

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

RAZKRITJA V LETNEM POROČILU

Ljubljana, junij 2005

TJAŠA POPOVIČ

IZJAVA

Študentka **Tjaša POPOVIČ** 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, dne 3. junij 2005

Podpis: _____.

KAZALO

1	UVOD	1
2	DEFINICIJA POJMA RAZKRITJA	2
2.1	Pomen in koristi razkritij v letnem poročilu.....	3
2.2	Obvezna razkritja v letnem poročilu	6
2.3	Prostovoljna razkritja v letnem poročilu	7
3	RAZKRITJA V SLOVENIJI	8
3.1	Obvezna razkritja po Zakonu o gospodarskih družbah.....	8
3.2	Obvezna razkritja po Slovenskih računovodskih standardih	9
3.2.4	Razkritja računovodskih usmeritev	11
3.2.5	Razkritja postavk bilance stanja	12
3.2.5.1	Opredmetena osnovna sredstva.....	13
3.2.5.2	Neopredmetena dolgoročna sredstva	14
3.2.5.3	Dolgoročne finančne naložbe	15
3.2.5.4	Zaloge	16
3.2.5.5	Terjatve	16
3.2.5.6	Kratkoročne finančne naložbe	17
3.2.5.7	Denarna sredstva.....	18
3.2.5.8	Kapital.....	18
3.2.5.9	Dolgoročni dolgovi	18
3.2.5.10	Dolgoročne rezervacije	19
3.2.5.11	Kratkoročni dolgovi.....	19
3.2.5.12	Kratkoročne časovne razmejitve.....	20
3.2.5.13	Razkritja v zvezi z zunajbilančno evidenco.....	20
3.2.6	Razkritja dogodkov, ki sledijo datumu bilance stanja	21
3.2.7	Razkritja postavk k izkazu poslovnega izida.....	22
3.2.7.1	Stroški amortizacije	23
3.2.7.2	Stroški dela in stroški povračil zaposlencem	24
3.2.7.3	Stroški po vrstah, mestih in nosilcih.....	24
3.2.7.4	Odhodki in prihodki.....	24
3.2.7.5	Vrste poslovnega izida in finančnega izida	24
3.2.8	Razkritja postavk v izkazu finančnega izida.....	25
3.2.9	Razkritja postavk v izkazu gibanja kapitala	26
3.2.10	Razkritja temeljnih kazalnikov	28
4	PROSTOVOLJNA RAZKRITJA	29
4.1	Družbeno poročanje	30
4.1.4	Trajnostni razvoj	31
4.1.5	Razlogi za družbeno poročanje.....	32
4.1.6	Raznolikost družbenega poročanja	34
4.1.6.1	Računovodstvo ravnanja z okoljem.....	34
4.1.6.2	Računovodstvo družbene odgovornosti.....	35
4.1.6.3	Računovodstvo celotnega vpliva	36

4.1.7 Družbeno poročanje v Sloveniji	37
4.1.7.1 Letno poročilo.....	37
5 SKLEP	39
LITERATURA	41
VIRI.....	42

1 UVOD

Ena od temeljnih nalog in namenov računovodstva je poročanje o računovodskih podatkih in informacijah o finančnem položaju, uspešnosti, morebitnih spremembah v finančnem položaju gospodarske družbe vsem tistim, ki te informacije potrebujejo pri svojem odločanju (Odar, 2004, str. 7). To so tako notranji uporabniki v gospodarski družbi, predvsem vodje na različnih ravneh in zaposleni, kot tudi zunanji uporabniki, trenutni in možni novi delničarji, vlagatelji, upniki, dobavitelji, posojilodajalci, konkurenti in tudi nenazadnje država. Gospodarske družbe morajo za vsako poslovno leto pripraviti letne računovodske izkaze.

Razkritja v osnovi delimo na obvezna razkritja in prostovoljna razkritja. Obvezna razkritja so predpisana z Zakonom o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD) in Slovenskimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju SRS). Prostovoljna razkritja, katera v zadnjem času pridobivajo na pomenu, pa so razkritja, za katera se gospodarska družba odloči sama in so povezana z dogodki oziroma poslovnimi dogodki zunaj računovodskih izkazov.

Namen diplomske naloge je predstaviti tako obvezna kot tudi prostovoljna razkritja v letnem poročilu. Vse informacije v letnem poročilu morajo imeti za uspešno komuniciranje z interesnimi skupinami takšno sporočilno vrednost, da se lahko z njihovo pomočjo uporabniki kakovostno odločajo. Cilj gospodarske družbe, ki predstavlja letno poročilo ter z njim razkritja, je prikazati širši javnosti svoje prednosti, filozofijo in kulturo poslovanja ter jih hkrati prepričati, da se z njihovo gospodarsko družbo spleča sodelovati.

Diplomska naloga je razdeljena na tri dele. V prvem delu, torej v drugem poglavju, bom opredelila pojem razkritij, njihov pomen in koristi razkritij ter na splošno predstavila obvezna in prostovoljna razkritja. V drugem delu bom predstavila obvezna razkritja v računovodskih izkazih gospodarske družbe glede na določbe ZGD ter SRS. Zaradi vse večjega pomena družbenih in ekoloških razkritij bom namenila le-tem tretji del, to je četrto poglavje diplomske naloge.

2 DEFINICIJA POJMA RAZKRITJA

Pojem razkritje v najširšem pomenu besede je prikaz katerekoli informacije o izbrani gospodarski družbi. Zajete so torej vse informacije iz letnih poročil gospodarskih družb, objav v tisku in 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. Razkritja predstavljajo zadnjo fazo v računovodskem procesu za minulo poslovno leto.

Razkritja oziroma pojasnila so lahko vrednostna, torej izražena v denarnih enotah, in nevrednostna. Med vrednostna sodijo na primer bolj podrobno prikazani podatki iz računovodskih izkazov, dodatne preglednice, itd. Nevrednostna razkritja pa so lahko opisi, dejstva (na primer predstavitev računovodske usmeritve) ali druge informacije, tudi kvantificirane v drugih, nedenarnih enotah (na primer število zaposlenih). Razkritja so pomembna za uporabnike računovodskih izkazov ali letnih poročil. Zasnova razkritij pomeni, da naj bi objavljeni računovodski izkazi in pojasnila k njim zajemali vse informacije o gospodarskih družbah, ki so dovolj pomembna, da vplivajo na odločitve obveščenih in preudarnih uporabnikom računovodskih izkazov (Vezjak, 2002, str. 30–31).

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

Pojasnila računovodskih izkazov morajo vsebovati vsaj (Turk et al., 1999, str. 718):

- 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 njihovo razumevanje in analiziranje; dati morajo torej dodatne informacije, ki niso predstavljene v obrazcih računovodskih izkazov, vendar so potrebne za pošteno predstavitev ter
- podatke o delu organizacijskih enot v tujini ter trgovanju z lastnimi delnicami in delež, razkrivajo torej informacije, ki jih zahtevajo standardi in zakoni ter niso predstavljene drugod v računovodskih izkazih.

Med pojasnila štejemo tudi razkritja o tveganjih in negotovostih, ki vplivajo na gospodarsko družbo, pa tudi razkritja in razčlenbe sredstev in obveznosti, ki niso izkazani v bilanci stanja, npr. o bremenih in hipotekah nad sredstvi. V obliki dodatnih informacij je mogoče pripraviti tudi podatke o vplivih, ki bi jih na gospodarsko družbo utegnil imeti trg, to je predvidevanja o spreminjanju vhodnih in izhodnih cen.

Ena najpomembnejših sprememb, ki jih vsebujejo novi SRS, je razkrivanje poslovnih informacij. Z vidika zunanjih uporabnikov finančnih informacij pa lahko ugotovimo, da je

razkrivanje informacij izredno dobrodošlo. S tem se SRS približujejo razkritjem, ki jih ponujajo mednarodni računovodski standardi (v nadaljevanju MRS). Vlagatelji lahko na podlagi dobljenih razkritij pridobijo koristne informacije o likvidnosti in tveganju, ki odločilno vplivajo na oceno vrednosti gospodarske družbe. Pri tem lahko pride do problema, ki se nanaša predvsem na zahtevano strokovnost, saj bodo nekatere gospodarske družbe potrebovale podrobno znanje s področij financ in računovodstva (Kavšek 2002, str. 4).

