicije v nova opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva,
- povečanje financ za vzdrževanje ali povečanje poslovanja,
- višina izplačil lastnikom,
- pridobivanje delnic (Atrill, 1995, str. 7).

Poročanje mora temeljiti in zagotoviti informacije, ki so uporabne tako za vodilni kader kot ostalo osebje, na osnovi katerih lahko sprejemajo poslovne odločitve, ki so v interesu lastnikov (Wiley, 2003, str. 25).

Ni nujno, da se letno poročilo določene gospodarske družbe uporablja samo z namenom seznaniti se z njenim »dobrim« poslovanjem, temveč se nemalokrat uporablja v konkurenčne namene oziroma z namenom pridobiti informacije o izboljšanju svojega položaja glede na položaj družbe, tem uporabnikom pravimo tudi zunanji uporabniki.

Zunanji uporabniki računovodskih informacij v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi so:

- lastniki gospodarske družbe, ki niso člani njegovih upravljalnih in/ali nadzornih organov (tudi možni vlagatelji kapitala),
- posojilodajalci (zlasti dajalci dolgoročnih pa tudi kratkoročnih posojil)

- dobavitelji (zlasti dajalci dolgoročnih blagovnih pa tudi kratkoročnih kreditov)
- kupci (zlasti glavni stalni kupci),
- država in
- javnost (tudi tekmeci).

Značilno za poročila za zunanje uporabnike je, da jih ima v veliki meri na skrbi država, tako po vsebini kot po obliki in času (Kavčič, 1997, str. 306).

Raziskava, ki je bila v letu 1989 izvedena v 396 ameriških podjetjih, katerih polovico je imela letne prodaje več kot 360 milijonov dolarjev (Arfin, 1993, str. 9) kaže, da so računovodska poročila glavni vir informacij za zunanje uporabnike:

1. Službam za odnose z javnostjo	67 %,
2. Medijem	55 %,
3. Šolam	52 %,
4. Zaposlencem	33 %,
5. Vladi	33 %,
6. Dobaviteljem	24 %,
7. Analitikom	3 %.

Nimamo podatkov o tem, kakšno je razmerje med uporabniki poslovnih poročil v naši državi. Verjetno pa bi raziskava pri nas dala podobne rezultate kot drugod (Kavčič, 1997, str. 150). Ne smemo zanemariti dejstva, da vsi uporabniki le niso najbolj zadovoljni s količino razkritih informacij v letnih poročilih gospodarske družbe.

Poleg razkrivanja obresti podjetja opozarjajo tudi na drugo. Podrobno morajo objavljati podatke o svojih trgih, razpršenosti prodaje, kupcih, nabavi ... Zelo natančno in razčlenjeno so pojasnjeni izkazi poslovnega izida, bilance stanja, izkazi finančnih tokov. Komu so torej namenjena tako natančna poročila? "Za velikega delničarja je to lahko zanimivo. Mali delničarji pa najbrž spremljajo le glavne postavke," meni Bricl, član uprave za finančni del v Kolinski. Ob tem je zanimivo, da nad vsemi podrobnostmi niso navdušeni niti lastniki, ki so jim sicer poročila predvsem namenjena. Piskernik, predsednik združenja nadzornih svetov: "Treba je seveda odkriti toliko podatkov, da imajo delničarji čisto sliko. Toda informacije v slovenskih letnih poročilih so vendarle preveč podrobne (Nidorfer, 2003, str. 48).

Pomen letnega poročila je tudi v tem, da pritegne bralce oziroma uporabnike, da pozorno preberejo celotno vsebino. Suhoparno letno poročilo je v vsakem primeru naporno branje in nemalokdaj se primeri, da bralec prične prebirati samo izbrane odlomke, kar lahko pripelje do izkrivljene predstavitve o gospodarski družbi. V nadaljevanju predstavljam hudomušen pristop k uvodu letnega poročila.

Primer 4: Nagovor iz letnega poročila gospodarske družbe Kolinska d.d., 2003

»Spoštovani partnerji, cenjeni delničarji!

Vabimo vas, da se nam pridružite ob prijetnem obroku. Za nami je uspešno leto in sestavljanje njegovega jedilnika je bilo prava hrana za dušo. Vsak, ki ustvarja v svetu kulinarike, spremlja in spoštuje okus gostov. In posel je kot kuhinja – odvisen od pravih sestavin. Preprosta in dobro načrtovana priprava pripomore k stabilnosti in ustvarjalnemu razpoloženju.

Predstavljamo vam, kaj smo dobrega ustvarili v lanskem letu.«

Vir: Letno poročilo 2003 Kolinska d.d., 2003, str. 5.

Iz tega primera je razvidno, da uvod v letno poročilo gospodarske družbe, ni nujno nekaj suhoparnega in resnega, temveč da je mogoče zavzeti tudi drugačen pristop, ki prav tako bralca pripelje do računovodskih izkazov in do njihove vsebine.

Ne glede na hudomušen pristop in želji po pritegnitvi bralca pa izdelovalci letnih poročil ne smejo pozabiti na cilj računovodskih izkazov. Cilj računovodskih izkazov je predvsem dajati informacije o finančnem položaju, ki so koristne za velik krog uporabnikov pri njihovem odločanju. Tudi zato ali predvsem zato morajo biti računovodske informacije razumljive ter bistvene, zanesljive in primerljive. Na bistvenost vplivata njihova vrsta in pomembnost za posameznega uporabnika; stopnja bistvenosti je torej lahko pri isti informaciji za različne uporabnike različna. Zanesljivost informacij je zagotovljena. Če ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter če se uporabniki nanje lahko zanesejo, torej če zvesto predstavljajo pomembne pojave; biti morajo popolne in v pravi meri upoštevati potrebo po previdnosti. Temeljni računovodski izkazi morajo zadovoljevati navedene potrebe po informacijah, zato je zelo pomembno, da znajo tudi tisti, ki niso računovodje, iz njih izbrati informacije in podatke, ki jih potrebujejo pri svojem delu in odločanju (Odar, 2003, str. 1173).

Glede na to, da letno poročilo uporabljajo različni uporabniki in v želji da bo letno poročilo izpolnilo svoje poslanstvo, morajo biti pri njegovem sestavljanju upoštevana določena pravila, ki so odraz želje vodilnih in vodstvenih zaposlencev, da sporočijo nekaj o svojem podjetju tudi javnosti. Ta pravila so:

1. Podatki v poročilu morajo biti odraz resničnega stanja.
2. Poročila morajo biti razumljiva, dajati pregled nad preteklim in predvidenim bodočim delovanjem podjetja ter vsebovati čimveč za uporabnike koristnih podatkov.
3. Pravočasnost.
4. Primerna po obliki in vsebini (Kavčič, 1997, str. 151-152).

Za različne uporabnike ima letno poročilo različno stopnjo pomembnosti, velikega pomena je, da gospodarska družba dobro predstavi svoje rezultate, svoje delovanje oziroma poslovno poročilo in razkritja k računovodskim izkazom, ob tem pa ne pozabi dati močan poudarek na teži posameznega podatka oziroma razkritja z vidika poslovne skrivnosti¹⁰.

Vsi pripravljavci letnih poročil se morajo zavedati, da njihova letna poročila prebira tudi konkurenca, in ravno v ta namen je v 39. členu Zakona o gospodarskih družbah opredeljen pojem poslovne skrivnosti.

Za poslovno skrivnost, po Zakonu o gospodarskih družbah, se štejejo podatki, za katere tako določi družba s pisnim sklepom. S tem sklepom morajo biti seznanjeni družbeniki, delavci, člani organov in druge osebe, ki so dolžne varovati poslovno skrivnost. Ne glede na to, ali so določeni sklepi iz prvega odstavka 39. člena, se za poslovno skrivnost štejejo tudi podatki, za katere je očitno, da bi nastala občutna škoda, če bi zanjo izvedela nepooblaščen oseba. Družbeniki, delavci, člani organov družbe in druge osebe so odgovorni za kršitev, če so vedeli ali bi morali vedeti za tak značaj podatkov. Za poslovno skrivnost se ne morejo določiti podatki, ki so po zakonu javni, ali podatki o kršitvi zakona ali dobrih poslovnih običajev.

Vodstvo vsake družbe se mora zavedati, da iz objave podatkov o poslovanju v letnem poročilu ne izhajajo vedno le koristi, temveč da se s tem lahko izpostavlja tudi nevarnosti, da bodo te podatke izkoristila konkurenčna podjetja in mu zaradi razkritja takih podatkov povzročila neposredno ali posredno škodo. Ta nevarnost družbi pravzaprav ne grozi le od konkurenčnih podjetij, temveč tudi od kupcev in dobaviteljev. Kdo je konkurent (tekmec) in kaj so konkurenčne prednosti? S konkurentom ponavadi mislimo na podjetje, ki proizvaja enake ali podobne proizvode ali opravlja enake ali podobne storitve in jih prodaja na istem trgu. Konkurenčnost (tekmovalnost) torej nastaja v zvezi z enakimi ali podobnimi poslovnimi učinki. Vendar pa to ni edino področje, na katerem si podjetja konkurirajo. O konkurentih bi lahko govorili tudi na nabavnem trgu, finančnem trgu, kadrovskega trgu in podobno. Vsako podjetje mora zato pri sestavljanju letnega poročila misliti tudi na to, da ne bo z javno objavo kakšnih podatkov konkurentom pokazalo, kje so njegove prednosti, če meni, da take podatke lahko izkoristijo tudi konkurenti (Lozej, 2003, str. 24).

Iz objavljenih letnih poročil gospodarskih družb v Sloveniji lahko razberemo, da so se naše gospodarske družbe po večini zavedala pomena poslovne skrivnosti. Kot primer za praktično predstavitev sem izbrala primer predstavljen v nadaljevanju.

¹⁰ Po Pojmovniku računovodstva, financ in revizije je poslovna skrivnost, poslovna tajnost (business secret) kar kdo o poslovanju ve in mu je zaupano o poslovnih procesih in stanjih, vendar o tem ne sme pripovedovati drugim, saj bi s tem povzročal škodo; sem ne sodijo splošno znani in vsem dostopni podatki, temveč le tisti podatki, znanja, izkušnje in vedenja, ki organizaciji zagotavljajo prednost pri proizvodnji, opravljanju storitev oziroma na trgu (Turk, 2002, str. 487).

Primer 5: Tveganje sprememb obrestnih mer

»Dolgoročno financiranje na nivoju skupine je centralizirano na nivoju matične družbe. Matična družba je v preteklosti dolgoročno posojila najemala pretežno s spremenljivo obrestno mero, zato trenutno nizke obrestne mere ugodno vplivajo na finančne odhodke. Zaradi precejšnjih znižanj obrestnih mer na svetovnih finančnih trgih in na podlagi pričakovanj o bodočem gibanju obrestnih mer je matična družba februarja 2004 del svojih obveznosti iz naslova dolgoročnih posojil omejila s pomočjo obrestnih zamenjav, s katerimi si je zagotovila nesprejemljiv strošek financiranja za posojila z daljšo ročnostjo. S tem je družba razširila portfelj dolgoročnih posojil z nespremenljivo obrestno mero. Družba se bo v prihodnje zadolževala v skladu s trenutnimi tržnimi razmerami in s kombinacijo posojil z nespremenljivo in spremenljivo obrestno mero še naprej zniževala izpostavljenost obrestnemu tveganju. V primeru najemanja posojil s spremenljivo obrestno mero bomo individualno preverjali smiselnost uporabe instrumentov zavarovanj pred obrestnimi tveganji.«

Vir: Letno poročilo 2003 Krka d.d., 2003, str. 67.

Iz tega sestavka je lepo razvidno, da je gospodarska družba predstavila svojo poslovno politiko glede tveganja spremembe obrestnih mer pri čemer ni razkrila več kot je potrebno. Vse kar predstavlja poslovno skrivnost gospodarske družbe ni predstavila. Ob tem moram opozoriti, da je gospodarska družba v nadaljevanju letnega poročila, v sklopu računovodsko poročilo razkrila številke iz katerih lahko razberemo kakšna je višina dolgoročnega oziroma kratkoročnega financiranja.

Ob razcvetu zadolževanja naših podjetij pri tujih bankah se zastavlja vprašanje, kolikšna je s tem nevarnost, da poslovne skrivnosti v tujini ne bi prišle v neprave roke. Banka od podjetja pogosto zahteva številne podatke, denimo pri financiranju kakega razvojnega projekta tudi informacije, ki bi zelo pomagale konkurenčnemu podjetju. Seveda so banke zavezane k strogemu varovanju teh podatkov, a to še ne pomeni, da je curljanje informacij povsem izključeno. V tujini marsikatero podjetje domačemu bankirju raje plača za kako odstotno točko dražje posojilo, kot pa da tvega nenadno spremembo v svoji delniški knjigi. Podjetje iz druge države mu namreč lahko prevzame dobro poslovno idejo ali pa se odloči kar za nakup njegovih delnic (Petravs, 2000, str. 31).

2.1.4. Revizija letnega poročila

Obveznost revidiranja je v Sloveniji vpeljal Zakon o gospodarskih družbah iz leta 1993. Ta je določal organizacije, v katerih je revidiranje obvezno (Kavčič, 2000, str. 106).

Revidiranje računovodskih izkazov je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid gospodarske družbe v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi¹¹.

Revidiranje pomeni posebno vrsto nadziranja. Nadziranje pa je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Kadar govorimo o nadziranju, imamo lahko v mislih odločevalno funkcijo v podjetju, ki pomeni nadziranje načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanje ter odstranjevanje nepravilnosti pri tem. V našem primeru nimamo v mislih nadziranja kot odločevalne funkcije, temveč nadziranje kot informacijsko funkcijo, to je nadziranja obravnavanja podatkov. Iz tega izhaja, da se ne ukvarjamo s pravilnostjo poteka temeljnih poslovnih ali izvajalnih funkcij, ampak s pravilnostjo njihovega izkazovanja s podatki in s pravilnostjo preoblikovanja podatkov v informacije (Kavčič, 2000, str. 107).

Strokovna področja¹², ki so povezana z revidiranjem, so naslednja:

- računovodstvo,
- poslovne finance.

Gospodarske družbe, ki so po Zakonu o gospodarskih družbah zavezane k reviziji letnih poročil, so po 54. členu tega zakona vse velike in srednje gospodarske družbe ter tiste majhne družbe, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu. Ta določba velja tudi za vsa konsolidirana poročila.

V skladu s tem členom, revizor¹³ odgovarja družbi in delničarjem družbe za škodo, ki jim jo povzroči s kršitvijo pravil o revidiranju, določenih z zakonom, ki ureja revidiranje. Revizor odgovarja za škodo do višine 35.000.00,00 tolarjev, razen če je bila škoda povzročena namenoma ali iz hude malomarnosti omejitev v višini tolarjev ne velja.

Revizija letnih poročil gospodarskih družb, ki so po Zakonu o gospodarskih družbah zavezane k reviziji, mora biti opravljena v šestih mesecih po koncu poslovnega leta. Uprava mora revidirano letno poročilo oziroma konsolidirano letno poročilo predložiti organu družbe,

¹¹ 1. člen Zakona o revidiranju.

¹² 5. člen Zakona o revidiranju opredeljuje še druga področja, ki so povezana z revidiranjem. V tem diplomskem delu jih ne naštevam, ker niso pomembna z vsebinskega vidika diplomskega dela.

¹³ Tudi za revizorje je sprejet kodeks poklicne etike.

pristojnemu za sprejem tega poročila, skupaj z revizijskim poročilom najkasneje v osmih dneh po prejemu revizijskega poročila.

Revizorjevo poročilo mora obsegati:

- pojasnilo o obsegu revidiranja,
- pojasnilo o podlagi, na kateri so sestavljeni računovodski izkazi,
- mnenja pooblaščenega revizorja.

Mnenje pooblaščenega revizorja¹⁴ mora obsegati oceno o resničnosti, poštenosti in skladnosti letnega poročila in je lahko:

- pritrdilno mnenje¹⁵,
- mnenje s pridržkom¹⁶ ali
- odklonilno mnenje¹⁷.

Revizorji so pri letnih poročilih za poslovno leto 2002, v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah, prvič revidirali celotno letno poročilo revidirane gospodarske družbe. Pred to novostjo so revizorji revidirali le računovodske izkaze revidirane gospodarske družbe.

3. PODROBNA OPREDELITEV RAZKRITIJ

3.1. RAZKRITJA

¹⁴ Če gospodarska družba ni pridobila pozitivnega revizorjevega mnenja, potem ne more oddati v zakonskem roku revidirano letno poročilo agenciji AJPES, kar pomeni, da ni zadostila zakonskim določbam o oddaji letnih računovodskih izkazov.

¹⁵ Po Pojmovniku računovodstva, financ in revizije je pritrdilno mnenje, pozitivno mnenje, mnenje brez pridržka (unqualified opinion) revizorjevo mnenje, da računovodski izkazi v celoti resnično in pošteno predstavljajo obravnavane pojave skladno z računovodskimi standardi; razlika od mnenja s pridržki ali odklonilnega mnenja (Turk, 2002, str. 588).

¹⁶ Po Pojmovniku računovodstva, financ in revizije je mnenje s pridržki (qualified opinion) revizorjevo mnenje, da računovodski izkazi razen v posebej omenjenih primerih resnično in pošteno podajajo obravnavane pojave skladno s splošno sprejetimi računovodskimi načeli in računovodskimi standardi (Turk, 2002, str. 277).

¹⁷ Po Pojmovniku računovodstva, financ in revizije je odklonilno mnenje, negativno mnenje (adverse opinion) revizorjevo mnenje, da računovodski izkazi kot celota ne podajajo obravnavanih pojavov resnično in pošteno skladno s sprejetimi računovodskimi načeli in standardi (Turk, 2002, str. 395).

3.1.1. Opredelitev pojma razkritja

Gospodarska družba lahko s pomočjo prostovoljnih razkritij prikaže tudi svoje sposobnosti in prednosti, ter sporoči uporabnikom letnega poročila tiste informacije, za katere želijo oziroma tiste katere želijo posredovati določeni ciljni skupini uporabnikov. Gledano iz tega vidika, pa razkritja ne predstavljajo več samo zakonske obveze za poročanje o računovodskih kategorijah, temveč nam predstavljajo zelo močno »orodje«, ki ga vsaka gospodarska družba lahko uporabi v svoj prid oziroma namen.

Pojem razkritje v najširšem pomenu besede pomeni prikaz katerekoli informacije o izbranem podjetju. Torej so zajete vse informacije iz letnih poročil, objav v tisku in iz drugih virov. V ožjem pomenu, kot ga obravnava računovodska stroka, pa so razkritja vse razkrite informacije v letnih poročilih razen tistih, ki so razkrite prek temeljnih računovodskih izkazov, torej razen vrednostnih podatkov, ki so prikazani že v samih obrazcih posameznih računovodskih izkazov. Razkritja se na računovodske izkaze nanašajo oziroma jih dopolnjujejo. Lahko so vrednostna ali nevrednostna. Med vrednostna sodijo na primer bolj podrobno prikazani podatki iz obrazcev računovodskih izkazov. Nevrednostna razkritja pa so lahko opisi, dejstva (na primer predstavitev računovodskih usmeritev in ocen) ali druge informacije, tudi kvantificirane v drugih, nedenarnih enotah (na primer številu zaposlenih). Lahko gre tudi za drug način prikaza podatkov, ki so že prikazani v posameznih računovodskih izkazih (na primer delnice po številu in nominalni vrednosti). Razkritja so pomembna za uporabnike računovodskih izkazov oziroma letnih poročil. Zasnova razkritij pomeni, naj bi objavljeni računovodski izkazi in pojasnila k njim zajemali vse informacije o podjetju, ki so dovolj pomembne, da vplivajo na odločitve obveščenih in preudarnih uporabnikov računovodskih izkazov. (Vezja, 2002, str. 30-31)

V Slovenskem računovodskem standardu 30.44 je opredeljen pojem razkrivanje znotraj računovodskega informiranja, ki je opredeljen kot predstavljanje, ki zagotavlja poštene informacije in ne zbuja nobenih pomislekov v zvezi z računovodskimi podatki, s katerimi seznanja uporabnike.

Pojma razkrivanje in predstavljanje sta med seboj tesno povezana, obema pa je skupno, da so računovodske informacije predstavljene pošteno, razumljivo in brez možnega vzbujanja dvomov zunanjih uporabnikov o njihovem resničnem predstavljanju.

Pojasnila računovodskih izkazov morajo vsebovati najmanj:

- informacije o uporabljenih metodah vrednotenja kategorij v njih, torej informacije o podlagi za pripravo računovodskih izkazov in o posebnih računovodskih usmeritvah, uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih;

- razčlenitev sintetičnih podatkov v njih, ki olajša njih razumevanje in analiziranje; dati morajo torej dodatne informacije, ki niso predstavljene v obrazcih računovodskih izkazov, vendar so potrebne za pošteno predstavitev;
- podatke o delu organizacijskih enot v tujini ter trgovanju za lastnimi delnicami in deleži, razkrivajo torej informacije, ki jih zahtevajo standardi in zakoni ter niso predstavljene drugod v računovodskih izkazih (Turk, 1999, str.718).

Način in obsežnost razkritij določa vsaka gospodarska družba individualno, pri tem uporablja neke svoje, interne kriterije, ki jih gospodarska družba opredeli v svojem Pravilniku o računovodstvu ali katerem drugem aktu gospodarske družbe.

Stopnja razkritja ni enaka pri vseh gospodarskih družbah. Pri stopnji razkritja je treba razlikovati med družbami, ki so zavezane k reviziji, in drugimi družbami, poleg tega pa zakon dopušča določene oprostitve za srednje in manjše družbe (Kocbek, 2003, str. 23).

3.2. OBVEZNA RAZKRITJA

3.2.1. Obvezna razkritja po Slovenskih računovodskih standardih

Slovenski računovodski standardi so obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih oblikuje Slovenski inštitut za revizijo, temeljijo na Zakonu o gospodarskih družbah in so izvorna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti mednarodnimi računovodskimi standardi in smernicami Evropske zveze (Evropske unije). Njihova posebnost pa je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe podjetij. Izhajajo iz temeljne zamisli, da mora zunanje računovodsko poročanje, ki ga oblikujejo zunanje zahteve, vplivati tudi na temeljno ureditev računovodenja, na kateri temeljijo posebne rešitve pri notranjem poročanju. Posebnosti notranjega računovodenja v slovenskih računovodskih standardih niso obdelane (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 7).

Za vse gospodarske družbe, ki so po 54. členu Zakona o gospodarskih družbah zavezane k reviziji, so obvezna razkritja v računovodskih izkazih tudi vsa razkritja, ki jih navajajo Slovenski računovodski standardi.

V vsakem slovenskem računovodskem standardu so v poglavju B, v razdelku (e) opredeljena razkritja za vsako gospodarsko kategorijo, za vsako obliko računovodskih izkazov za zunanje

poročanje in za vsako vrsto računovodenja. Razkritja so v vsakem standardu posebej oštevilčena in opredeljena.

Gospodarske družbe, ki so zavezane k reviziji po 54. členu Zakona o gospodarskih družbah so dolžne v svojih letnih poročilih, poleg zakonsko predpisanih razkritij, razkriti tudi vse zahtevane postavke, kot jih določajo Slovenski računovodski standardi.

Ne glede na to, ali je gospodarska družba zavezana k reviziji ali ne, je dolžna po Slovenskih računovodskih standardih pojasniti oziroma razkriti:

- SRS¹⁸ 8.40: Gospodarska družba mora razkriti poslovna izida, izračunana na podlagi splošnega prevrednotenja zaradi ohranjanja kupne moči kapitala v evru na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin. To mora storiti tudi, če se v skladu s SRS 8.28 splošno prevrednotenje kapitala ne opravlja.
- SRS 15.21: Gospodarske družbe, ki niso zavezane k reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale gospodarske družbe pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli gospodarska družba v svojih aktih. Posebej se razkrijejo deleži v dobičku, ki jih skupščina določi tistim, ki niso lastniki.

V povezavi z računovodskimi usmeritvami se v pojasnilih v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi opisujejo:

- podlage za merjenje gospodarskih kategorij v bilanci stanja, izkazu poslovnega izida;
- računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje bilance stanja, izkaza poslovnega izida;
- vrsta sprememb računovodskih usmeritev in računovodskih ocen ter razlog zanje in njihov znesek (če zneska ni mogoče izračunati, je treba to dejstvo razkriti) ter
- vrsta in znesek popravka bistvene napake.

Kazalniki, ki jih mora po SRS 30.28 in so izbrani iz temeljnih kazalnikov, opredeljenih v SRS 29, in sicer:

- v prilogi k bilanci stanja;
 - temeljni kazalniki stanja financiranja (vlaganja):
 - stopnja lastniškosti financiranja (kapital / obveznosti do virov sredstev),
 - stopnja dolgoročnosti financiranja (vsota kapitala in dolgoročnih dolgov (skupaj z dolgoročnimi rezervacijami) / obveznosti do virov sredstev).

¹⁸ Uradni krajši izraz za Slovenski računovodski standarde. V diplomskem delu uporabljam krajši izraz ob navedbi posamezne točke določenega Slovenskega računovodskega standarda.

- temeljni kazalniki stanja investiranja (naložbenja):
 - stopnja osnovanosti investiranja (osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti) / sredstva),
 - stopnja dolgoročnosti investiranja (vrsta osnovnih sredstev (po neodpisani vrednosti), dolgoročnih finančnih naložb in dolgoročnih poslovnih terjatev / sredstva).

- temeljni kazalnik vodoravnega finančnega ustroja:
 - koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev (kapital / osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti)),
 - koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti (hitri koeficient) (likvidna sredstva / kratkoročne obveznosti),
 - koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient) (vsota likvidnih sredstev in kratkoročnih terjatev / kratkoročne obveznosti),
 - koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient) (kratkoročna sredstva / kratkoročne obveznosti).

- v prilogi k izkazu poslovnega izida;
 - temeljni kazalniki gospodarnosti:
 - koeficient gospodarnosti poslovanja (poslovni prihodki / poslovni odhodki).

 - temeljni kazalniki dobičkonosnosti :
 - koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala (čisti dobiček v poslovnem letu / povprečni kapital (brez čistega poslovnega izida preučevanega leta)).

 - koeficient dividendnosti osnovnega kapitala :
 - (vsota dividend za poslovno leto / povprečni osnovni kapital).

Za potrebe analize in boljšega pregleda razkritih kazalnikov v letnih poročilih gospodarskih družb, predstavljam v nadaljevanju tabelo, v kateri je prikazano, katere kazalnike so posamezne izbrane gospodarske družbe predstavile v svojih letnih poročilih za poslovno leto 2003.