2.1 Pomen in koristi razkritij v letnem poročilu

Bistveni sestavni del letnega poročila, predvsem letnega računovodskega poročila, so pojasnila k postavkam posameznih letnih računovodskih izkazov. Uporabnik lahko izkaze pravilno prebere šele ob ustreznem razkritju informacij, ki jih vsebujejo.

V SRS 30–Računovodsko informiranje je zapisano, da morajo biti računovodske informacije uporabnikom razumljive, bistvene, zanesljive in primerljive. Na bistvenost vpliva vrsta in pomembnost informacije za posameznega uporabnika; tako je lahko stopnja bistvenosti pri isti informaciji za različne uporabnike različna. Zanesljivost informacij je zagotovljena, če ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter korektno predstavljajo pomembne poslovne dogodke. Biti morajo popolne in upoštevati potrebo po previdnosti; primerljivost informacij pa mora olajšati sprejemanje poslovnih odločitev na njihovi podlagi.

Računovodski izkazi so najbolj razširjena in priznana oblika predstavljanja finančnega stanja gospodarske družbe in poslov. Cilj računovodskih izkazov je ponuditi informacije o finančnem položaju in uspešnosti gospodarske družbe ter spremembah njenega finančnega položaja, ki so pri gospodarskem odločanju koristne širšemu krogu uporabnikov oz. interesnih skupin.

Teorija interesnih skupin pravi, da v okolju gospodarske družbe obstaja veliko število skupin, ki se jim gospodarska družba skuša prilagoditi, ko zasleduje svoje cilje. Vpliv posamezne skupine je odvisen od moči, s katero razpolaga, razmerje moči pa se s časom lahko spremeni (Thill, Bovee, 1994, str. 347–367).

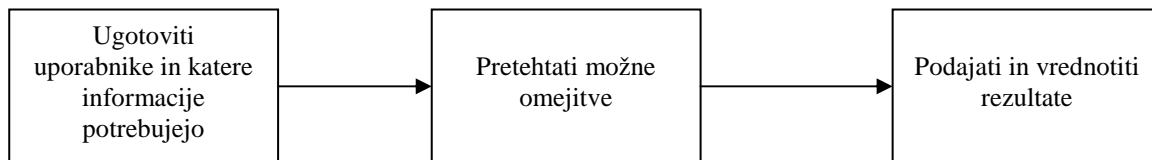
Če želimo predstaviti kakovostna razkritja, moramo odgovoriti na naslednja vprašanja (Evans, 2003, str. 336):

1. Komu so namenjena razkritja? Potrebno je ugotoviti vrsto interesnih skupin.
2. Zakaj so razkritja narejena? Določiti moramo namen razkritij ter potrebo interesnih skupin po informacijah.
3. Koliko informacij naj se razkrije? Obseg razkritij je potrebno določiti tako, da bodo interesne skupine dobile potrebne informacije ter da gospodarska družba ne bo razkrila

poslovne skrivnosti. Informacije, ki je uporabniki ne potrebujejo v celoti, izgubijo svoj namen, zato je dobro pripraviti pregled interesov po predstavitvi posamezne informacije.

4. Kdaj naj se informacije razkrijejo? Določiti je potrebno primeren čas ter pogostost objavljavanja razkritij.

Slika 1: Slikovna predstavitev informacij in interesa po predstavitvi:



Vir: Atrill, 1996, str. 141.

Iz Slike 1 je razvidno, da je potrebno za kakovostne in uporabne informacije najprej določiti uporabnike oziroma interesne skupine ter informacije, ki so za njih zanimive. Nato je potrebno pretehtati možne omejitve pri podajanju informacij ter na koncu še podati in vrednotiti rezultate, ki jih tako gospodarska družba kot tudi uporabnik le-teh lahko pričakujeta ob razkritju informacij.

Obseg razkritij lahko na splošno razdelimo na tri nivoje, in sicer (Evans, 2003 str. 336):

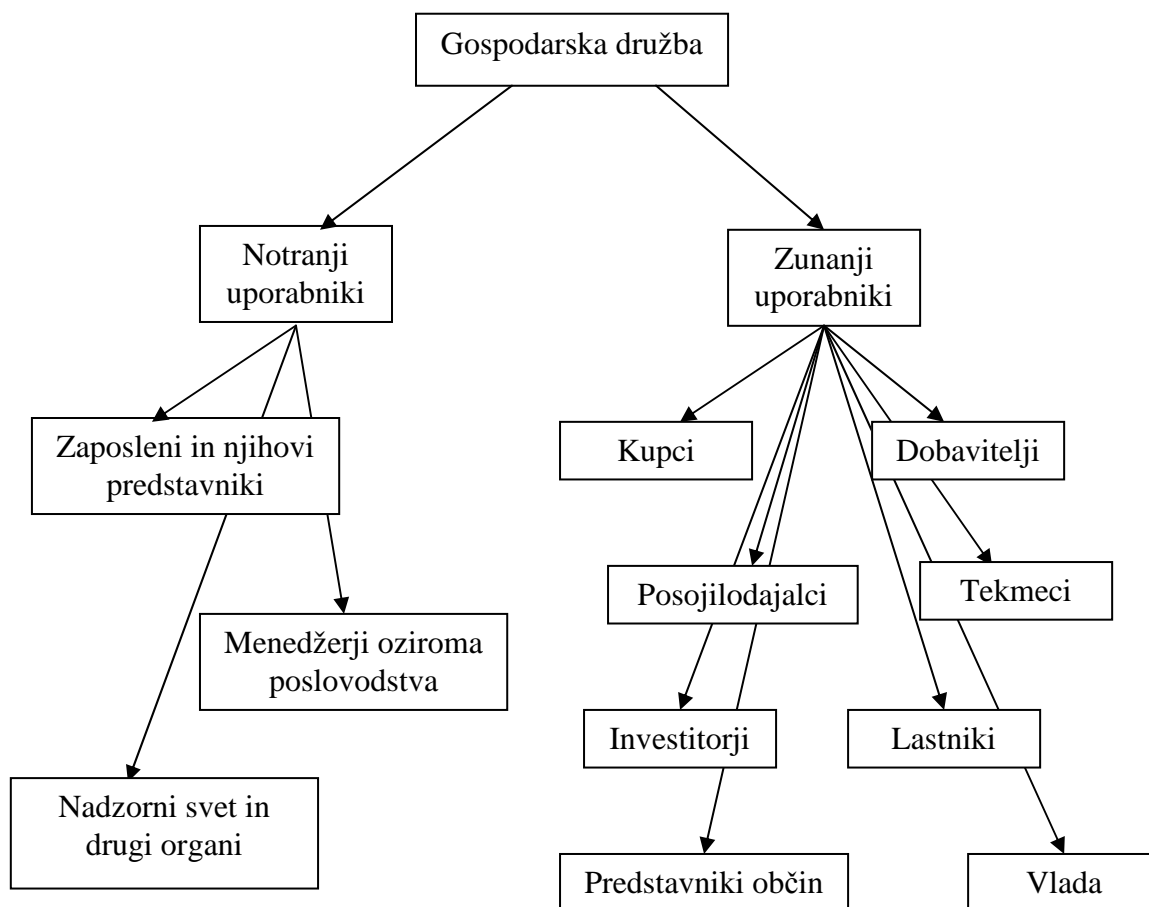
- ustrezna razkritja: definirana so kot minimalna ter nezavajajoča razkritja, ki so nujno potrebna pri odločitvah;
- pravična oziroma etična razkritja: vsem interesnim skupinam se zagotovi informacije v enakem obsegu;
- popolna razkritja: interesnim skupinam se razkrije vse relevantne informacije, potrebne za odločitev.

Na kakovost informacij, ki jih predstavlja računovodsko poročilo, vpliva več dejavnikov, in sicer (Kavčič, 1997, str. 305):

- organizacija računovodske službe,
- celovitost računovodske službe,
- strokovna usposobljenost zaposlencev v računovodstvu,
- odnos posloводства gospodarske družbe do računovodske službe,
- kakovost notranje in zunanje revizije,
- razumevanje računovodskih informacij, itn.

Ena od temeljnih nalog računovodstva je poročanje o računovodskih podatkih in dajanje informacij tistim, ki jih potrebujejo pri svojem odločanju. To so tako notranji uporabniki v gospodarskih družbah, predvsem vodje na različnih ravneh, kot tudi zunanji uporabniki.

Slika 2: Predstavitev uporabnikov računovodskih informacij



Vir: Atrill, 1996, str. 2.

V Sliki 2 so predstavljeni notranji in zunanji uporabniki računovodskih informacij, ki na tak ali drugačen način potrebujejo in iščejo računovodske informacije posamezne gospodarske družbe. Vsak uporabnik uporablja računovodske informacije glede na svoj interes, namen oziroma cilj.

Notranji uporabniki računovodskih informacij v skladu s SRS so:

- izvajalci posameznih nalog v gospodarski družbi, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja,
- zaposleni v gospodarski družbi,
- posloводство v gospodarski družbi od najnižje ravni do uprave,
- upravljalni in nadzorni organi 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 najpomembnejše notranje uporabnike, ki potrebujejo informacije za poslovno odločanje,

sodi uprava gospodarske družbe. Poznamo različne tipe odločitev uprave oziroma posloводства, ki vključujejo tudi računovodske informacije (Atrill, 1995, str. 7):

- cene proizvodov oziroma blaga in storitev,
- količina proizvedenih proizvodov,
- optimalna proizvodnja proizvodov,
- investicije v nova opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva,
- povečanje sredstev za vzdrževanje in povečanje poslovanja,
- višina izplačil lastnikom,
- pridobivanje delnic.

Poročanje mora 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).

Zunanji uporabniki računovodskih informacij v skladu s SRS so:

- lastniki gospodarske družbe, ki niso člani njenih upravljalnih in/ali nadzornih organov (tudi možni vlagatelji kapitala),
- posojilodajalci (zlasti dajalci dolgoročnih pa tudi kratkoročnih posojil),
- dobavitelji (dajalci tako dolgoročnih kot tudi kratkoročnih blagovnih kreditov),
- kupci (zlasti glavni stalni kupci),
- javnost (tudi tekmeci) ter
- država.

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).

Zaradi množice uporabnikov z različnimi interesi in njihove potrebe po informacijah iz računovodskih izkazov, so nastali računovodski standardi, ki omogočajo, da dosežemo soglasje o računovodskih izkazih za splošne namene, to je takih, ki bodo razumno zagotavljali potrebe večine uporabnikov.

2.2 Obvezna razkritja v letnem poročilu

Gospodarska družba mora v letnem poročilu podati vsa obvezna razkritja, ki jih zahtevajo predpisi ter računovodski standardi, na katere se predpisi sklicujejo, seveda pa se lahko odločijo tudi za dodatna razkritja, če pričakujejo od tega koristi.

Računovodski izkazi s pojasnili morajo biti sestavljeni premišljeno. Vsaka postavka v računovodskem izkazu mora biti povezana z ustrezno informacijo v pojasnilih. Pri tem

pojasnila sestavi gospodarska družba tako, da pomagajo uporabnikom razumeti računovodske izkaze (Odar, 2004, str. 8).

Vse gospodarske družbe so dolžne sestaviti bilanco stanja in izkaz poslovnega izida ter v prilogi k izkazom priložiti pojasnila k predstavljenim vrednostim v računovodskih izkazih, ki jih zahteva ZGD. Gospodarske družbe, ki so zavezane k reviziji¹, morajo računovodski del letnega poročila sestaviti bistveno obširneje: dodati morajo še izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala ter razkritja, ki jih SRS predpisujejo za vse pomembne zadeve (Vezjak, 2002, str. 30).

2.3 Prostovoljna razkritja v letnem poročilu

Poleg tako imenovanih obveznih razkritij se gospodarske družbe odločajo tudi za prostovoljna razkritja, z namenom, da bi si povečale ugled gospodarske družbe in pokazale, da jih ne zanima samo dobiček, temveč se zavedajo svoje socialne odgovornosti in skrbi za okolje.

Prostovoljna razkritja, ki zaenkrat še niso obvezna vendar naj bi v bodoče postala, so (Kavčič, 1998, str. 31):

- vpliv na okolje (onesnaževanje okolja, akcije za preprečitev in odpravo negativnih posledic za okolje itd.),
- poraba energije,
- delovanje gospodarske družbe s socialnega in širšega družbenega vidika, zlasti glede odnosa do manjšin, mladih, nezaposlenih, invalidov, žensk,
- skrb za zaposlenca, zlasti z vidika varstva pri delu, izobraževanja, komunikacij,
- sodelovanje z družbeno-političnimi skupnostmi, zlasti z vidika odnosa do splošne zdravstvene ravni, kulture, umetnosti,
- razkritja o proizvodih, zlasti z vidika varnosti njihove uporabe, onesnaževanja pri njihovi uporabi in
- razkritja o drugih vplivih na družbo, kjer naj bi predstavili zlasti splošno usmeritev gospodarske družbe do njenega okolja.

¹ Prvi odstavek 54. člena (ZGD-H, 2004) določa, da mora letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih kapitalskih družb, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu, pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje. Drugi odstavek tega člena določa, da prvi odstavek velja tudi za konsolidirana letna poročila.

3 RAZKRITJA V SLOVENIJI

3.1 Obvezna razkritja po Zakonu o gospodarskih družbah

V skladu z zahtevami ZGD morajo vse gospodarske družbe v svojih letnih poročilih podati v prilogi poleg dveh obveznih letnih računovodskih izkazov bilance stanja in izkaza poslovnega izida še pojasnila, kot jih zahteva 65. člen² tega zakona, poleg tega pa tudi še morebitne druge podatke in pojasnila, zahtevana v drugih členih sedmega poglavja ZGD, če pridejo družbi v poštev.

Obširnost razkritij je odvisna od velikosti gospodarske družbe, ki jih 52. člen ZGD³ (2004) razvršča gospodarske družbe na majhne, srednje ter velike. Prav tako so v istem členu določena merila, po katerih se jih razvršča glede na njihovo velikost, in sicer:

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

Poleg tega je potrebno majhne gospodarske družbe glede na zakonske zahteve za sestavo in obseg razkritij v letnem poročilu deliti na:

- majhne gospodarske družbe, ki niso zavezane k reviziji,
- majhne gospodarske družbe, katerih vrednostno papirji kotirajo na borzi in so po ZGD zavezane k reviziji

V tretjem odstavku 65. člena ZGD (2001) je določeno, da majhnim družbam v prilogi k izkazom ni potrebno razkriti oziroma pojasniti:

- podatkov iz 7. do 19. točke prvega odstavka tega člena,
- podatkov iz drugega stavka četrtega odstavka 62. člena tega zakona. Vendar pa morajo podatke iz 9. in 10. točke prvega odstavka tega člena prikazati skupno za vse postavke obveznosti.

² V prilogi 1 so navedena vsa obvezna pojasnila k računovodskim izkazom iz 65. člena ZGD F (2001)

³ Po 52. členu ZGD – H (2004) je gospodarska družba opredeljen kot:

- majhna družba, če 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 1,7 mrd SIT; vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 850 mio SIT (drugi odstavek 52. člena),
- srednja družba, če družba ni majhna družba po drugem odstavku 52. člena in če 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 6,8 mrd SIT; vrednost aktive ob koncu poslovnega leta ne presega 3,4 mrd SIT (tretji odstavek 52. člena),
- velika družba, če družba ni niti majhna družba niti srednja družba. V vsakem primeru so velike družbe: banke, zavarovalnice, družbe, ki so po 53. členu ZGD dolžne izdelati konsolidirano letno poročilo.

Izjeme za srednje družbe določa četrti odstavek 65. člena ZGD in pravi, da jim ni potrebno razkriti podatkov iz 12. točke prvega odstavka tega člena. Pri javni objavi poslovnega poročila lahko dodatno opustijo naslednje podatke:

- podatke iz 7., 9. b, 10. in 15. točke prvega odstavka tega člena,
- podatke iz drugega stavka četrtega odstavka 62. člena tega zakona, vendar morajo podatke iz 9. in 10. točke prvega odstavka tega člena prikazati skupno za vse postavke obveznosti.

Velike družbe so v skladu z ZGD in SRS dolžne razkriti vsa obvezna razkritja, ki so predpisana z zakonom.

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

V skladu s 57. členom ZGD (2001) mora letno poročilo izkazovati resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida. Če uporaba 58.–66. člena ZGD (2001) in SRS ne zadošča za resničen in pošten prikaz poslovanja gospodarske družbe, mora priloga k izkazu obsegati ustrezna pojasnila. V primeru, če gospodarska družba opusti uporabo posamezne določbe od 58.–66. člena ZGD, 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 ZGD (2001) so določena splošna pravila o členitvi izkazov in 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.