Tabela 1: Kazalniki, ki so razkriti v izbranih letnih poročilih 2003

KAZALNIKI IZ LETNA POROČILA 2003 / RAČUNOVODSKEGA POROČILA	RAZKRITJA	MERCATOR D.D.	KRKA D.D.	GORENJE D.D.	PETROL D.D.	HOTELI PALACE	KOLINSKA D.D.
TEMELJNI KAZALNIKI STANJA FINANCIRANJA (VLAGANJA)							
Stopnja lastniškosti financiranja	OBVEZENA	√	√	√	√	√	√
Stopnja dolgoročnosti financiranja	OBVEZENA	√	√	√	√	√	√
Delež kapitala in dolgoročnih rezervacij v pasivi	PROSTOVOLJNA	√	/	√	/	/	/
Delež finančnih obveznosti v pasivi	PROSTOVOLJNA	√	/	/	/	/	/
Finančne obveznosti in obveznosti iz finančnega najema / lastniški kapital in dolgoročne rezervacije	PROSTOVOLJNA	√	/	/	/	/	/
Dolgoročna pokritost stalnih sredstev	PROSTOVOLJNA	√	/	√	/	/	/
TEMELJNI KAZALNIKI STANJA INVESTIRANJA (NALOŽBENJA)							
Stopnja osnovnosti investiranja	OBVEZENA	√	√	√	√	√	√
Stopnja dolgoročnosti investiranja	OBVEZENA	√	√	√	√	√	√
TEMELJNI KAZALNIKI VODORAVNEGA FINANČNEGA USTROJA							
Koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev	OBVEZENA	√	√	√	√	√	√
Koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti (hitri koeficient)	OBVEZENA	√	√	√	√	√	√
Koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient)	OBVEZENA	√	√	√	√	√	√
Koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient)	OBVEZENA	√	√	√	√	√	√
Poslovni izid pred davki, obrestmi in amortizacijo / obrestni odhodki	PROSTOVOLJNA	√	/	√	/	√	/
TEMELJNI KAZALNIKI GOSPODARNOSTI							
Koeficient gospodarnosti poslovanja	OBVEZENA	√	√	√	√	√	√
Prihodki na zaposlenega iz ur (v tisoč SIT)	PROSTOVOLJNA	√	/	√	/	√	/
Dodana vrednost na zaposlenega iz ur (v tisoč SIT)	PROSTOVOLJNA	√	/	√	/	√	/
Poslovni izid pred davki, obrestmi in amortizacijo / čisti prihodki iz prodaje	PROSTOVOLJNA	√	/	√	/	√	/
TEMELJNI KAZALNIKI DOBIČKONOSNOSTI							
Koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala	OBVEZENA	√	√	√	√	√	√
Koeficient dividendnosti osnovnega kapitala	OBVEZENA	√	√	√	√	√	√
Koeficient čiste dobičkonosnosti prihodkov	PROSTOVOLJNA	√	/	√	/	/	/
Koeficient čiste donosnosti sredstev	PROSTOVOLJNA	/	/	√	/	/	/
TEMELJNI KAZALNIKI OBRAČANJA							
Koeficient obračanja sredstev	PROSTOVOLJNA	/	/	√	/	/	/
Koeficient obračanja zalog	PROSTOVOLJNA	/	/	√	/	/	/
Koeficient obračanja terjatev iz poslovanja	PROSTOVOLJNA	/	/	√	/	/	/

LEGENDA:

- √ - kazalnik je razkrit v letnem poročilu 2003
- / - kazalnik ni razkrit v letnem poročilu 2003

Viri podatkov: Letno poročilo 2003 Mercator d.d.; Letno poročilo 2003 Krka d.d.; Letno poročilo 2003 Gorenje d.d.; Letno poročilo 2003 Petrol d.d.; Letno poročilo 2003 Hoteli Palace d.d.; Letno poročilo 2003 Kolinska d.d.

Iz tabele je razvidno, da so se vse gospodarske družbe držale zakonskih zahtev po razkritju kazalnikov, ki so obvezni. Določene gospodarske družbe so poleg obveznih kazalnikov predstavile v svojih letnih poročilih tudi kazalnike, ki niso obvezni.

Ne glede na to, da so delavci v računovodstvu in sestavljalci računovodskih izkazov in letnih poročil zelo vestni, pa lahko prihaja do napak, ki jih sestavljalci letnih poročil oziroma računovodskih izkazov ugotovijo v naslednjem poslovnem letu ali kasneje in napake odpravijo v tekočem poslovnem letu, v breme rezultata tekočega poslovnega leta. Napake so lahko bistvene ali pa nimajo nekega pomembnega vpliva na računovodske izkaze oziroma na letno poročilo. Vse napake, ki so bistvene oziroma imajo bistveni vpliv na računovodske izkaze in na letno poročilo, je potrebno v letnem poročilu razkriti, saj le na ta način dobimo jasno sliko poslovanja gospodarske družbe v določenem poslovnem letu.

Po Pojmovniku računovodstva, financ in revizije je bistvena napaka (material mistake, fundamental error) napaka, ki je razkrita v obravnavanem obdobju, ki ima takšen pomen, da ni več mogoče šteti, da so računovodski izkazi enega ali več prejšnjih obdobj na dan izdaje zanesljivi (Turk, 2002, str. 26).

Po normni rešitvi iz Mednarodnih računovodskih standardih mora biti znesek bistvene napake, ki se nanaša na pretekla obdobja, prikazan s preračunom začetnega salda zadržanega dobička. Poleg tega pa je treba prevrednotiti tudi primerjalne informacije, ki so povezane z bistveno napako, le tako so namreč poslovni izidi pravilneje prikazani in medsebojno primerljivi. Če je nastala bistvena napaka in smo jo pripravili, jo moramo razkriti (Horvat, 2003, str. 76).

3.2.1.1. Razkritja postavk k bilanci stanja

Bilanca stanja je temeljni računovodski izkaz, ki mora izkazovati resničen in pošten prikaz premoženja, obveznosti, finančni izid in poslovni izid gospodarske družbe¹⁹ in je sestavni del letnega poročila vseh gospodarskih družb²⁰, ne glede na to, ali so zavezane k reviziji računovodskih izkazov ali ne.

Zakon o gospodarskih družbah predpisuje členitev bilance stanja²¹, Slovenski računovodski standardi pa opredeljujejo:

- podrobnejša pravila izdelave bilance stanja,
- obvezna razkritja k bilanci stanja,

¹⁹ 2. točka 51. člena Zakona o gospodarskih družbah.

²⁰ 56. člen Zakona o gospodarskih družbah.

²¹ 61. člen Zakona o gospodarskih družbah.

- prilagojeno razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje, za velika, srednja in majhna podjetja²².

V Slovenskem računovodskem standardu 24 je opredeljeno razkrivanje postavk v bilanci stanja, morajo vsebovati informacije o:

- podlagi za sestavitev bilance stanja in merjenju gospodarskih kategorij,
- posebnih računovodskih usmeritvah, ki so potrebne za pravilno razumevanje bilance stanja, ob tem je potrebno opredeliti velikost in vrsto sprememb računovodskih usmeritev ter razloge zanje,
- dodatnih postavkah, ki so za pošteno predstavitev potrebne, kot na primer vrsta in znesek bistvene napake.

Razkritja po Slovenskih računovodskih standardih v zvezi s posameznimi kategorijami v bilanci stanja morajo ustrezati zahtevam, pojasnjenim v SRS 1-12 in sicer:

- SRS 1 - Opredmetena osnovna sredstva: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: podlago za njihovo merjenje pri ugotavljanju nabavne vrednosti; višino nabavne vrednosti; višino popravka vrednosti; spremembo knjigovodske vrednosti zaradi pridobitve, odtujitve, prevrednotenja, amortizacije; vrste opredmetenih osnovnih sredstev, ki so bile pridobljene s finančnim najemom; vse pravne omejitve, ki se nanašajo na opredmeteno osnovno sredstvo;
- SRS 2 - Neopredmetena dolgoročna sredstva: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: podlago za njihovo merjenje pri ugotavljanju nabavne vrednosti; višino nabavne vrednosti; višino popravka vrednosti; spremembo knjigovodske vrednosti zaradi pridobitve, odtujitve, prevrednotenja, amortizacije, razlog, če se dobro ime amortizira v daljšem času kot pet let; vse pravne omejitve, ki se nanašajo na neopredmeteno dolgoročno sredstvo;
- SRS 3 - Dolgoročne finančne naložbe: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: podlago za njihovo merjenje pri ugotavljanju nabavne vrednosti; pogostost in način prevrednotenja zaradi njihove okrepitve ali oslabitve; datum zadnjega prevrednotenja in sodelovanje neodvisnega ocenjevalca pri prevrednotenju; gibanje prevrednotovalnega popravka kapitala v povezavi z dolgoročnimi finančnimi naložbami ter prevrednotovalnih prihodkov in odhodkov; višina izpostavljenosti posamezni vrsti tveganja; pošteno vrednost dolgoročne naložbe;
- SRS 4 - Zaloge: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: podlago za njihovo merjenje pri ugotavljanju sprotnega in končnega vrednotenja zalog; metodo obračunavanja stroškov; presežke in primanjkljaje, ki so bili ugotovljeni pri popisu zalog;

²² Delitev na velika, srednja in majhna podjetja je določena v 52. členu Zakona o gospodarskih družbah; sheme prilagojenega razčlenjevanja postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje so v prilogi tega diplomskega dela.

- SRS 5 - Terjatve: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: nezavarovane in zavarovane terjatve; terjatve do članov uprave; terjatve do članov nadzornega sveta; terjatve do notranjih lastnikov;
- SRS 6 - Kratkoročne finančne naložbe: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: podlago za njihovo merjenje pri ugotavljanju nabavne vrednosti; pogostost in način prevrednotenja zaradi njihove okrepitve ali oslabitve; datum zadnjega prevrednotenja in sodelovanje neodvisnega ocenjevalca pri prevrednotenju; gibanje prevrednotovalnega popravka kapitala v povezavi z kratkoročnimi finančnimi naložbami ter prevrednotovalnih prihodkov in odhodkov; višina izpostavljenosti posamezni vrsti tveganja; pošteno vrednost kratkoročne naložbe;
- SRS 7 - Denarna sredstva: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: podlago za merjenje; uporabljene računovodske usmeritve;
- SRS 8 - Kapital: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: izračunan poslovni izid, na podlagi splošnega prevrednotenja zaradi ohranjanja kupne moči kapitala v evru in na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin; pri delniškem kapitalu: število izdanih in v celoti vplačanih delnic, lastnosti delnic, omejitve razdeljevanja dividend, izdajo novih delnic, združitve delnic, razdružitve delnic, umik delnic, spremembo in odkup lastnih delnic, podatke o pogojno izdanih delnicah;
- SRS 9 - Dolgoročni dolgovi: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: zavarovane in nezavarovane dolgoročne dolgove; datum zapadlosti v plačilo; obrestna mera in način pridobitve; metode ocenjevanja poštene vrednosti; izpostavljenost različnim vrstam tveganja;
- SRS 10 - Dolgoročne rezervacije: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: pogoje in razloge za njihovo oblikovanje; metode uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti; razlike med načrtovanim oblikovanjem dolgoročne rezervacije in njenim uresničenim oblikovanjem; izpostavljenost različnim vrstam tveganja;
- SRS 11 - Kratkoročni dolgovi: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: datum zapadlosti v plačilo; obrestna mera, ki velja za redna odplačila in tista, ki velja za zamujena odplačila; uporabljene metode pri ocenjevanju njihove poštene vrednosti; izpostavljenost različnim vrstam tveganja; pošteno vrednost; dolgove do članov uprave; dolgove do članov nadzornega sveta; dolgove do notranjih lastnikov;
- SRS 12 - Kratkoročne časovne razmejitve: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: pogoje in razloge za oblikovanje; metode uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti; razlike med načrtovanim oblikovanjem in črpanjem ter njenim uresničenim oblikovanjem in črpanjem.

3.2.1.2. Razkritja postavk v izkazu poslovnega izida

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz²³ in je sestavni del letnega poročila vseh gospodarskih družb²⁴, ne glede na to, ali so zavezane k reviziji računovodskih izkazov ali ne.

Zakon o gospodarskih družbah predpisuje členitev izkaza poslovnega izida²⁵, Slovenski računovodski standardi pa opredeljujejo:

- razvrščanje izkazov poslovnega izida za zunanje poročanje,
- osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje,
- obvezna razkritja.

Izkaz poslovnega izida lahko gospodarska družba sestavi v eni od dveh stopenjskih različic²⁶ in sicer v I. različici ali v II. različici. Slovenski računovodski standardi dajejo prednost I. različici.

Gospodarska družba si sama izbere tisto različico izkaza poslovnega izida, ki ji najbolj ustreza, tudi glede mednarodnih stikov. Izbrano različico je gospodarska družba dolžna uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje.

V primeru, če gospodarska družba izbere izkaz poslovnega izida po I. različici, mora v prilogi k temu izkazu pojasniti naslednje postavke:

- stroške po funkcionalnih skupinah, kot so :
 - nabavna vrednost prodanega blaga in proizvodjalni stroški prodanih proizvodov,
 - stroški prodajanja,
 - stroški splošnih dejavnosti,

vse z vštetimi ustreznimi stroški amortizacije.

V primeru, če gospodarska družba izbere izkaz poslovnega izida po II. različici, mora v prilogi k temu izkazu pojasniti naslednje postavke:

- stroške po naravnih vrstah, kot so :
 - nabavna vrednost prodanega blaga in materiala,
 - stroški porabljenega materiala,

²³ 2. točka 51. člena Zakona o gospodarskih družbah in SRS 25.1.

²⁴ 56. člen Zakona o gospodarskih družbah.

²⁵ 62. člen Zakona o gospodarskih družbah.

- stroški storitev,
- stroški plač,
- stroški socialnih zavarovanj (posebej stroški pokojninskih zavarovanj v pojasnilu),
- stroški amortizacije,
- prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih,
- prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih.

V primeru, če gospodarska družba ne sestavlja izkaza gibanja kapitala, je v prilogi k izkazu poslovnega izida ali kot dodatek k izkazom²⁷ dolžna izdelati prilogo bilančni dobiček .