3.2 Obvezna razkritja po Slovenskih računovodskih standardih

SRS so obvezna pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih oblikuje Slovenski inštitut za revizijo ter temeljijo na ZGD. So izvorna združitev domače računovodske teorije z mednarodnimi zahtevami, zlasti MRS in smernicami Evropske unije. Njihova posebnost pa je, da obravnavajo računovodenje kot celoto za notranje in zunanje potrebe gospodarskih družb. 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 SRS niso obdelane. V njih so obdelane le splošne

podlage za notranje poročanje, ki se ne razlikujejo od splošnih podlag za zunanje poročanje (SRS, 2003, str. 7).

Gospodarska družba, ki je po 54. členu ZGD zavezana reviziji, mora v letnem poročilu vključiti razen bilance stanja in izkaza poslovnega izida z zakonsko zahtevanimi pojasnili tudi izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala, poslovno poročilo ter razkritja, ki jih določajo SRS.

Vsak SRS ima več poglavij. Standard v ožjem pomenu obsega poglavje B. Praviloma je razdeljen na podpoglavja, še zlasti če obravnava posamezne gospodarske kategorije, pri katerih je treba nameniti pozornost tudi njihovem prevrednotenju ali prikazovanju v skupinskih oz. konsolidiranih računovodskih izkazih. Posebej so predstavljene take določbe o potrebnih razkritjih v računovodskih izkazih za zunanje uporabnike kakor tudi zahteve pri zunanjem poročanju, ki morajo biti nujno izpolnjene, njihove preostale določbe pa se obravnavajo kot strokovni napotki za notranje poročanje (SRS, 2003, str. 10).

Razkritja po SRS so naslednja:

- Razkrivanje postavk v bilanci stanja je opredeljeno v SRS 24.
- Razkrivanje postavk v izkazu poslovnega izida je zajeto v SRS 25.
- Razkrivanje postavk v izkazu finančnega izida najdemo v SRS 26.21.
- Razkrivanje v izkazu gibanja kapitala zasledimo v SRS 27, in sicer v 27.11 do 27.12.
- Razkritja obravnavajo tudi SRS od 1 do 19 v poglavju B pod točko e.

Priporočljivo je, da družba v svojem pravilniku o računovodstvu razkritja opredeli, tako da združi zahteve po pojasnilih iz ZGD in zahteve po razkritjih iz SRS po posameznih področjih, na primer (Vezjak, 2002, str. 10–11):

- splošna razkritja (podatki o družbi, ki sestavlja letno poročilo, ter njeni obvladujoči družbi, če je sama odvisna ali pridružena družba, podatki o zaposlenih, podatki v zvezi z upravo, zaposlenimi po individualni pogodbi, notranjimi lastniki in nadzornim svetom),
- razkritja posameznih postavk bilance stanja,
- razkritja posameznih postavk izkaza poslovnega izida,
- druga potrebna razkritja.

Splošna razkritja po SRS v pojasnilih k računovodskim izkazom predstavljajo (Vezjak, 2004, str. 115):

- sedež in pravno obliko družbe ter državo,
- naravo poslovanja in najpomembnejše dejavnosti; predlagamo, da družba v pravilniku o računovodstvu opredeli, kako določa najpomembnejše dejavnosti (delež prihodkov od prodaje),

- ime obvladujoče družbe (če je družba, ki pripravlja letno poročilo, sama obvladana; torej odvisna ali pridružena družba),
- število zaposlenih na koncu poslovnega leta ali njihovo povprečno število v poslovnem letu.

3.2.4 Razkritja računovodskih usmeritev

Računovodske usmeritve so posebna načela, temelji, dogovori, pravila in navade, ki se jih gospodarska družba drži pri pripravljanju in predstavljanju računovodskih izkazov. Računovodja ima v SRS varno oporo za svoje delovanje in za oblikovanje svojih računovodskih usmeritev. Poslovodstvo mora pri izbiri ustreznih računovodskih usmeritev in odločanju o njihovi uporabi upoštevati naslednje načela:

- prednost vsebine pred obliko,
- pomembnost ter
- previdnost.

Če ni posebnega MRS in stališča Strokovnega odbora za pojasnjevanje, poslovodstvo pripravi računovodske usmeritve po svoji presoji, tako da uporabniki računovodskih izkazov gospodarske družbe dobijo kar najkoristnejše informacije. Pri teh presojanjih poslovodstvo upošteva:

- zahteve in smernice v MRS, ki obravnavajo podobne zahteve,
- opredelitve, prepoznavanje in merila za merjenje vrednosti obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov,
- izjave drugih organov za postavljanje standardov in v dejavnosti sprejeta pravila, vendar samo v kolikor so v skladu z ZGD.

Poslovodstvo izbere in uporablja računovodske usmeritve gospodarske družbe tako, da so računovodski izkazi v skladu z vsemi zahtevami vsakega ustreznega MRS in s stališčem Strokovnega odbora za pojasnjevanje. Kjer ni posebnih zahtev, poslovodstvo pripravi usmeritve, ki zagotavljajo, da računovodski izkazi dajejo informacije, ki so (MRS, str. 86–87):

- ustrezne potrebam uporabnika za odločanje,
- zanesljive, tako da:
 - zvesto predstavljajo dosežke in finančno stanje gospodarske družbe,
 - odsevajo gospodarsko vsebino poslov in drugih poslovnih dogodkov in ne samo pravno obliko,
 - so nepristranske, to je brez predsodkov,
 - so preudarne,
 - so v vseh bistvenih pogledih popolne.

Razkritja o računovodskih usmeritvah so običajno najpomembnejša in so tudi najboljše del pojasnil. V njih mora biti glede računovodskih usmeritev pojasnjena oziroma razkrita:

- podlaga za merjenje, ki je bila uporabljena pri pripravljanju računovodskih izkazov,
- vsaka posamezna računovodska usmeritev, ki je potrebna za pravilno razumevanje računovodskih izkazov.

Za uporabnike računovodskih izkazov je poleg posameznih računovodskih usmeritev, uporabljenih v računovodskih izkazih, pomembno, da se zavedajo podlage, uporabljene za merjenje (izvirna vrednost, denarna vrednost, iztržljiva vrednost, poštena vrednost ali sedanja vrednost). Gospodarske družbe lahko izberejo različne računovodske usmeritve in s tem pripravijo različne računovodske izkaze, čeprav govorijo o istih poslovnih dogodkih in razmerah. Da bi lahko uporabniki računovodske izkaze pravilno razumeli, je potrebno razkritje pomembnih računovodskih usmeritev, na katerih so ti izkazi zasnovani..

Ena temeljnih računovodskih predpostavk je tudi doslednost. Ob upoštevanju te računovodske predpostavke družba ne spreminja računovodskih usmeritev. Vendar pa mora včasih družba zaradi različnih vzrokov spremeniti uporabljene računovodske usmeritve. Računovodske usmeritve se spreminjajo le, če to zahteva zakon ali organ, ki oblikuje računovodske standarde, ali če je posledica spremembe ustrežnejša predstavitev poslov ali poslovnih dogodkov v računovodskih izkazih gospodarske družbe. V zvezi s spremembo računovodskih usmeritev mora družba razkriti:

- razlog za spremembo,
- znesek preračuna za tekoče obdobje in za vsako predstavljeno obdobje,
- znesek preračuna, ki se nanaša na obdobje pred tistimi, ki so vključena v primerjalno informacijo,
- to, da je primerjalna informacija prevrednotena ali da to ni izvedljivo (Odar, 2000, str. 3–4).

3.2.5 Razkritja postavk bilance stanja

Bilanca stanja⁴ je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto in je sestavni del letnega poročila vseh gospodarskih družb, ne glede na to, ali so zavezane k reviziji računovodskih izkazov ali ne.

Za vse gospodarske družbe so obvezna pojasnila k bilanci stanja, ki jih kot takšna navaja ZGD, poleg tega pa so za gospodarske družbe, ki so zavezane k reviziji, obvezna še druga razkritja oziroma pojasnila, ki jih navajajo SRS.

⁴ Vsebina in oblika bilance stanja gospodarskih družb je podrobno predstavljena v prilogi 2.

Pri razkrivanju postavk v bilanci stanja so temeljne zahteve določene v SRS 24 in morajo vsebovati informacije o:

- podlagi za sestavo bilance in merjenju gospodarskih kategorij;
- posebnih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih;
- dodatnih postavkah, ki so za pošteno predstavitev potrebne, kot na primer vrsta in znesek bistvenih napak.

Razkrijejo se tudi, katera sredstva in katere obveznosti do njihovih virov so razporejene po področnih in območnih odsekih ter v kolikšnih zneskih. To velja tudi za sredstva in obveznosti do njihovih virov, ki se nanašajo na ustavljeno poslovanje (SRS 24.23).

Poleg obveznih razkritij, opredeljenih v SRS 24, mora gospodarska družba zagotavljati tudi razkritja podatkov in informacij, ki jih zahteva SRS za posamezne postavke v bilanci stanja (SRS, 2001, str. 1–12).

3.2.5.1 Opredmetena osnovna sredstva

Opredmetena osnovna sredstva so fizično oprijemljiva ter se uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene. Lahko so v lasti gospodarske družbe ali v finančnem najemu ter se po pričakovanjih uporabljajo več kot eno leto. Med opredmetena osnovna sredstva sodijo zemljišča, zgradbe, proizvodjalna oprema, druga oprema, osnovna čreda in večletni nasadi (Black, 2004, str. 130).

V zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi se torej obvezno razkrivajo (SRS 1.39):

- podlaga za njihovo merjenje, uporabljena pri ugotavljanju nabavne vrednosti;
- višina nabavne vrednosti ter popravek vrednosti posameznih kategorij opredmetenih osnovnih sredstev na začetku in na koncu poslovnega leta. Prav tako se razkrije, katera opredmetena osnovna sredstva so pridobljena s finančnim najemom;
- stanje na začetku poslovnega leta (začetne neodpisane vrednosti), vse spremembe med poslovnim letom (pridobitve, prekvalifikacije, odtujitve, amortizacija, prevrednotovalna doknjiženja na koncu poslovnega leta) in stanje na koncu poslovnega leta (končna neodpisana vrednost).

Razkrijejo se tudi: obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove; računovodske usmeritve, uporabljene pri ocenjevanju stroškov obnavljanja prostora, v katerem so opredmetena osnovna sredstva; znesek stroškov graditve in izdelave opredmetenih osnovnih sredstev ter znesek finančnih obvez

zaradi nakupa opredmetenih osnovnih sredstev za vsa opredmetena osnovna sredstva skupaj (SRS 1.40).

Če se opredmeteno osnovno sredstvo izkaže po prevrednoteni vrednosti, se razkrivajo: podlaga, uporabljena pri prevrednotenju (gospodarska družba na primer zapiše, da je podlaga cenitveno poročilo o čisti prodajni vrednosti in/ali vrednosti pri uporabi neodvisnega ocenjevalca vrednosti sredstev), datum zadnjega prevrednotenja, sodelovanje neodvisnega ocenjevalca vrednosti in knjigovodska vrednost prevrednotenega opredmetenega osnovnega sredstva (SRS 1.41).

3.2.5.2 Neopredmetena dolgoročna sredstva

Neopredmetena dolgoročna sredstva so sredstva, ki fizično ne obstajajo. To so sredstva, ki jih ima gospodarska družba dolgoročno za proizvodnjo ali priskrbovanje proizvodov oziroma opravljanje ali priskrbovanje storitev, za dajanja v najem ali za pisarniške potrebe. Med neopredmetena dolgoročna sredstva sodijo naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine (koncesije, patenti, licence, blagovne znamke), dolgoročne odložene stroške in naložbe v dobro ime prevzete gospodarske družbe (Black, 2004, str 130).

Pri razkrivanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev izhaja gospodarska družba iz svoje opredelitve njihove narave in stopnje pomembnosti (zapisane v pravilniku o računovodstvu). Kot kategorije neopredmetenih dolgoročnih sredstev, o katerih bo gospodarska družba poročala, na primer opredeli tiste, ki jih vodi na trimestnih kontih svojega kontnega načrta.

Gospodarske družbe so za posamezno kategorije dolžne razkriti:

- podlago za njihovo merjenje, uporabljeno pri ugotavljanju nabavne vrednosti,
- višino nabavne vrednosti ter popravek vrednosti posameznih kategorij neopredmetenih dolgoročnih sredstev na začetku in na koncu poslovnega leta,
- stanje na začetku poslovnega leta (začetne neodpisane vrednosti), vse spremembe med poslovnim letom (pridobitve, prekvalifikacije, odtujitve, amortizacija, prevrednotovalna doknjiženja na koncu poslovnega leta) in stanje na koncu poslovnega leta (končna neodpisana vrednost) (SRS 2.39).

Gospodarska družba razkrije v skladu s SRS 2.40:

- razlog, da se dobro ime amortizira več kot pet let;
- knjigovodsko vrednost in preostalo dobo amortiziranja vsakega pomembnega neopredmetenega dolgoročnega sredstva;
- začetno pripoznano vrednost neopredmetenega dolgoročnega sredstva, pridobljeno z državno podporo;

- obstoj knjigovodske vrednosti neopredmetenega dolgoročnega sredstva z omejeno lastninsko pravico;
- knjigovodsko vrednost neopredmetenega dolgoročnega sredstva, danega za poroštvo za obveznosti;
- znesek obvez za pridobitev neopredmetenega dolgoročnega sredstva.

Če se neopredmeteno dolgoročno sredstvo izkaže po prevrednoteni vrednosti, je treba razkriti datum prevrednotenja in knjigovodsko vrednost.

3.2.5.3 Dolgoročne finančne naložbe

Dolgoročne finančne naložbe so večinoma naložbe v kapital drugih gospodarskih družb ali v finančne dolgove drugih gospodarskih družb, države, območij in občine ali drugih izdajateljev, pojavljajo pa se tudi kot finančna sredstva drugačne dolgoročne narave, ki niso vezana na proizvodnjanje in opravljanje storitev v proučevani gospodarski družbi.

Gospodarska družba je dolžna poleg zakonsko zahtevanih razkritij podati vrsto razkritij glede gospodarskih družb, v katerih ima kapitalne naložbe in zvezi z uskupinjevanjem:

- naravo razmerja med obvladujočo in posamezno odvisno gospodarsko družbo, v katerem obvladujoča gospodarska družba neposredno ali prek odvisnih gospodarskih družb nima več kot polovice glasovalne moči (SRS 3.43);
- podati pa je treba tudi seznam pridruženih gospodarskih družb, ki vsebuje njihov opis ter kapitalne deleže (in deleže glasovalne moči, če se od kapitalskih razlikujejo); gospodarska družba mora tudi opisati, zakaj ima v kakih pridruženih gospodarskih družbah pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv, ter kako so upoštevana pri uskupinjevanju;
- razlog, zakaj posamezno odvisna gospodarska družba ni uskupinjena (SRS 3.43): začasno obvladovanje; poslovanje odvisne gospodarske družbe v okviru strogih dolgoročnih omejitev; obvladujoča gospodarska družba, ki je sama odvisna, če pridobi privolitev manjšinskih lastnikov; nepomembno za prikaz poslovanja skupine in negospodarno (vključitev bi zahtevala nesorazmerno veliko dela in stroškov);
- če je gospodarska družba podvižnik, torej pogodbeni stranka pri skupnem podvigu, ki skupaj z drugimi obvladuje drugo gospodarsko družbo, mora razkriti: kapitalni delež ter obveze v zvezi s svojimi deleži in svoj del obvez v zvezi s kapitalom skupaj obvladovanih gospodarskih družb (SRS 3.44).

Pri vseh (pomembnih) dolgoročnih finančnih naložbah se razkrivajo:

- računovodska usmeritev za določanje njihove nabavne vrednosti ter kasnejše knjigovodske vrednosti; poštene vrednosti in odplačne vrednosti;
- v zvezi s prevrednotenjem (slabivijo in krepitvijo): pogostnost; datum zadnjega prevrednotenja; sodelovanje neodvisnega ocenjevalca;

- gibanje prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami ter gibanje prevrednotovalnih finančnih prihodkov in odhodkov;
- prenos ustreznega prevrednotovalnega popravka kapitala med finančne prihodke ob odtujitvi dolgoročne finančne naložbe;
- dodatna razkritja, če je naložba izkazana po vrednosti, večji od poštene vrednosti (SRS 3.50), ali če bi prišlo do prerazvrstitve s poštene na odplačno vrednost (SRS 3.51).