V Slovenskem računovodskem standardu 25 je opredeljeno razkrivanje postavk v izkazu poslovnega izida in sicer morajo vsebovati informacije o:

- podlagah za merjenje gospodarskih kategorij,
- uporabljenih računovodskih usmeritvah; vrstah sprememb računovodskih usmeritev ter razlogih zanje,
- dodatne pojavih, ki vplivajo na pošteno predstavitev.

Razkritja v zvezi s posameznimi kategorijami v izkazu poslovnega izida morajo ustrezati zahtevam, pojasnjenim v SRS 13-19, in sicer:

- SRS 13 - Stroški amortizacije: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: uporabljene metode amortiziranja; upoštevane dobe koristnosti ali amortizacijske stopnje; letno amortizacijo, razporejeno na posamezna obračunska obdobja;
- SRS 14 - Stroški materiala in storitev: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: način pripoznanja posameznega stroška;
- SRS 15 - Stroški dela in stroški povračil zaposlenecv: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: imena članov uprave ter njihovih zaslužkov in deležev v dobičku, ki jim pripadajo; morebitne dodatne zahteve zaposlencev po izplačilih, na podlagi določb zakona, kolektivne pogodbe;
- SRS 16 - Stroški po vrstah, mestih in nosilcih: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: metodo, po kateri so ugotovljeni stroški, ki so podlaga za izbrano vrednotenje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje;
- SRS 17 - Odhodki: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: metodo merjenja odhodkov; vrste odhodkov;

²⁶ Določba v SRS 25.4

²⁷ 7. točka 62. člena Zakona o gospodarskih družbah.

- SRS 18 - Prihodki: gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti: metodo merjenja prihodkov; vrste prihodkov;
- SRS 19 - Vrste poslovnega izida in finančnega izida: razkritja se navezujejo na posamezni poslovni izid oziroma finančni izid.

3.2.1.3. Razkritja postavk v izkazu finančnega izida

Izkaz finančnega izida prikazuje gibanje odtokov in pritokov ali prejemkov in izdatkov v poslovnem letu ter pojasnjuje spremembe v stanju denarnih sredstev in je sestavni del letnega poročila gospodarskih družb²⁸, ki so po 54. členu Zakona o gospodarskih družbah zavezane k reviziji računovodskih izkazov.

Izkaz finančnega izida lahko gospodarska družba sestavi na osnovi dveh metod:

♦ posredni metodi²⁹, gospodarska družba ga sestavi na podlagi podatkov v dveh zaporednih bilancah stanja v izkazu poslovnega izida in dodatnih podatkov za vmesno obdobje, na osnovi tega izračuna podatke o pritokih in odtokih – Slovenski računovodski standardi imenujejo to II. različica izkaza finančnega izida

♦ po neposredni metodi³⁰, gospodarska družba ga sestavi, če ima podatke o prejemkih in izdatkih – Slovenski računovodski standardi imenujejo to I. različica izkaza finančnega izida.

Posredni izkaz finančnega izida, ki je v skladu s prevladujočima okviroma računovodskega poročanja - MRS in GAAP - v tujini najpogostejši, dejansko ni usmerjen v ugotavljanje denarnih tokov obračunskega obdobja, temveč v ugotavljanje finančnih tokov. Ni namreč nujno, da so vse prikazane spremembe sredstev oziroma obveznosti do virov sredstev neposredna posledica denarnih tokov (na primer oblikovanje popravka vrednosti sredstev) (Petrič, 2003, str. 81).

Slovenski računovodski standardi dajejo prednost različici I. izkaza finančnega izida oziroma izkazu finančnega izida po neposredni metodi.

Izkaz finančnega izida, sestavljen po neposredni metodi, prikazuje neposredne finančne (tj. denarne) tokove, to je prejemke in izdatke v izbranem obdobju. Prejemki pomenijo neposredno povečanje denarnih sredstev, izdatki pa neposredno zmanjšanje denarnih sredstev na transakcijskem računu podjetja. Če so prejemki v obdobju večji od izdatkov, bodo denarna

²⁸ 56. člen Zakona o gospodarskih družbah.

²⁹ SRS 26.3

³⁰ SRS 26.2

sredstva konec obdobja večja kot na začetku obdobja, če so večji izdatki, pa se bodo denarna sredstva zmanjšala (Petrič, 2003, str. 82).

Neposredni izkaz finančnega izida tudi ne povzroča večjih dodatnih stroškov in truda, saj računovodstvo že tako ali tako spremlja denarni tok plačilnega prometa in ga lahko s sodobno tehnologijo spremlja tudi po posameznih področjih poslovanja. Na podlagi take razdelitve lahko vlagatelji in posojilodajalci presodijo, kateri odseki podjetja:

- nadpovprečno pripomorejo k pozitivnemu čistemu denarnemu toku poslovanja;
- so v fazi razvoja z negativnim čistim denarnim tokom poslovanja in velikimi potrebami po dodatnih denarnih sredstvih za naložbe in dodatnih virih financiranja;
- so postali zreli (malo pripomorejo k pozitivnemu čistemu denarnemu toku poslovanja in imajo majhne potrebe po dodatnih virih financiranja);
- so opuščeni oziroma namenjeni prodaji (Petrič, 2003, str.82).

Sestavljeni izkaz finančnega izida, tako po I. različici kot po II. različici, ima lahko obliko uravnotežene bilance finančnega izida ali zaporednega stopenjskega izkaza finančnega izida.

Obvezna razkritja po Slovenskih računovodskih standardih k izkazu finančnega izida so:

1. ali je izkaz finančnega izida sestavljen po I. različici ali po II. različici;
2. v dodatku k izkazu finančnega izida je potrebno prikazati izključene pritoke in odtoke, ki niso povezani s prejemki in izdatki:
 - ◆ povečanje opredmetenih osnovnih sredstev, ki je povezano s hkratnim povečanjem osnovnega kapitala s stvarnimi vložki,
 - ◆ povečanje nevplačanega vpisanega kapitala, povezano s hkratnim povečanjem osnovnega kapitala,
 - ◆ vse ostale pomembnejše spremembe na strani naložbenja in financiranja brez posredovanja denarnih sredstev.

Gospodarska družba se lahko odloči tudi za dodatna prostovoljna razkritja.

1. razkrije posamezno sestavo in zneske denarnih sredstev in njihovih ustreznikov ali
2. vpliv tečajnih razlik na stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov.

3.2.1.4. Razkritja postavk v izkazu gibanja kapitala

Izkaz gibanja kapitala nam prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala v posameznem poslovnem letu, skupaj s poravnavanjem izgube in uporabo čistega dobička gospodarske družbe in je sestavni del letnega poročila gospodarskih družb³¹, ki so po 54. členu Zakona o gospodarskih družbah zavezane k reviziji računovodskih izkazov.

³¹ 56. člen Zakona o gospodarskih družbah.

Izkaz gibanja kapitala lahko gospodarska družba sestavi v dveh različnih oblikah³² in sicer:

- ♦ I. različica, ki prikazuje le razdelitev čistega dobička kot sestavino kapitala oziroma poravnava čiste izgube kot odbitne postavke od kapitala,
- ♦ II. različico, ki prikazuje vse sestavine kapitala, zajete v bilanco stanja, lahko so zajete v skupinah ali posamično.

Tako sestavljen izkaz gibanja kapitala, ne glede na I. različico ali II. različico, ima lahko obliko ločenih razpredelnic sprememb za vsako sestavino kapitala ali pa obliko sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala.

Slovenski računovodski standardi dajejo prednost obliki sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala.

Priloga³³ k izkazu gibanja kapitala je bilančni dobiček kot pravno opredeljena odločitvena kategorija iz Zakona o gospodarskih družbah.

Gospodarske družbe, v katerih odloča o bilančnem dobičku skupščina³⁴, morajo v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah pri poročanju skupščini predstaviti:

- a) čisti dobiček / izgubo poslovnega leta,
- b) plus preneseni čisti dobiček / preneseno izgubo,
- c) plus zmanjšanje kapitalskih rezerv,
- d) plus zmanjšanje rezerv iz dobička,
- e) minus povečanje rezerv iz dobička (zakonskih rezerv, rezerv za lastne deleže in statutarnih rezerv po sklepu uprave ob sestavljanju letnega poročila; drugih rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta) ter
- f) bilančni dobiček / bilančno izgubo, ki ga/jo skupščina razporeja med delničarje, druge rezerve, prenos v naslednje leto in druge namene.

S tem je omogočeno, da se na skupščini³⁵ lahko razdeli:

- le manj kot čisti dobiček poslovnega leta, če se morajo povečati rezerve iz dobička in ni drugih povečanj,
- da se lahko razdeli tudi več kot čisti dobiček poslovnega leta, če se uporabijo še preneseni čisti dobiček, kapitalске rezerve ali rezerve iz dobička.

³² Določba SRS 27.2.

³³ 8. točka 62. člena Zakona o gospodarskih družbah.

³⁴ Določba SRS 30.27; pri tem je pomembno, da je potrebno odločitve skupščine knjižiti v novem poslovnem letu, medtem ko se odločitve uprave in nadzornega sveta upoštevajo že v tekočem poslovnem letu. Pri javni objavi letnega poročila pa morajo biti odločitve skupščine zajete v pojasnilih k računovodskim izkazom, tako da jih je mogoče preučevati.

³⁵ V 228. členu Zakona o gospodarskih družbah je določena »Uporaba čistega dobička in bilančnega dobička«, pogoji uporabe, vrstni red uporabe, funkcija, delničarjev, funkcija uprave, funkcija nadzornega sveta in funkcija skupščine.

Bilančna izguba je lahko manjša od izgube poslovnega leta, če jo je mogoče poravnati:

- s prenesenim čistim dobičkom iz prejšnjih let,
- z zmanjšanjem kapitalskih rezerv oziroma rezerv iz dobička;

oziroma lahko je večja od izgube poslovnega leta, če ji je treba prišteti še izgubo, preneseno iz prejšnjih let in ni drugih zmanjšanj.

Obvezna razkritja k izkazu gibanja kapitala so:

1. pojasnitev razlogov za vsako spremembo posamezne gospodarske kategorije ter povezanost premikov v kapital in iz kapitala s spremembami gospodarskih kategorij v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida³⁶;
2. spremembe rezerv, splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala, posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala³⁷;
3. način delitve čistega dobička in poravnavo čiste izgube, ko računovodske izkaze sprejme ustrezen organ³⁸;
4. deleži v dobičku, ki jih skupščina določi tistim, ki niso lastniki³⁹;
5. povečanje in zmanjšanje kapitalskih rezerv in sicer zneski, ki so bili v poslovnem letu pripisani ali odpisani⁴⁰;
6. povečanje in zmanjšanje rezerv iz dobička in sicer vse tiste postavke, ki so bile knjižene za preteklo leto na podlagi sklepa skupščine o uporabi bilančnega dobička preteklega poslovnega leta⁴¹.

3.2.2. Obvezna razkritja po Zakonu o gospodarskih družbah

V 65. členu Zakona o gospodarskih družbah so predpisani podatki, ki jih mora pojasniti gospodarska družba. Obširnost pojasnil oziroma razkritij je odvisna od velikosti gospodarske družbe.

Zakon o gospodarskih družbah v 52. člen⁴², ki opredeljuje razvrstitev gospodarskih družb glede na njihovo velikost, in sicer:

- majhne družbe
- srednje družbe
- velike družbe.

³⁶ SRS 27.11.

³⁷ SRS 27.12.

³⁸ SRS 27.12.

³⁹ SRS 15.21.

⁴⁰ Dvanajsti odstavek 60. člen Zakona o gospodarskih družbah.

⁴¹ Trinajsti odstavek 60. člena Zakona o gospodarskih družbah.

⁴² Sedmo poglavje Zakona o gospodarskih družbah.

Pri razvrščanju družb na njihovo velikost, se kot merilo po Zakonu o gospodarskih družbah uporabljajo naslednji kriteriji:

- povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu,
- čisti prihodki od prodaje v zadnjem poslovnem letu,
- vrednost aktive ob koncu poslovnega leta.

3.2.2.1. Obvezna razkritja po Zakonu o gospodarskih družbah za majhne družbe

Majhna družba⁴³ je družba, ki izpolnjuje dve od naslednjih meril:

- povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu ne presega 50,
- čisti prihodki od prodaje v zadnjem poslovnem letu so manjši od 1.000.000,00 tolarjev,
- vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 500.000.000,00 tolarjev.

Glede na zakonske zahteve za sestavo in obseg razkritij v letnem poročilu, delimo majhne gospodarske družbe na:

- majhne gospodarske družbe, katerih vrednostni papirji ne kotirajo na borzi in so po Zakonu o gospodarskih družbah zavezane k reviziji ter
- majhne gospodarske družbe, ki niso zavezane k reviziji.

Pri majhnih družbah, ki niso zavezane k reviziji lahko govorimo že o letnem poročilu v smislu poslovnega poročila gospodarske družbe.

Letno poročilo je sestavljeno iz:

- bilance stanja, kot jo določa SRS 24.9,
- izkaza poslovnega izida, kot ga določa SRS 25 in ki ima prilogo bilančni dobiček,
- priloge s pojasnili k izkazu,
- poslovnega poročila.

Vsaka gospodarska družba lahko v skladu s svojimi potrebami znotraj zahtevane razčlenitve kategorij uvede tudi podkategorije.

V 65. členu Zakona o gospodarskih družbah so opredeljena obvezna razkritja in sicer je v tretjem odstavku določeno, da majhnim družbam v prilogi k izkazu ni potrebno razkriti oziroma pojasniti:

- podatke iz 7. - 19. točke prvega odstavka 65. člena;
- podatke iz drugega stavka četrtega odstavka 62. člena Zakona o gospodarskih družbah.

Vendar pa morajo podatke iz 9. in 10. točke prvega odstavka 65. člena prikazati skupno za vse postavke obveznosti.

⁴³ V skladu s 52. členom Zakona o gospodarskih družbah.

Zaradi zmanjšanja zakonskih zahtev so letna poročila teh gospodarskih družb veliko manj obsežna kot letna poročila ostalih družb.

3.2.2.2. Obvezna razkritja po Zakonu o gospodarskih družbah za srednje in velike družbe

Srednja družba⁴⁴, je družba, ki ni majhna družba in ki izpolnjuje dve od naslednjih meril:

- povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu ne presega 250,
- čisti prihodki od prodaje v zadnjem poslovnem letu so manjši od 4.000.000,00 tolarjev,
- vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 2.000.000.000,00 tolarjev.

Za srednje družbe velja izjema v 65. členu Zakona o gospodarskih družbah in sicer jim ni potrebno razkriti v prilogi k izkazu podatkov iz 12. točke prvega odstavka tega člena. Pri javni objavi poslovnega poročila pa lahko dodatno opustijo naslednje podatke:

- podatke iz 7., 9., 10. in 15. točke prvega odstavka tega člena;
- podatke iz drugega stavka četrtega odstavka 62. člena Zakona o gospodarskih družbah, vendar morajo podatke iz 9. in 10. točke prvega odstavka tega člena prikazati skupno za vse postavke obveznosti.

V skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi, ima pri zunanjem poslovnem poročanju:

- bilanca stanja obliko, kot jo določa SRS 24.8,
- izkaz poslovnega izida obliko, kot jo določa SRS 25.5 ali 25.6,
- izkaz finančnega izida obliko, kot jo določa SRS 26.6 ali 26.9,
- izkaz gibanja kapitala poljubno obliko, ki omogoča predstavitev sprememb, obravnavanih v SRS 27.

Velika družba je družba, ki ni niti majhna niti srednje velika družba.

V vsakem primeru so velike družbe banke, zavarovalnice, družbe, ki so dolžne izdelati konsolidirano letno poročilo⁴⁵.

Velike družbe so v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah in Slovenskimi računovodskimi standardi dolžne razkriti vsa obvezna razkritja, ki so predpisana z zakonom saj so vse te družbe zavezane k reviziji svojih letnih poročil.

⁴⁴ V skladu s 52. členom Zakona o gospodarskih družbah.

⁴⁵ Obveznost izdelave konsolidiranega letnega poročila opredeljuje 53. člen Zakona o gospodarskih družbah.

V skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi, ima pri zunanjem poslovnem poročanju:

- bilanca stanja obliko, kot jo določa SRS 24.4,
- izkaz poslovnega izida obliko, kot jo določa SRS 25.5 ali 25.6,
- izkaz finančnega izida obliko, kot jo določa SRS 26.6 ali 26.9,
- izkaz gibanja kapitala poljubno obliko, ki omogoča predstavitev sprememb, obravnavanih v SRS 27.

Vsaka gospodarska družba lahko v skladu s svojimi potrebami znotraj zahtevane razčlenitve kategorij uvede tudi podkategorije.

V 53. členu Zakona o gospodarskih družbah je opredeljeno konsolidirano letno poročilo.

Družba s sedežem v Republiki Sloveniji, ki je nadrejena družba eni ali več družbam s sedežem v Republiki Sloveniji ali izven nje (podrejene družbe), mora izdelati tudi konsolidirano letno poročilo, če so bodisi nadrejena družba bodisi ena ali več podrejenih družb organizirane kot kapitalske družbe oziroma v drugi istovrstni pravnoorganizacijski obliki po pravu države sedeža družbe.

Družba je nadrejena družba⁴⁶ drugi družbi (podrejeni družbi) po prvem odstavku 53. člena Zakona o gospodarskih družbah:

1. če ima večino glasovalnih pravic v drugi družbi, ali
2. če ima pravico imenovati oziroma odpoklicati večino članov uprave ali nadzornega sveta druge družbe, ali
3. če ima pravico izvrševati prevladujoč vpliv nad drugo družbo na podlagi podjetniške pogodbe oziroma na podlagi drugega pravnega temelja, ali
4. če ima v drugi družbi najmanj 20 % glasovalnih pravic in je bila večina članov uprave ali nadzornega sveta te družbe, ki so opravljali to funkcijo v preteklem poslovnem letu in jo še opravljajo takrat, ko je treba izdelati konsolidirana poročila, imenovana izključno zaradi izvrševanja glasovalnih pravic nadrejene družbe, ali
5. če je delničar oziroma družbenik v drugi družbi in če na podlagi dogovora z drugim delničarjem oziroma družbenikom te družbe nadzoruje večino glasovalnih pravic v tej družbi, ali
6. če je udeležena v kapitalu druge družbe z najmanj 20 % in
 - bodisi dejansko izvršuje prevladujoč vpliv v tej družbi
 - bodisi sta obe s to družbo podrejene enotnemu vodenju druge nadrejene družbe.

⁴⁶ Po Pojmovniku računovodstva, financ in revizije je obvladujoča družba, matična družba (controlling company, parent company) gospodarska družba, ki zaradi svojega deleža v kapitalu drugih gospodarskih družb ali zaradi česa drugega neposredno ali posredno vpliva na odločitve v njih, tako, da so odvisne družbe (Turk, 2002, str. 385).

Praviloma matična podjetja ustanovljajo odvisna podjetja izven njihovega lokalnega območja (Hočevar, 1997, str. 129). Za matično podjetje je zelo pomembno, da poleg računovodskih informacij za spremljanje poslovanja odvisnih podjetij uporabljajo tudi neračunovodske informacije (Hočevar, 1997, str. 140).

3.2.2.3. Obvezna razkritja po Zakonu o gospodarskih družbah za gospodarske družbe, ki so zavezane k konsolidiranim računovodskim izkazom

V četrti točki 53. člena Zakona o gospodarskih družbah je določeno, da mora konsolidirano letno poročilo izkazovati resničen in pošten prikaz finančnega položaja in poslovnega izida vseh družb, ki so vključene v konsolidacijo kot celote.

Konsolidirano letno poročilo je v skladu s peto točko 53. člena Zakona o gospodarskih družbah sestavljeno iz:

- konsolidirane bilance stanja,
- konsolidiranega izkaza poslovnega izida,
- priloge h konsolidiranim izkazom,
- konsolidiranega izkaza gibanja kapitala,
- konsolidiranega izkaza finančnega izida,
- poslovnega poročila družb, ki so vključene v konsolidacijo.

Priloga oziroma razkritja k skupinskim izkazom vsebuje vsa razkritja, kot jih vsebuje priloga oziroma razkritja k izkazom obvladujočega podjetja. Prav tako je treba poznati pomembne zadeve za skupino podjetij ter naravo in stopnjo pomembnosti. Poleg razkritij matične družbe pa je treba dodatno razkriti še:

- pobotanje dolgoročnih finančnih naložb in terjatev ter nastanek uskupinjevalnih razlik (SRS 3.52 in 5.37);
- pobotanje posameznih sestavin kapitala s sestavinami sredstev drugih podjetij v skupini in nastanek uskupinjevalnega popravka kapitala (SRS 8.46);
- pobotanje dolgoročnih in kratkoročnih dolgov ter nastanek uskupinjevalnih razlik (SRS 9.49 in 11.45);
- nastanek morebitnih uskupinjevalnih razlik pri dolgoročnih rezervacijah.

Priloga oziroma razkritja k skupinskim izkazom vsebuje vsa razkritja, kot jih vsebuje priloga oziroma razkritja k izkazom obvladujočega podjetja. Prav tako je treba poznati pomembne zadeve za skupino podjetij ter naravo in stopnjo pomembnosti. Poleg razkritij matične družbe pa je treba dodatno razkriti še:

- pobotanje dolgoročnih finančnih naložb in terjatev ter nastanek uskupinjevalnih razlik (SRS 3.52 in 5.37);

- pobotanje posameznih sestavin kapitala s sestavinami sredstev drugih podjetij v skupini in nastanek uskupinjevalnega popravka kapitala (SRS 8.46);
- pobotanje dolgoročnih in kratkoročnih dolgov ter nastanek uskupinjevalnih razlik (SRS 9.49 in 11.45);
- nastanek morebitnih uskupinjevalnih razlik pri dolgoročnih rezervacijah in kratkoročnih časovnih razmejitvah (SRS 10.39 in 12.33) (Hrovat, 2003, str. 200).

V skladu s 57. členom Zakona o gospodarskih družbah mora letno poročilo izkazovati resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida. Če uporaba 58. - 66. člena Zakona o gospodarskih družbah in Slovenskih računovodskih standardov ne zadošča za resničen in pošten prikaz poslovanja gospodarske družbe, mora priloga k izkazu obsegi ustrezna pojasnila. V primeru, če gospodarska družba opusti uporabo posamezne določbe od 58. - 66. člena Zakona o gospodarskih družbah, je v prilogi k računovodskim izkazom potrebno pojasniti razloge za opustitev uporabe posamezne določbe. Poleg tega je potrebno v prilogi opisati, kakšne učinke bi imela uporaba take določbe na prikaz premoženja in obveznosti gospodarske družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida.

V 58. členu Zakona o gospodarskih družbah so zahtevana splošna pravila o členitvi izkazov in sicer je postavljena zahteva, da mora gospodarska družba na enak način členiti postavke v izkazih poslovnega izida in bilancah stanja za posamezna poslovna leta. V primeru spremembe načina členitve posameznih postavk, je potrebno v dodatku k računovodskim izkazom na to posebnost opozoriti in pojasniti razloge, ki so privedli do takšne odločitve.

V nadaljevanju predstavljam tabelo postavk razkritij v konsolidiranih računovodskih izkazih, ki so jih razkrile gospodarske družbe iz Slovenije, ki so po zakonu zavezane izdelati konsolidirana letna poročila.

Tabela 2: Pregled razkritij v konsolidiranih letnih poročilih 2003

SESTAVA LETNEGA POROČILA SKUPINE 2003 / RAČUNOVODSKEGA	SKUPINA MERCATOR D.D.	SKUPINA KRKA D.D.	SKUPINA GORENJE D.D.	SKUPINA PETROL D.D.	SKUPINA KOLINSKA D.D.
Predstavitev skupine					
- predstavitev skupine	√	√	√	√	/
- odvisna podjetja v državi	√	√	√	√	√
- odvisna podjetja v tujini	√	√	√	√	√
- organi podjetij v skupini	√	√	/	/	/
- načrti za 2004	√	/	/	/	√
- št.zap. v podj.v skupini	√	√	/	√	√
Načela sestavljanja konsolidiranih računovodskih izkazov					
- računovodske usmeritve	√	√	√	√	/
- preračun rač.izkazov odvisnih podjetij	√	√	√	√	√
- načela konsolidacije in izločitve	√	√	√	√	/
Revizorjevo poročilo	√	√	√	√	√
Konsolidirana bilanca stanja	√	√	√	√	√
Kon.izkaz poslovnega izida	√	√	√	√	√
Kon. izkaz finančnega izida	√	√	√	√	√
Kon. izkaz gibanja kapitala	√	√	√	√	√
Bilančni dobiček	√	√	√	√	√
Razčlenitve in pojasnila h konsolidiranim računovodskim izkazom					
bilanci stanja	√	√	√	√	√
izkaza poslovnega izida	√	√	√	√	√
izkaza finančnega izida	√	√	√	√	√
izkaza gibanja kapitala	√	√	√	√	√
bilančni dobiček	√	√	√	√	√
Splošna in druga razkritja					
- podatki o obvladujočem podjetju	√	√	√	/	√
- narava poslovanja in pomembnejše dejavnosti	√	√	/	/	√
- podatki o zaposlenih	√	√	√	√	√
Priloge					
- kon. bilanca stanja - razširjena oblika po SRS	/	√	/	/	/
- kon. izkaz poslovnega izida - razširjena oblika po SRS	/	√	/	/	/
- kon. izkaz poslovnega izida v skladu z MSRP	/	/	√	/	/
- konsolidirana bilanca stanja v skladu z MSRP	/	/	√	/	/
- konsolidiran izkaz denarnih okov v skladu z MSRP	/	/	√	/	/
- konsolidiran izkaz gibanja kapitala v skladu z MSRP	/	/	√	/	/
- kazalniki poslovanja *	√	√	√	√	/

LEGENDA:

- √ - kazalnik je razkrit v letnem poročilu 2003
- / - kazalnik ni razkrit v letnem poročilu 2003
- * - kazalniki so enaki kot v letnem poročilu gospodarske družbe

Vir: Letno poročilo 2003 Mercator d.d., Letno poročilo 2003 Krka d.d., Letno poročilo 2003 Gorenje d.d., Letno poročilo 2003 Petrol d.d., Letno poročilo Kolinska d.d.

Iz tabele je razvidno, da vse gospodarske družbe niso v razkritja zajela vseh razkritij ter da so priloge, k konsolidiranim računovodskim izkazom različne.

3.2.3.4. Vloga nadzornega sveta v gospodarski družbi

Veliko družb, ki so zavezane k reviziji, ima tudi nadzorni svet⁴⁷.

Nadzorni svet je v skladu s Zakonom o gospodarskih družbah⁴⁸ dolžan pregledati letno poročilo družbe in podati svoje mnenje.

Uprava pa je dolžna nadzornemu svetu pripraviti in predstaviti letno poročilo.