Za vsako vrsto (pomembno) dolgoročnih finančnih naložb se razkrivajo še:

- izpostavljenost različnim vrstam tveganja; če pride v gospodarski družbi v poštev, je treba dodatno razkriti informacije v zvezi z obrestnim in zaupanjiskim oziroma kreditnim tveganjem v skladu s SRS 3.47 in 3.48;
- če ima gospodarska družba finančne instrumente za varovanje pred tveganjem, njihov obseg in vrste;
- v plačilo zapadle, pa še ne udenarjene naložbe; gospodarska družba ima na primer dolgoročno dano posojilo, obrok, ki je zapadel v poslovnem letu, pa še ni poravnan;
- poštena vrednost: če to ni možno, se poroča le o glavnih značilnostih posamezne (pomembne) dolgoročne naložbe ter zapiše, da poštene vrednosti ni bilo mogoče ugotoviti in zakaj ne (SRS 3.49).

3.2.5.4 Zaloge

Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvodnjanju za prodajo ali prodana v okviru rednega poslovanja. Med zaloge lahko štejemo material, drobni inventar, nedokončano proizvodnjo in polproizvode, dokončane proizvode in trgovsko blago.

V zvezi z zalogami se razkrivajo:

- podlage za njihovo merjenje pri ugotavljanju sprotnega in končnega vrednotenja zalog;
- metode, uporabljene pri obračunavanju stroškov;
- knjigovodske vrednosti in čiste iztržljive vrednosti zalog; podatki se razvrstijo, kot ustreza gospodarski družbi (SRS 4.32);
- popisni presežki in primanjkljaji (SRS 4.33);
- slabitev zalog – odpisi vrednosti zalog zaradi sprememb njihove kakovosti in vrednosti (SRS 4.33);
- knjigovodska vrednost zalog, ki je zastavljena kot jamstvo za obveznosti.

3.2.5.5 Terjatve

Terjatve so na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo kakih stvari ali opravite kake storitve. Pojavljajo se

večinoma do kupcev ali drugih financerjev prodanih proizvodov in opravljenih storitev, lahko pa tudi do dobaviteljev, prvin poslovnega procesa, do zaposlencev, do uslužbencev pri razporejanju poslovnega izida, do financerjev in do uporabnikov finančnih naložb.

V zvezi s terjatvami se razkrivajo:

- nezavarovane in zavarovane terjatve do kupcev, članov uprave, članov nadzornega sveta ter do notranjih lastnikov (SRS 5.33);
- računovodske usmeritve, določanje njihove knjigovodske vrednosti, poštene vrednosti in udenarljive vrednosti (SRS 5.34);
- če je gospodarska družba v poslovnem letu prevrednotila terjatve (SRS 5.34): datum prevrednotenja ter gibanje pavšalnega popravka terjatev in njegova realnost;
- izpostavljenost različnim vrstam tveganja (na primer valutnemu) ter obseg in vrsta finančnih instrumentov za varovanje pred tveganjem (SRS 5.35);
- razčlenitev terjatev po rokih zapadlosti (SRS 5.36).

3.2.5.6 Kratkoročne finančne naložbe

Kratkoročne finančne naložbe so večinoma naložbe v finančne dolgove drugih gospodarskih družb, države ali drugih izdajateljev, lahko tudi v kapital drugih gospodarskih družb, pojavljajo pa se tudi kot finančna sredstva drugačne kratkoročne narave, ki niso vezana na proizvodnjo in opravljanje storitev naložbeniku. Gospodarske družbe jim imajo, da bi z donosi, ki izhajajo iz njih, kratkoročno povečalo svoje finančne prihodke.

V zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami (pomembnimi) se razkrivajo:

- računovodske usmeritve za določanje njihove nabavne, knjigovodske, poštene, odplačne vrednosti (SRS 6.40);
- gibanje prevrednotovalnega popravka kapitala v zvezi s kratkoročnimi naložbami ter gibanje prevrednotovalnih finančnih prihodkov in odhodkov zaradi njihove okrepitve ali oslabitve (SRS 6.40);
- prenos ustreznega prevrednotovalnega popravka kapitala med finančne prihodke ob odtujitvi (SRS 6.40);
- izpostavljenost različnim vrstam tveganja ter obseg in vrste finančnih instrumentov za varovanje pred tveganjem. Če pride v gospodarski družbi v poštev, je treba dodatno razkriti informacije v zvezi z obrestnim in zaupanjiskim tveganjem v skladu s SRS 6.42;
- informacije o pošteni vrednosti (SRS 6.43);
- dejstvo, da je naložba izkazana po vrednosti, večji od poštene vrednosti (SRS 6.44).

3.2.5.7 Denarna sredstva

Gospodarska družba je dolžna razkrivati informacije, ki jih za vse postavke bilance stanja predpisuje SRS 24.16:

- podlage za njihovo merjenje;
- računovodske usmeritve ter vrsto in razlog njihovih sprememb (enako velja za računovodske ocene);
- vrsto in znesek popravka bistvene napake, če se nanaša na denarna sredstva.

3.2.5.8 Kapital

Za lastnike, uporabnike pa tudi druge interesne skupine so najpomembnejši podatki in razkritja kapitala. Kapital se po naših predpisih obvezno razčlenjuje na vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček ali izgubo iz prejšnjih let, prevrednotovalni popravek kapitala in nerazdeljeni dobiček ali izgubo poslovnega leta.

Razkritja delniškega kapitala po njegovih vrstah:

- število izdanih in v celoti vplačanih delnic ter število izdanih in ne v celoti vplačanih delnic;
- lastnosti delnic ter omejitve razdeljevanja delnic;
- izdaja novih delnic, združitve delnic, razdružitve delnic, umik ter sprememba delnic;
- število odkupljenih lastnih delnic;
- podatki o možnih pogojno izdanih delnicah;
- narava in namen vseh vrst rezerv;
- znesek dividend nabiralnih (kumulativnih) in/ali prednostnih delnic, ki še niso bile izplačane.

Družba z omejeno odgovornostjo mora v prilogi k izkazom podati razkritja v zvezi z odobrenim in pogojno povečanim kapitalom, podatke o lastnih delnicah (enake zahteve za lastne deleže kot za lastne delnice), naravo in namen vseh vrst rezerv ter druge pomembne podatke v zvezi s stanjem in gibanjem sestavin kapitala.

3.2.5.9 Dolgoročni dolgovi

Dolgoročni dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba v obdobju, daljšem od leta dni, vrniti oziroma poravnati. Lahko so finančni ali poslovni dolgovi. Finančni dolgovi se pojavljajo, ker posojilodajalci vnašajo v gospodarsko družbo denarna sredstva ali ker z denarjem poravnajo njegove poslovne dolgove, poslovni dolgovi pa se pojavljajo, ker dobavitelji vnašajo prvine, potrebne pri proizvodnji in opravljanju storitev.

V zvezi z dolgoročnimi dolgovi se razkrivajo:

- zavarovani in nezavarovani dolgoročni dolgovi (SRS 9.41);
- pri dolgovih do drugih gospodarskih družb v skupini njihova imena, države povezanih gospodarskih družb ter zneski (SRS 9.42);
- datum zapadlosti v plačilo ter obrestna mera in drugi pogoji (SRS 9.43);
- metode, uporabljene pri ocenjevanju poštene vrednosti;
- dejstvo, da je dolgoročni dolg izkazan po vrednosti, večji od poštene vrednosti;
- podatki v zvezi z izpostavljenostjo različnim vrstam tveganja (SRS 9.44 do 9.46);
- poimensko dolgoročni dolgovi do članov uprave, članov nadzornega sveta in notranjih lastnikov (SRS 9.50).

3.2.5.10 Dolgoročne rezervacije

Dolgoročne rezervacije se oblikujejo za obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih na podlagi obvezujočih preteklih dogodkov pojavile v obdobju, daljšem od leta dni, in katerih velikost je zanesljivo ocenjena. Lahko se oblikujejo na račun dolgoročno odloženih prihodkov ali na račun dolgoročnih vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov.

Razkrivajo se:

- podatki v zvezi z njihovim oblikovanjem (SRS 10.36); za vsako vrsto dolgoročnih rezervacij razlogi in pogoji, metode, pomembne predpostavke ter način obravnavanja razlik;
- razlike med oblikovanjem in črpanjem v poslovnem letu, tako načrtovanim kot uresničenim (SRS 10.38);
- informacije v zvezi s tveganji (SRS 10.38).