Nadzorni svet mora preveriti sestavljeno letno poročilo in predlog za uporabo bilančnega dobička, ki mu ju je predložila uprava. Po Zakonu o gospodarskih družbah (ZGD) ima vsak član nadzornega sveta pravico pregledati in preveriti vse podlage za letno poročilo, ki mu jih mora družba na njegovo zahtevo predložiti, če nadzorni svet ne odloči drugače. Ta pravica vsakega člana nadzornega sveta ne spreminja splošne ureditve razmerja med upravo in nadzornim svetom pri postavljanju vprašanj in pridobivanju informacij. Član nadzornega sveta namreč ne more sam mimo nadzornega sveta od uprave zahtevati informacij, ker je to v pristojnosti nadzornega sveta kot organa delniške družbe. Zato člani nadzornega sveta predlagajo, naj nadzorni svet kot organ sprejme sklep, s katerim od uprave zahteva, da mu izroči vse podlage za sprejetje letnega poročila. Ena izmed glavnih pristojnosti nadzornega sveta je nadzor nad vodenjem poslov družbe, ki ga lahko opravlja na več načinov. Eden izmed njih je pregledovanje poročil, ki jih mora uprava pošiljati nadzornemu svetu, najpomembnejše pa je letno poročilo. Letno poročilo uprava naslovi na predsednika nadzornega sveta. Nadzorni svet kot organ delniške družbe mora na podlagi preverjanja letnega poročila sestaviti pisno poročilo za skupščino, ki ga podpiše predsednik nadzornega sveta družbe. Pri preverjanju letnega poročila ima lahko nadzorni svet svetovalce oziroma komisijo, katere člani so strokovno usposobljeni, da bodo lahko redno in celostno spremljali vodenje poslovnih knjig in druge dokumentacije družbe. Komisija bo pripravila gradivo za sejo nadzornega sveta, ki bo poročilo o pregledu dokončno sprejel (Horvat, 2003, str. 10).

⁴⁷ Da je gospodarska družba zavezana k reviziji ni pogoj, da ima nadzorni svet. Nadzorni svet ima lahko tudi majhna gospodarska družba, ki ni zavezana k reviziji. Ali ima gospodarska družba nadzorni svet ali skupščino je določeno v internih aktih družbe, ki jih mora gospodarska družba upoštevati poleg ostale predpisane zakonodaje.

⁴⁸ 274. člen Zakona o gospodarskih družbah opredeljuje pristojnosti nadzornega sveta v zvezi z letnim poročilom.

Dolžnosti in pristojnosti skupščine določa Zakon o gospodarskih družbah⁴⁹.

3.3. PROSTOVOLJNA RAZKRITJA

Prostovoljna razkritja so razkritja, za katera se gospodarska družba odloči sama. Interesi pri odločitvah o prostovoljnih razkritjih so lahko različni, največkrat pa prevladuje interes po dodatni predstavitvi prednostih in sposobnosti gospodarske družbe in želji po čim boljšem prepoznavanju na trgu. V okviru prostovoljnih razkritij, lahko gospodarska družba predstavi vse tiste informacije, ki se ji zdijo pomembne oziroma za katere ima interes po predstavitvi.

Prostovoljna razkritja lahko na grobo razdelimo v več delov, in sicer na prostovoljna razkritja, ki se nanašajo na:

- ◆ predstavitev podjetja,
- ◆ kratke poudarke pri pomembnih obveznih razkritjih,
- ◆ kratke opombe, ki se nanašajo na poslovanje v preteklem letu pri gospodarskih kategorijah, ki so pomembne za tekoče poslovno leto,
- ◆ kratke predstavitve gospodarskega gibanja,
- ◆ kratke predstavitve prodaje,
- ◆ kratke predstavitve delničarjev,
- ◆ kratke predstavitve zaposlencev,
- ◆ kratke predstavitve plana poslovanja,
- ◆ kratko mnenje predsednika nadzornega sveta o poslovanju in o planu poslovanja,
- ◆ drugo.

Večina gospodarskih družb se odloči in prostovoljna razkritja predstavi v poslovnem poročilu gospodarske družbe, medtem ko v računovodskem poročilu gospodarske družbe predstavi obvezna razkritja. Na ta način dobi letno poročilo gospodarske družbe zaokroženo celoto, ki daje uporabniku letnega poročila pregled nad delovanjem gospodarske družbe, njeno vizijo, strategijo in ostale pomembne poslovne podatke.

Pri predstavljanju prostovoljnih razkritij lahko izdelovalci uporabijo tudi ostale predstavitvene inštrumente. Večino so vse predstavitve podkrepljene grafično, slikovno in nemalokdaj so dodani hudomušni spremljajoči teksti.

⁴⁹ V 282. členu Zakona o gospodarskih družbah so opredeljene pristojnosti skupščine.

Primer 5: Hudomušen pristop k prostovoljnim razkritjem

Pred vsakim poglavjem je napisan recept, ki ga lahko uporabimo v kuhinji. V poglavju 8.2. Analiza poslovanja je predstavljeno pod točko 8.2.3. Premoženjsko finančno stanje in sestava financiranja z grafično predstavitevjo, vendar so grafi organizirani kot krožniki, ki imajo poleg žlico. Sestava sredstev je predstavljena zelo podrobno in obenem na precej hudomušen način.

Vir: Letno poročilo 2003, Kolinska d.d., 2003.

V zgoraj navedenem primeru so predstavljeni in uporabljeni tudi ostali predstavitveni inštrumenti, ki poživijo podobo letnega poročila.

Gospodarske družbe se vedno pogosteje odločajo za vključitev dodatnih prostovoljnih informacij v svoja letna poročila. Za prostovoljna razkritja se odločajo, ker želijo izboljšati oziroma zgraditi svoj ugled, pridobiti konkurenčne prednosti, vplivati na uporabnike njihovih letnih poročil in podobno. V zadnjih letih v svetu v okviru prostovoljnih razkritij informacij v letnih poročilih podjetij opozarjajo na razkritja o socialni dejavnosti podjetja, predvsem pa na razkritja o ravnanju z okoljem (Žerovnik, 2002, str. 22).

Obseg in stopnja razkritij pri okoljskem poročanju sta danes še vedno prepuščena presoji in dobri volji podjetij, že v kratkem pa se v Evropi na tem področju napovedujejo pomembne spremembe. Priprava okoljskega poročila v razvitem svetu ni več nobena novost, število podjetij, ki pripravljajo tako poročilo pa v zadnjem desetletju strmo narašča. Okoljsko poročanje danes ni več omejeno le na težko industrijo in velike onesnaževalce, kot so denimo kemična industrija in rudarstvo, ampak vse bolj prodira tudi na druga področja gospodarstva, recimo živilsko industrijo, promet in celo v storitvena podjetja (Drevenšek, 2003, str. 120).

Poleg obveznih kazalnikov lahko gospodarska družba predstavi tudi nekatere svoje kazalnike.

Kazalniki s strateške usmeritve finančnega vidika za vsako od posameznih strategij v kateri se nahaja gospodarska družba (strategija rast, zrelosti, upadanja). Poznamo tri kazalnike, ki ženejo poslovno strategijo, in sicer:

- rast in splet prihodkov,
- zmanjšanje stroškov/izboljševanje produktivnosti,
- izraba sredstev/naložbena strategija (Kaplan, 2000, str. 61).

S pomočjo teh treh kazalnikov lahko gospodarska družba dobro pojasni, na kakšen način bo pristopila k razširitvi ponudbe izdelkov in storitev, kako se bo obrnila k novim strankam in trgom, pojasni svoj način spreminjanja programa izdelkov in storitev ter vse ostale pokazatelje, za katere želi, da bi bile z njimi seznanjene določene interesne skupine uporabnikov letnega poročila.

Zakaj se podjetja odločajo za prostovoljna razkritja? Odgovor je preprost. Razlog je isti kot pri uvajanju uravnoteženega merjenja uspešnosti, to je ustvarjanje razmer za pridobivanje večjega dobička. Naj pojasnimo nekaj koristi, ki so bistvenega pomena za uspešnost podjetja in so posledica prostovoljnih pojasnil v računovodskih poročilih. Te so:

1. vzpodbujanje zanimanja za združevanje,
2. vplivanje na potencialne investitorje,
3. dostop do izbranih skupin (okoljevarstvenikov),
4. predstavitev poslanstva,
5. povečevanje lojalnosti delničarjev,
6. povečevanje možnosti nove izdaje delnic,
7. pridobivanje najboljših kadrov, itn. (Kavčič, 1998, str.31).

Lahko rečemo, da se podjetje samo odloči, katera prostovoljna razkritja v letnem poročilu so primerna, pomembna in uporabna. Podjetja, ki se odločajo za prostovoljna razkritja, se želijo od drugih razlikovati po večji količini kakovostnih informacij o poslovanju, ponujenih zunanjim uporabnikom. Učinkovita prostovoljna razkritja lahko naložbenikom in upnikom ponudijo bolj pregledne (transparency) ter razumljive informacije o podjetju. Na splošno povedano, informativna razkritja pomagajo naložbenikom in drugim interesnim skupinam bolje razumeti:

- strategijo podjetja, vključno z informacijami o priložnostih in tveganjih,
- kritične dejavnike uspeha, ki so pomembni za prihodnost podjetja,
- tekmovalno okolje, znotraj katerega podjetje posluje, in okvir, znotraj katerega sprejema odločitve ter
- korake, ki jih podjetje uresničuje, da bi zagotovilo stalne rezultate (Horvat, 2003, str. 239-240).

4. SKLEP

Poglavitni cilj delovanja gospodarskih družb je ustvarjanje čim večjega dobička ter poslovne uspešnosti.

Primerjava med posameznimi gospodarskimi družbami glede na njihovo velikost⁵⁰ nam pokaže, da jim njihova velikost opredeljuje njihov način delovanja in poročanja o svojem poslovanju v okviru zakonskih omejitev, poleg teh omejitev pa se lahko gospodarska družba opredeli tudi za dodatna prostovoljna razkritja. Pri tem ne sme pozabiti na pomen njihove informacijske vrednosti in seveda na pomen poslovne skrivnosti.

Z vidika letnega poročila gospodarske družbe in razkritja, ki so predstavljena v njem, je enota poročanja celotna gospodarska družba, ki pa se v okviru letnega poročila lahko razdeli na svoje pod enote.

Sestavni del računovodskega poročila so poleg računovodskih izkazov tudi pojasnila k računovodskim izkazom oziroma razkritja. Zakon o gospodarskih družbah in Slovenski računovodski standardi predpisujejo obvezna razkritja ter to katera obvezna razkritja mora posamezna gospodarska družba⁵¹ obvezno vključiti v svoje računovodske izkaze.

Družbe se ne odločajo le za prikaz obveznih razkritij, temveč se velikokrat odločijo tudi za prostovoljna razkritja, kajti s poročili želijo prikazati tudi svoje prednosti in sposobnosti ter sporočiti tiste informacije, za katere želijo, da jih prejmejo posamezne skupine uporabnikov.

V primeru gospodarskih družb so pomembnejša podrobna razkritja, kot jih morajo obvezno nuditi letni računovodski izkazi, da bi lahko vsebinsko ovrednotili, kako uspešna je bila gospodarska družba pri svojem poslovanju, pri tem pa sestavljavci letnega poročila oziroma predstavljavci razkritij ne smejo zanemariti bistvenosti in pomembnosti poslovne skrivnosti oziroma posledic, ki jih lahko imajo preveč natančna in podrobna razkritja na bodoče poslovanje gospodarske družbe in na njeno konkurenčnost.

⁵⁰ Velikost glede na določbe 52. člena Zakona o gospodarskih družbah.

⁵¹ Glede na svojo velikost.

LITERATURA

1. Atrill Peter, McLaney Eddie: Accounting and finance for non-specialists. Harbow : Redwood Books, 1996. 407 str.
2. Atrill Peter, David Harvey, Edward Mclaney: Accounting for Business. Second edition. Oxford : Butterworth Heinemann, 1995. 430 str.
3. Blake John, Accounting Standards. Fifth edition. London : Pitman Publishing, 1995. 281 str.
4. Drevenšek Mojca: Pri okolju bo konec skrivnosti. Ljubljana : Gospodarski vestnik., 2003, 47, str. 120.
5. Hočevar Marko: Računovodsko informiranje za spremljanje poslovanja odvisnih podjetij. Zbornik referatov 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 140 – 160.
6. Horvat Tatjana: Računovodstvo: Letno računovodsko poročilo. Svetovalec iz gospodarskega vestnika, Ljubljana, 2001, 4, str. 70.
7. Horvat Tatjana: Priprava razkritij v letnem poročilu za gospodarske družbe. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 442 str.
8. Horvat Tatjana: Priprava poročila nadzornega sveta za skupščino. Finance, Ljubljana, 2003, 82, str. 10.
9. Horvat Tatjana: Javno ogledalo posloводства. Manager, Ljubljana, 2000, 1, str. 41.
10. Kaplan S.Robert, Norton P.David: Uravnoteženi sistem kazalnikov. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2000. 343 str.
11. Kavčič Slavka: Problemi poslovnih poročil iz računovodstva. Zbornik referatov 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 305 – 315.
12. Kavčič Slavka:«Več in bolje» pri izgrajevanju sodobnih računovodskih metod in modelov. 10. Forum odličnosti in mojstrstva. Otočec : Zveza ekonomistov Slovenije Društvo ekonomistov Dolenjske in Bele krajine, 1998, str. 24 – 35.

13. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za zunanje uporabnike. Zbornik referatov 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997a, str. 143 – 153.
14. Kavčič Slavka: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. 12. forum odličnosti in mojstrstva. Otočec : Zveza ekonomistov Slovenije Društvo ekonomistov Dolenjske in Bele krajine, 2000, str.106 – 114.
15. Kocbek Marjan: Letno poročilo, bilance in računovodski izkazi gospodarskih družb (temeljne bilančnopravne). Podjetje in delo, Ljubljana, 2003, 2, str. 22 – 31.
16. Lozej Marko: Nevarnosti razkrivanja konkurenčne prednosti. Finance. Ljubljana, 2003, 203, str. 24.
17. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 1356 str.
18. Needles E. Belverd, Marian Powers: Financial Accounting. Sixth Edition. New York, Boston: Houghton Mifflin Company, 1998. 820 str.
19. Nidorfer Matjaž: Ogorčenje zaradi letnih poročil. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2003, 26, str. 48.
20. Odar Marjan: Bilančno pravo in letno poročilo: Računovodski izkazi po Slovenskih računovodskih standardih. Podjetje in delo, Ljubljana, 2003, 6/7, str. 1173.
21. Petravs Stane: Razkrivanje podatkov: Velika podjetja se ne »slečejo«. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2000, 40, str. 31.
22. Petrič Tine: Orodje za ocenjevanje finančne moči . Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2003, 13, str. 81-82.
23. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, 319 str.
24. Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, Zveza računovodij in revizorjev Slovenije, 2002. 1082 str.
25. Turk Ivan al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997. 841 str.

26. Turk Ivan, Mednarodni vidiki računovodstva. Maribor : Založba obzorja Maribor, 1989. 315 str.
27. U.K. GAAP. Sixth Edition. London: Butterwordths Tolley, 1999. 2107 str.
28. U.S. GAAP. New York: Supplement Department, 2003. 1087 str.
29. Vežjak Blanka: Zakonsko zahtevana razkritja v letnih poročilih. Revizor, Ljubljana, 2002, 10, str. 29 – 48.
30. Wiley John: Statements of Financial Accounting Concepts. 2003/2004 Edition. London: Financial Accounting standards Board, 2003. 365 str.
31. Žerovnik Andreja: Vsebina letnega poročila. Diplomaska naloga. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 24 str.

VIRI

1. Letno poročilo 2003, Gorenje d.d. Velenje, 2003. 134 str.
[URL: http://gorenje.si/filelib/news/lp_2003.pdf], 30.06.2004
2. Letno poročilo 2003, Hoteli Palace d.d. Portorož, 2003. 70 str.
[URL: <http://hoteli-palace.si/SI/HoteliPalace.2003.pdf>], 30.06.2004
3. Letno poročilo 2003, Kolinska d.d. Ljubljana, 2003. 128 str.
[URL: <http://kolinska.si/dokuments/letnoporocilo.2003.pdf>], 30.06.2004
4. Letno poročilo 2003, Krka d.d. Novo mesto, 2003. 142 str.
[URL: <http://krka.si/pdf/si/lp/lp03.pdf>], 30.06.2004
5. Letno poročilo 2003, Mercator d.d. Ljubljana, 2003. 152 str.
[URL: http://mercator.si/podjetje/pdf/letno_porocilo_2003_slo.pdf], 30.06.2004
6. Letno poročilo 2003, Petrol d.d. Ljubljana, 2003. 189 str.
[URL: <http://petrol.si/petrol2003/slo>], 30.06.2004
7. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 32/98, 37/98, 84/98, 6/99, 54/99, 36/00-1687, 45/01).
8. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, 11/01).

PRILOGE

Priloga 1: 65. člen Zakona o gospodarskih družbah nam določa naslednje vrste razkritij

1. Metode, ki so bile uporabljene za vrednotenje posameznih postavk v letnih računovodskih izkazih in metode, ki so bile uporabljene za izračun odpisov vrednosti; pri postavkah, ki se izvorno glasijo na tujo valuto, mora biti pojasnjen tudi tečaj in način, po katerem so bile preračunane v domačo valuto.
2. Naslednje podatke za vsako družbo, v katerih kapitalu je bodisi sama neposredno bodisi prek osebe, ki deluje na račun družbe, udeležena z najmanj 20 %:
 - njeno firmo in sedež,
 - delež, s katerim je udeležena v njenem kapitalu,
 - višino njenega lastnega kapitala in njen poslovni izid v poslovnem letu.

Podatkov iz prejšnjega stavka ni treba razkriti, če so ti nepomembni za resničen in pošten prikaz po prvem odstavku 57.člena Zakona o gospodarskih družbah. V zvezi z družbo, ki letnega poročila ne objavlja javno in v katere kapitalu je družba neposredno oziroma posredno udeležena z manj kot 50%, ni treba izkazati podatkov o višini njenega lastnega kapitala in njenem poslovnem izidu.

3. Če je družba družbenik v drugi družbi in neomejeno odgovorna oseba odgovarja za obveznosti te družbe: podatki o firmi, sedežu in pravnoorganizacijski obliki te druge družbe. Podatkov o družbi iz prejšnjega stavka ni treba razkriti, če so ti nepomembni za resničen in pošten prikaz po prvem odstavku 57. člena Zakona o gospodarskih družbah.
4. Če ima družba odobreni kapital oziroma je pogojno povečala osnovni kapital: višino odobrenega kapitala in število ter nominalno vrednost delnic, ki so bile v poslovnem letu izdane za odobreni kapital oziroma na podlagi pogojnega povečanja osnovnega kapitala.
5. Če ima družba lastne deleže oziroma je med poslovnim letom imela lastne deleže:
 - nominalni znesek lastnih deležev, ki jih je družba oziroma tretja oseba za račun družbe pridobila oziroma odtujila v poslovnem letu, njihov delež v osnovnem kapitalu družbe, datum njihove pridobitve, razlog za pridobitev oziroma odtujitev lastnih deležev in denarno vrednost nasprotne dajatve,
 - nominalni znesek lastnih deležev, ki jih je družba oziroma tretja družba za račun družbe v poslovnem letu sprejela v zastavo, in njihov delež v osnovnem kapitalu,
 - skupni nominalni znesek lastnih deležev, katerih je družba oziroma tretja oseba za račun družbe na bilančni presečni dan, in njihov delež v

osnovnem kapitalu ter skupni nominalni znesek lastnih deležev, ki jih ima družba oziroma tretja oseba za račun družbe na bilančni presečni dan v zastavi, in njihov delež v osnovnem kapitalu.

6. Če je družba izdala več razredov delnic: število delnic vsakega razreda in njihov nominalni znesek.
7. Če je družba izdala dividende obveznice, zamenljive obveznice, obveznice s prednostno pravico do nakupa delnic oziroma druge vrednostne papirje, ki dajejo imetniku pravico do udeležbe v dobičku družbe oziroma pravico do nakupa ali zamenjave za delnice družbe oziroma pravico do nakupa ali zamenjave za delnice družbe za vsako od treh vrst vrednostnih papirjev: njihovo število in pravice, ki iz njih izhajajo.
8. Razčlenitev in pojasnilo zneskov rezervacij, izkazanih pod postavko druge rezervacije, če je obseg teh rezervacij pomembnejši.
9. Višino vseh obveznosti z rokom dospelosti, daljšim od petih let, ločeno za vsako postavko obveznosti iz drugega oziroma tretjega odstavka 61.člena Zakona o gospodarskih družbah.
10. Višino vseh obveznosti, ki so zavarovane s stvarnim jamstvom (zastavno pravico in podobno), s podatki o obliki in načinu zagotovitve stvarnega jamstva, ločeno za vsako postavko obveznosti iz drugega oziroma tretjega odstavka 61. člena Zakona o gospodarskih družbah.
11. Skupni znesek finančnih obveznosti, ki niso izkazane v bilanci stanja, če so ti podatki pomembni za oceno finančnega položaja družbe. Pri tem morajo biti ločeno izkazane obveznosti iz naslova izplačila pokojnin in obveznosti do družb v skupini.
12. Razčlenitev čistih prihodkov od prodaje po posameznih področjih poslovanja družbe oziroma po posameznih zemljepisnih trgih, če se glede organizacije prodaje proizvodov, ki so značilni za redno poslovanja, oziroma opravljanja storitev, ki so značilne za redno poslovanje družbe oziroma posamezni zemljepisni trgi, na katerih posluje družba, med seboj pomembno razlikujejo. Podatkov iz prejšnjega stavka ni treba razkriti, če bi zaradi tega družbi lahko nastala pomembnejša škoda. V primeru iz prejšnjega stavka mora biti v prilogi k izkazom pojasnjeno, da je bilo zaradi navedenih razlogov opuščeno razkritje podatkov iz prvega stavka te točke.
13. Povprečno število zaposlenih v poslovnem letu, razčlenjeno po skupinah glede na izobrazbo.

14. Če je bila uporabljena členitev izkaza poslovnega izida po tretjem odstavku 62. člena tega zakona: znesek stroškov dela v poslovnem letu iz 6. točke drugega odstavka 62. člena Zakona o gospodarskih družbah.
15. Obseg, v katerem so na poslovni izid poslovnega leta vplivale metode vrednotenja posameznih postavk, ki so bile uporabljene zaradi uveljavitve davčnih olajšav. Če bo uporaba teh metod vrednotenja pomembno vplivala na višino davčnih obveznosti v prihodnosti, mora biti ta vpliv podrobneje pojasnjen.
16. Skupni znesek vseh prejemkov, ki so jih za opravljanje funkcije oziroma nalog v družbi v poslovnem letu prejeli člani uprave, drugi delavci družbe, zaposlenim na podlagi pogodbe, za katero ne velja tarifni del kolektivne pogodbe, in člani nadzornega sveta, ločeno za vsako od teh skupin oseb.
17. Predujme in posojila, ki jih je družba odobrila članom uprave, drugim delavcem družbe, zaposlenim na podlagi pogodbe, za katero ne velja tarifni del kolektivne pogodbe, in članom nadzornega sveta, ter poročstva družbe za obveznosti teh oseb z naslednjimi podatki, ločeno za vsako skupino od teh oseb:
 - kupni znesek predujmov oziroma neodplačanih kreditov oziroma skupni znesek danih poroštev
 - obrestna mera in drugi pomembnejši pogoji posojila
 - skupni znesek odplačil iz naslova vračil posojil v poslovnem letu.
18. Firmo in sedež obvladujoče družbe, ki sestavlja konsolidirano letno poročilo za najširši krog družb v skupini in v razmerju do katere je družba odvisna družba, ter navedbo mesta, kjer je mogoče pridobiti to konsolidirano letno poročilo.
19. Firmo in sedež obvladujoče družbe, ki sestavlja letno konsolidirano letno poročilo za najožji krog družb v skupini in v razmerju do katere je družba odvisna družba, ter navedbo mesta, kjer je mogoče pridobiti to konsolidirano letno poročilo.

Vse zahteve po razkritjih, ki jih navaja 65. člen Zakona o gospodarskih družbah so v celoti obvezne za vse velike gospodarske družbe. Katerih podatkov, naštetih v točkah od 1. - 19. pa ni potrebno razkriti je pojasnjeno v nadaljevanju 65. člena Zakona o gospodarskih družbah.

Priloga 2: Vsebina in oblika modela bilance stanja po SRS 24 :

SRS 24.4: Bilanca stanja je pri velikih in srednjih podjetjih razčlenjena v skladu z zahtevami zakona o gospodarskih družbah ter dopolnjena z nekaterimi dodatnimi postavkami in delno z določnejšimi, uveljavljenimi krajšimi strokovnimi izrazi, uporabljenimi v kontnem načrtu.

Bilanca stanja na dan 31.12.20...

Sredstva

A. Stalna sredstva

I. Neopredmetena dolgoročna sredstva

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

II. Opredmetena osnovna sredstva

1. Zemljišča in zgradbe
 - a) Zemljišča
 - b) Zgradbe
2. Proizvajalne naprave in stroji
3. Druge naprave in oprema
4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo
 - a) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
 - b) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi

Kjer obstajajo biološka osnovna sredstva, pa še

5. Osnovna čreda
6. Večletni nasadi

III. Dolgoročne finančne naložbe

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

B. Gibljiva sredstva

I. Zaloge

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

II. Poslovne terjatve

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

III. Kratkoročne finančne naložbe

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

IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina

C. Aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

I. Vpoklicani kapital

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

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička

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

IV. Preneseni čisti poslovni izid

V. Čisti poslovni izid poslovnega leta

VI. Prevrednotovalni popravki kapitala

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

B. Rezervacije

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

C. Finančne in poslovne obveznosti

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

Č. Pasivne časovne razmejitev

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

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

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

Ostale možne razčlenitve bilance stanja, ki jo dopuščajo Slovenski računovodski standardi za potrebe javne objave podatkov in sicer:

- 1) SRS 24.8 – srednja podjetja
- 2) SRS 24.9 – majhna podjetja

SRS 24.8. določajo; srednja podjetja morajo sestaviti popolno bilanco stanja, pri javni objavi pa lahko uporablja njeno skrajšano obliko:

Bilanca stanja na dan 31.12.20...

Sredstva

A. Stalna sredstva

I. Neopredmetena dolgoročna sredstva

1. Dolgoročno odloženi stroški poslovanja
2. Dobro ime
3. Druga neopredmetena dolgoročna sredstva

II. Opredmetena osnovna sredstva

1. a) Zemljišča
b) Zgradbe
2. Proizvajalne naprave in stroji
3. Druge naprave in oprema
4. Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi

Kjer obstajajo biološka osnovna sredstva, pa še

5. Osnovna čreda
6. Večletni nasadi

III. Dolgoročne finančne naložbe

1. Lastni deleži
2. Druge dolgoročne finančne naložbe

B. Gibljava sredstva

I. Zaloge

II. Poslovne terjatve

a) Dolgoročne poslovne terjatve

1. Dolgoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
2. Dolgoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij
3. Druge dolgoročne poslovne terjatve

b) Kratkoročne poslovne terjatve

1. Kratkoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
2. Kratkoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij
3. Druge kratkoročne poslovne terjatve

III. Kratkoročne finančne naložbe

1. Kratkoročni deleži v podjetjih v skupini

2. Lastni deleži
3. Druge kratkoročne finančne naložbe

IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina

C. Aktivne časovne razmejitev

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

I. Vpoklicani kapital

1. Osnovni kapital
2. Nevpoklicani kapital

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička

IV. Preneseni čisti poslovni izid

V. Čisti poslovni izid poslovnega leta

VI. Prevrednotovalni popravki kapitala

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

B. Rezervacije

C. Finančne in poslovne obveznosti

a) Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti

1. Dolgoročne obveznosti na podlagi obveznic
2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank
3. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
4. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do pridruženih podjetij
5. Druge dolgoročne finančne in poslovne obveznosti

b) Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti

1. Kratkoročne obveznosti na podlagi obveznic
2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank
3. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do podjetij v skupini razen do pridruženih podjetij
4. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do pridruženih podjetij

5. Druge kratkoročne finančne in poslovne obveznosti

D. Pasivne časovne razmejitev

SRS 24.9. določajo; majhna podjetja lahko razčlenijo svojo bilanco stanja tudi zgolj na te postavke:

Bilanca stanja na dan 31.12.20...

Sredstva

A. Stalna sredstva

I. Neopredmetena dolgoročna sredstva

1. Dolgoročno odloženi stroški poslovanja
2. Druga neopredmetena dolgoročna sredstva

II. Opredmetena osnovna sredstva

III. Dolgoročne finančne naložbe

B. Gibljava sredstva

I. Zaloge

II. Poslovne terjatve

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

III. Kratkoročne finančne naložbe

IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina

C. Aktivne časovne razmejitev

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

I. Vpoklicani kapital

1. Osnovni kapital
2. Nevpoklicani kapital

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička

IV. Preneseni čisti poslovni izid

V. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja

VI. Prevrednotovalni popravki kapitala

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

B. Rezervacije

C. Finančne in poslovne obveznosti

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

D. Pasivne časovne razmejitev

Vsebina in oblika modela izkaza poslovnega izida po SRS in sicer po I. različici; po SRS 25.5

Izkaz poslovnega izida od 1.1. do 31.12.20...

1. Čisti prihodki od prodaje
- +/- 2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
- + 3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve
- + 4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
- 5. Stroški blaga, materiala in storitev
- 6. Stroški dela
- 7. Odpisi vrednosti
- 8. Drugi poslovni odhodki
- = Poslovni izid iz poslovanja
- + 9. Finančni prihodki iz deležev
- +10. Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
- +11. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev
- 12. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb
- 13. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
- 14. Davek iz dobička iz rednega delovanja
- = 15. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja

- + 16. Izredni prihodki
- 17. Izredni odhodki
- = 18. Poslovni izid zunaj rednega delovanja
- 19. Davek iz dobička zunaj rednega delovanja
- 20. Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
- = 21. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja

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

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

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

Vsebina in oblika modela izkaza poslovnega izida po SRS in sicer:

- II. različica; po SRS 25.6

Izkaz poslovnega izida od 1.1. do 31.12.20...

- 1. Čisti prihodki od prodaje
- 2. Proizvajalni stroški prodanih proizvodov (z amortizacijo) oziroma nabavna vrednost prodanega blaga
- = 3. Kosmati poslovni izid od prodaje
- 4. Stroški prodajanja (z amortizacijo)
- 5. Stroški splošnih dejavnosti (z amortizacijo)
- + 6. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
- = Poslovni izid iz poslovanja
- + 7. Finančni prihodki iz deležev
- + 8. Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
- + 9. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev

- 10. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb
- 11. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
- = Poslovni izid iz rednega delovanja
- 12. Davek iz dobička iz rednega delovanja
- = 13. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja
- + 14. Izredni prihodki
- 15. Izredni odhodki
- = Celotni poslovni izid
- 16. Poslovni izid zunaj rednega delovanja
- 17. Davek iz dobička, ustvarjenega zunaj rednega delovanja
- 18. Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
- = 19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja

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

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

Vsebina in oblika modela izkaza finančne izida po SRS in sicer po I. različici; po SRS 26.6:

A. Finančni tokovi pri poslovanju

a) Prejemki pri poslovanju

Prejemki od prodaje proizvodov in storitev

Drugi prejemki pri poslovanju

b) Izdatki pri poslovanju

Izdatki za nakupe materiala in storitev

Izdatki za plače in deleže zaposlencev v dobičku

Izdatki za dajatve vseh vrst

Drugi izdatki pri poslovanju

c) Prebitek prejemkov pri poslovanju (a manj b) ali prebitek izdatkov pri poslovanju

(b manj a)

B. Finančni tokovi pri naložbenju

- a) Prejemki pri naložbenju
 - Prejemki od dobljenih obresti in deležev v dobičku drugih
 - Prejemki od odtujitve neopredmetenih dolgoročnih sredstev
 - Prejemki od odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev
 - Prejemki od odtujitve dolgoročnih finančnih naložb
 - Prejemki od odtujitve kratkoročnih finančnih naložb
- b) Izdatki pri naložbenju
 - Izdatki za pridobitev neopredmetenih dolgoročnih sredstev
 - Izdatki za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev
 - Izdatki za pridobitev dolgoročnih finančnih naložb
 - Izdatki za pridobitev kratkoročnih finančnih naložb
- c) Prebitek prejemkov pri naložbenju (a manj b) ali prebitek izdatkov pri naložbenju (b manj a)
- C. Finančni tokovi pri financiranju
 - a) Prejemki pri financiranju
 - Prejemki od vplačanega kapitala
 - Prejemki od dobljenih dolgoročnih posojil
 - Prejemki od dobljenih kratkoročnih posojil
 - b) Izdatki pri financiranju
 - Izdatki za dane obresti
 - Izdatki za vračila kapitala
 - Izdatki iz naslova rezervacij
 - Izdatki za vračila oziroma odplačila dolgoročnih posojil in kreditov
 - Izdatki za vračila oziroma odplačila kratkoročnih posojil in kreditov
 - Izdatki za izplačila dividend in drugih deležev v dobičku
 - c) Prebitek prejemkov pri financiranju (a manj b) ali prebitek izdatkov pri financiranju (b manj a)
- Č. Končno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov

Izkaz finančnega izida po I. različici, v skladu s SRS 26.2. , se sestavi po neposredni metodi, če so na voljo ustrezni podatki o prejemkih in o izdatkih.

Vsebina in oblika modela izkaza finančne izida po SRS in sicer po II. različici; po SRS 26.9:

- A. Finančni tokovi pri poslovanju
 - a) Pritoki pri poslovanju
 - Poslovni prihodki
 - Izredni prihodki, ki se nanašajo na poslovanje
 - Začetne manj končne poslovne terjatve
 - Začetne manj končne aktivne kratkoročne časovne razmejitev
 - b) Odtoki pri poslovanju
 - Poslovni odhodki brez amortizacije in dolgoročnih rezervacij
 - Izredni odhodki, ki se nanašajo na poslovanje

Davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih

Končne manj začetne zaloge

Začetni manj končni poslovni dolgovi

Začetne manj končne pasivne kratkoročne časovne razmejitve

c) Prebitek pritokov pri poslovanju (a manj b) ali prebitek odtokov pri poslovanju (b manj a)

B. Finančni tokovi pri naložbenju

a) Pritoki pri naložbenju

Finančni prihodki, ki se nanašajo na naložbenje (razen za prevrednotenje)

Izredni prihodki, ki se nanašajo na naložbenje

Pobotano zmanjšanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev (razen za prevrednotenje)

Pobotano zmanjšanje opredmetenih osnovnih sredstev (razen za prevrednotenje in stvarne vloške kapitala)

Pobotano zmanjšanje dolgoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje)

Pobotano zmanjšanje kratkoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje)

b) Odtoki pri naložbenju

Finančni odhodki, ki se nanašajo na naložbenje (razen za prevrednotenje)

Izredni odhodki, ki se nanašajo na naložbenje

Pobotano povečanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev (razen za prevrednotenje)

Pobotano povečanje opredmetenih osnovnih sredstev (razen za prevrednotenje in stvarne vloške kapitala)

Pobotano povečanje dolgoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje)

Pobotano povečanje kratkoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje)

c) Prebitek pritokov pri naložbenju (a manj b) ali prebitek odtokov pri naložbenju (b manj a)

C. Finančni tokovi pri financiranju

a) Pritoki pri financiranju

Finančni prihodki, ki se nanašajo na financiranje (razen za prevrednotenje)

Izredni prihodki, ki se nanašajo na financiranje

Povečanje kapitala (brez čistega dobička)

Pobotano povečanje dolgoročnih rezervacij (razen za prevrednotenje)

Pobotano povečanje dolgoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)

Pobotano povečanje kratkoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)

b) Odtoki pri financiranju

Finančni odhodki, ki se nanašajo na financiranje (razen za prevrednotenje)

Izredni odhodki, ki se nanašajo na financiranje

Zmanjšanje kapitala (brez čiste izgube poslovnega leta)

Pobotano zmanjšanje dolgoročnih rezervacij (razen za prevrednotenje)

Pobotano zmanjšanje dolgoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)

Pobotano zmanjšanje kratkoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)

Zmanjšanje obveznosti do lastnikov iz delitve dobička (izplačila dividend in drugih deležev v dobičku)

c) Prebitek pritokov pri financiranju (a manj b) ali prebitek odtokov pri financiranju (b manj a)

Č. Končno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov

Izkaz finančnega izida po II. različici, se v skladu s SRS 26.3., se sestavi po posredni metodi, če je treba iz podatkov v dveh zaporednih bilancah stanja v izkazu poslovnega izida in dodatnih podatkov za vmesno obdobje izračunati podatke o pritokih in odtokih.

Glede na to, da so iz izkaza finančnega izida po II. različici podobno kot pri I. različici izključeni pritoki in odtoki (SRS 26.12), ki očitno niso povezani s prejemki in izdatki, se v dodatku k temu izkazu prikažejo še:

- povečanje opredmetenih osnovnih sredstev, povezano s hkratnim povečanjem osnovnega kapitala s stvarnimi vložki, in ne z denarnimi vplačili, kar pomeni naložbenje in financiranje brez posredovanja denarnih sredstev;
- povečanje nevplačanega vpisanega kapitala, povezano s hkratnim povečanjem osnovnega kapitala, kar pomeni navidezno naložbenje in financiranje brez posredovanja denarnih sredstev; ter
- druge pomembnejše spremembe na strani naložbenja in financiranja brez posredovanja denarnih sredstev.

Vsebina in oblika modela izkaza gibanja kapitala po SRS in sicer po I. različici; po SRS 27.4

V razpredelnici sestavljajo prvo razsežnost (stolpce) različne vrste kapitala, pri katerih se spremembe pojavljajo ali pri eni ali več vrstah kapitala skupaj z nasprotnimi predznaki:

I. Vpoklicani kapital

1. Osnovni kapital

2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)

- I. Kapitalske rezerve
- II. Rezerve iz dobička
 - 1. Zakonske rezerve
 - 2. Rezerve za lastne deleže
 - 3. Statutarne rezerve
 - 4. Druge rezerve iz dobička

- I. Preneseni čisti poslovni izid
 - 1. Preneseni čisti dobiček
 - 2. Prenesena čista izguba

- I. Čisti poslovni izid poslovnega leta
 - 1. Čisti dobiček poslovnega leta
 - 2. Čista izguba poslovnega leta

- I. Prevrednotovalni popravki kapitala
 - 1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala
 - 2. Posebni prevrednotovalni popravki kapitala

Gospodarske kategorije v oklepajih so odštevne postavke. Pri nevpoklicanem kapitalu pomeni podatek v oklepaju zmanjšanje, kar pomeni hkrati povečanje vpoklicanega kapitala, ker je nevpoklicani kapital odbitna postavka od osnovnega kapitala. Iz istega razloga (tj. zaradi vpisa nevpoklicanega kapitala ali vpoklica kapitala) se hkrati pojavita spremembi z nasprotnima predznakoma pri osnovnem kapitalu in nevpoklicanem kapitalu.

Vsebina in oblika modela izkaza gibanja kapitala po SRS in sicer po II. različici; po SRS 27.5

V razpredelnici sestavljajo drugo razsežnost (vrstice) možni pojavi, ki povzročajo spremembo najmanj ene izmed omenjenih gospodarskih kategorij. Ti pojavi so lahko:

A. Začetno stanje v obdobju

B. Premiki v kapital

- a) Vpis vpoklicanega osnovnega kapitala
- b) Vpis nevpoklicanega osnovnega kapitala
- c) Vpoklic vpisanega osnovnega kapitala
- č) Vnos dodatnih vplačil kapitala
- d) Vnos čistega poslovnega izida poslovnega leta
- e) Vnos zneska splošnega prevrednotenja kapitala
- f) Vnos zneska posebnih prevrednotenj kapitala
- g) Druga povečanja sestavin kapitala

C. Premiki v kapitalu

- a) Razporeditev čistega dobička kot sestavine kapitala po sklepu uprave in nadzornega sveta
- b) Razporeditev čistega dobička za oblikovanje dodatnih rezerv po sklepu skupščine
- c) Poravnava izgube kot odbitne sestavine kapitala

- č) Oblikovanje rezerve za lastne deleže iz drugih sestavin kapitala
- d) Razpustitev rezerv za lastne deleže in razporeditev na druge sestavine kapitala
- e) Izplačila (obračun) dividend v obliki delnic
- f) Druge prerazporeditve sestavin kapitala

Č. Premiki iz kapitala

- a) Izplačilo dividend
- b) Vračilo kapitala
- c) Uporaba posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala (za oslabitev sredstev ali okrepitev dolgov)
- č) Prenos posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala (v poslovne prihodke ali finančne prihodke)
- d) Druge odprave sestavin kapitala

D. Končno stanje v obdobju

Prikaz bilančnega dobička po SRS 25.8 oziroma po SRS 27.9 :

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

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