3.2.5.11 Kratkoročni dolgovi

Kratkoročni dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba najkasneje v letu dni vrniti oziroma poravnati. Tako kot dolgoročni dolgovi se lahko tudi kratkoročni delijo na finančne ali poslovne dolgovi. Kratkoročni finančni dolgovi so dobljena kratkoročna posojila na podlagi posojilnih pogodb in izdani kratkoročni vrednostni papirji. Kratkoročni poslovni dolgovi pa so kratkoročni dobaviteljski krediti za kupljeno blago ali kupljene storitve, kratkoročne obveznosti do zaposlencev za opravljeno delo, kratkoročne obveznosti do financiranja v zvezi z obrestmi, kratkoročne obveznosti do države iz naslova davkov ter kratkoročne obveznosti v zvezi z razdelitvijo poslovnega izida.

Gospodarske družbe so za posamezno kategorijo dolžne razkriti:

- dobljena kratkoročna nezavarovana in zavarovana posojila;
- pri kratkoročnih dolgovih do drugih gospodarskih družb njihova imena, države, v katerih so vpisana oziroma imajo sedež ter znesek;
- datum zapadlosti v plačilo;
- obrestno mero za redna ter zamujena odplačila;
- metode, uporabljene pri ocenjevanju poštene vrednosti.
- podatke v zvezi z izpostavljenostjo različnim vrstam tveganja.
- poimensko kratkoročne dolgove do članov uprave, članov nadzornega sveta in notranjih lastnikov

3.2.5.12 Kratkoročne časovne razmejitve

Kratkoročne časovne razmejitve so terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v letu dni in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena. Lahko se usredstvene (aktivne) časovne razmejitve ali udolgovane (pasivne) kratkoročne razmejitve. Ustredstvene kratkoročne časovne razmejitve zajemajo kratkoročno odložene stroške oziroma kratkoročne odložene odhodke ter kratkoročno nezaračunane prihodke. Udolgovane kratkoročne časovne razmejitve pa zajemajo kratkoročno vnaprej vračunane stroške oziroma kratkoročno vnaprej vračunane odhodke in kratkoročno odložene prihodke.

Zahtevanih razkritij sicer ni veliko, razkrijejo pa se:

- razlogi in pogoji za njihovo oblikovanje,
- metode, uporabljene pri ocenjevanju njihove utemeljene vrednosti,
- razlike med oblikovanjem in črpanjem v poslovnem letu, tako načrtovanim kot uresničenim (SRS 12.32).

3.2.5.13 Razkritja v zvezi z zunajbilančno evidenco

Gospodarske družbe navajajo v zunajbilančni evidenci hipoteke na osnovna sredstva dana jamstva, zaloge, ki so last drugih gospodarskih družb in možne obveznosti. V zunajbilančnih evidencah se obravnavajo tudi odobrene in še ne vpisane delnice, rezervirane delnice in podobno.

Glede razkritij v zvezi z zunajbilančno evidenco je zapisano v mednarodnih računovodskih standardih, in sicer v MRS 5.

MRS 5 zahteva razkritje:

- omejitev glede lastninske pravice do sredstev,

- jamstva, danega v zvezi z obveznostmi,
- možnih sredstev in možnih obveznosti, ki jih je treba tudi izmeriti, če je mogoče (Vezjak, 1998, str. 99).

3.2.6 Razkritja dogodkov, ki sledijo datumu bilance stanja

Dogodki, ki sledijo datumu bilance stanja podrobno obravnava MRS 10, in sicer se uporablja pri obračunavanju in razkrivanju možnih pojavov in dogodkov, ki sledijo datumu bilance stanja. Dogodki po datumu bilance stanja so tisti dogodki, tako ugodni kot tudi neugodni, ki se zgodijo med datumom bilance stanja in datumom odobritve računovodskih izkazov za objavo. Dogodki so lahko dveh vrst:

- takšni, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so obstajale na dan bilance stanja (popravljeni dogodki po datumu bilance stanja);
- takšni, ki zgolj nakazujejo okoliščine, ki so se pojavile po datumu bilance stanja (nepopravljeni dogodki pa datumu bilance stanja).

Namen MRS 10 je določiti:

- kdaj gospodarska družba popravi svoje računovodske izkaze za dogodke po datumu BS in
- kaj gospodarska družba razkrije o datumu, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo in o dogodkih po datumu bilance stanja (MRS, str. 177–178).

V zvezi z možnimi pojavi je potrebno razkriti naslednje zadevo:

- znesek možne izgube je treba v računovodskih izkazih pripoznati kot odhodek in kot obveznost, če :
 - je verjetno, da bodo prihodnji dogodki potrdili, da se bo po upoštevanju vseh možnih rešitev zmanjšala vrednost takega sredstva ali bo nastal dolg na dan bilance stanja,
 - je moč razumno oceniti znesek izgube.

V računovodskih izkazih je potrebno razkriti obstoj možne izgube, če kateri izmed navedenih pogojev ni izpolnjen, razen če je možnost izgube malo verjetna:

- v računovodskih izkazih se ne smejo pripoznati možni dobički kot prihodki ali kot sredstva. Obstoj možnega dobička je treba razkriti, če je verjetno, da bo uresničen;
- če se zahteva razkritja možnih pojavov, je treba zagotoviti naslednje informacije: vrsto možnega pojava, negotove dogodke, ki bi lahko vplivali na prihodnji izid in oceno vrednosti izraženega učinka ali izjavo, da tako oceno ni moč izdelati.

V zvezi z dogodki, ki sledijo datumu bilance stanja, je treba razkriti naslednje stvari:

- sredstva in dolgove je treba preračunati v skladu z dogodki po datumu bilance stanja, ki nudijo dodatne dokaze, koristne pri ocenjevanju zneskov, ki se nanašajo

na stanje na dan bilance stanja ali kažejo, da predpostavka o časovni neomejenosti delovanja v zvezi s celotno gospodarsko družbo ali z njegovim delom ne drži;

- zneska sredstev in dolgov ni treba preračunati, razkriti pa je treba dogodke, ki sledijo datumu bilance stanja ter na dan bilance stanja sicer ne vplivajo na stanje sredstev in dolgov, a so tako pomembni, da bi neugodno vplivali na zmožnost uporabnikov računovodskih izkazov izdelati ustrezne ocene in sprejeti odločitve, če jih ne bi razkrili;
- dividende, navedene v zvezi z obdobjem, na katero se nanašajo računovodski izkazi in predlagane ali objavljene po datumu bilance stanja, vendar pred odobritvijo računovodskih izkazov, je treba bodisi preračunati bodisi razkriti;
- če je treba razkriti dogodke, ki sledijo datumu bilance stanja, je treba zagotoviti naslednje informacije: vrsto dogodkov in oceno vrednostno izraženega učinka ali izjavo, da take ocene ni moč izdelati (Koletnik, 2003, str. 95–96).

Glede razkrivanja datuma odobritve za objavo pa najdemo v MRS 10 naslednje navedbe: Gospodarska družba razkrije datum, ko so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, in kdo jih je odobril. Če imajo lastniki gospodarske družbe ali drugi pravico popraviti računovodske izkaze ob objavi, mora gospodarska družba to dejstvo razkriti. Za uporabnike je namreč pomembno, da vedo, kdaj so bili računovodski izkazi odobreni za objavo, saj ne odsevajo dogodkov po tem datumu (MRS, str. 181).

3.2.7 Razkritja postavk k izkazu poslovnega izida

Izkaz poslovnega izida⁵ je temeljni računovodski izkaz in je sestavni del letnega poročila vseh gospodarskih družb ne glede, ali so zavezane k reviziji računovodskih izkazov ali ne.

Za vse gospodarske družbe so obvezna pojasnila k izkazu poslovnega izida, ki jih kot takšna navaja ZGD. Za gospodarske družbe, ki so zavezane reviziji, so obvezna tudi druga razkritja, ki jih navajajo SRS (SRS, 2001, 25.16).

Pojasnila k izkazu poslovnega izida vsebujejo:

- informacije o podlagi za sestavo izkaza poslovnega izida ter posebnih računovodskih usmeritev, uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih;
- informacije, ki jih zahtevajo SRS in ZGD ter niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida;
- dodatne informacije, ki niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida, so pa za pošteno predstavitev potrebne (SRS 2001, 25.15).

⁵ V prilogi 3 je predstavljena vsebina in oblika izkaza poslovnega izida.

Izkaz poslovnega izida lahko gospodarska družba sestavi v eni od dveh stopenjskih različic in sicer v I. različici (anglo-ameriški različici) ali v II. različici (nemški različici). Slovenski računovodski standardi dajejo prednost II. 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.

Gospodarska družba, ki se odloči za obliko izkaza poslovnega izida po različici I, mora v prilogi k temu izkazu pojasniti stroške po vrstah, kot so:

- nabavna vrednost prodanega blaga in materiala,
- stroški porabljenega materiala,
- stroški storitev,
- stroški plač,
- stroški socialnih zavarovanj (posebej stroški pokojninskih zavarovanj v pojasnilu),
- stroški amortizacije,
- prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter
- prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih.

V primeru, da se gospodarska družba odloči za obliko izkaza poslovnega izida po različici II, pa mora v prilogi k izkazu pojasniti stroške po funkcionalnih skupinah, kot so:

- nabavna vrednost prodanega blaga in proizvodjalni stroški prodanih proizvodov,
 - stroški prodajanja in
 - stroški splošnih dejavnosti,
- vse z vštetiimi ustreznimi stroški amortizacije.

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

3.2.7.1 Stroški amortizacije

SRS 13 predpisuje razkritja pri vsaki večji skupini amortizirljivih sredstev:

- podlage za vrednotenje, uporabljene pri določanju zneskov, s katerimi se izkazujejo amortizljiva sredstva,
- metode amortiziranja,
- dobo koristnosti ali amortizacijskih stopenj,
- letne amortizacije, razporejene na posamezna obračunska obdobja ter
- kosmati znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in z njimi povezan popravek vrednosti.

3.2.7.2 Stroški dela in stroški povračil zaposlencem

Gospodarske družbe, zavezana reviziji, morajo razkriti:

- podatke v zvezi s člani uprave in drugih organov (njihova imena, zasluzke in deleže v dobičku),
- podatke v zvezi s programi drugih dolgoročnih zasluzkov zaposlencev zunaj odpravnin (plačila za dolgotrajne odsotnosti, kot je dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust, jubilejne nagrade,...). Pri razkrivanju je treba upoštevati morebitne zakonske omejitve.
- podatke o morebitnih zahtevah zaposlenih po izplačilih na podlagi določb zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta gospodarske družbe ali pogodbe o zaposlitvi.

3.2.7.3 Stroški po vrstah, mestih in nosilcih

Ker so vprašanja, ki jih obravnava SRS 16, v veliki meri povezana s poslovnimi skrivnostmi, se razkrivajo le metode, po katerih so ugotovljeni stroški, ki so podlaga za vrednotenje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje.

3.2.7.4 Odhodki in prihodki

V zvezi z odhodki in prihodki je treba razkriti:

- metodo merjenja odhodkov in prihodkov,
- pomembne posamezne postavke odhodkov in prihodkov (obseg, znesek),
- pomembno spremembo računovodske usmeritve in ocene (vrsto, razlog, znesek),
- v zvezi z napako, ki bistveno vpliva na poslovni izid poslovnega leta: vrsto, znesek popravka, ki vpliva na poslovni izid; znesek popravka, ki je zajet v primerjalne informacije,
- če je med izrednimi odhodki zajeta možna izguba; vrsto pojava, ki bi jo lahko povzročil, dejavnike, ki bi lahko vplivali na prihodnji poslovni izid ter oceno vrednostno izražene posledice ali izjava, da ocena ni možna,
- prihodke iz izvoza in domače prihodke (SRS 18.43).

3.2.7.5 Vrste poslovnega izida in finančnega izida

Gospodarska družba mora, ne glede na to, ali se opravlja splošno prevrednotenje kapitala ali ne, preračunati, kolikšen bi bil poslovni izid, če bi se splošno prevrednotenje kapitala izvajalo, ter razkriti (SRS 8.40):

- poslovni izid po preračunu s pomočjo evra in
- poslovni izid po preračunu s pomočjo cen življenjskih potrebščin.

Poslovni izid (dobiček ali izguba) se predstavi v izkazu poslovnega izida kot obveznem sestavnem delu računovodskih izkazov vseh gospodarskih družb, finančni izid (prebitek prejemkov ali izdatkov) pa v izkazu finančnega izida kot obveznem sestavnem delu računovodskih izkazov določenih vrst gospodarskih družb.

3.2.8 Razkritja postavk v izkazu finančnega izida

Izkaz finančnega izida⁶ po novih SRS nadomešča prejšnji izkaz denarnih tokov in prejšnji izkaz finančnih tokov. Je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev ter gibanje odtokov in pritokov ali prejemkov in izdatkov v poslovnem letu. Za gospodarske družbe, ki so po 54. členu ZGD (2004) zavezane k reviziji računovodskih izkazov, je izkaz finančnega izida obvezni sestavni del letnega poročila.

Gospodarska družba lahko sestavi izkaz finančnega izida na osnovi dveh metod:

- neposredna metoda: gospodarska družba ga sestavi, če so na voljo ustrezni podatki o prejemkih in izdatkih; SRS jo imenujejo I. različica izkaza finančnega izida;
- posredna metoda: gospodarska družba ga sestavi na podlagi podatkov v dveh zaporednih bilancah stanja v izkazu poslovnega izida in dodatnih podatkov za vmesno obdobje, iz katerih nato izračuna podatke o pritokih in odtokih; SRS imenujejo to metodo II. različica izkaza finančnega izida.

SRS dajejo prednost I. različici oziroma izkazu finančnega izida po neposredni metodi.

Posredni izkaz finančnega izida, ki je v skladu s prevladujočima okviroma računovodskega področja, MRS in GAAP⁷ – 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).

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 gospodarske družbe. Če so prejemki v obdobju večji od izdatkov, bodo denarna sredstva konec obdobja večja kot na začetku obdobja, če so večji izdatki, pa se bodo denarna sredstva zmanjšala (Petrič, 2003, str. 82).

⁶ V prilogi 4 je predstavljena vsebina in oblika izkaza finančnega izida.

⁷ Generally accepted accounting principles

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 gospodarske družbe (Petrič, 2003, str. 82):

- nadpovprečno pripomorejo k pozitivnemu čistemu denarnemu toku poslovanja;
- so v fazi razvoja z negativnim čistim 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.

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

V zvezi z izkazom finančnega izida je treba po SRS razkriti:

- po kateri različici je sestavljen izkaz finančnega izida;
- od kod izhajajo podatki za postavke v njem;
- v dodatku k izkazu finančnega izida je potrebno prikazati izključene pritoke in odtok, 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.

3.2.9 Razkritja postavk v izkazu gibanja kapitala

Izkaz gibanja kapitala⁸ je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala v poslovnem letu, skupaj s poravnavanjem izgube in uporabo čistega dobička gospodarske družbe in je sestavni del letnega poročila gospodarskih družb, ki so po 54. členu ZGD (2004) zavezane k reviziji računovodskih izkazov.

Gospodarska družba lahko izkaz gibanja kapitala sestavi v dveh različnih oblikah, in sicer:

- I. različica, ki prikazuje le razdelitev čistega dobička kot sestavino kapitala oziroma poravnava čiste izgube kot odbitne postavke od kapitala,

⁸ V prilogi 5 je predstavljena vsebina in oblika izkaza gibanja kapitala.

- II. različica, ki prikazuje vse sestavine kapitala, zajete v bilanci stanja, bodisi v skupinah ali posamično.

SRS dajejo prednost obliki sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala oziroma II. različici.

Poseben dodatek k izkazu gibanja kapitala je bilančni dobiček⁹ kot pravno opredeljena odločitvena kategorija iz Zakona o gospodarskih družbah in je hkrati tudi podlaga za odločanje nadzornega sveta ali skupščine. Gospodarska družba mora pri poročanju skupščini predstaviti:

- a) čisti poslovni izid poslovnega leta
- b) + preneseni čisti dobiček/preneseno čisto izgubo
- c) + zmanjšanje kapitalskih rezerv
- d) + zmanjšanje rezerv iz dobička
- e) – 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)
- 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 skupščini lahko razdeli:

- le manj kot čisti dobiček poslovnega leta, če se morajo povečati rezerve iz dobička in ni drugih povečanj ali
- več kot čisti dobiček poslovnega leta, če se uporabijo še preneseni čisti dobiček, kapitalске rezerve ali rezerve iz dobička (SRS 27.28).

Bilančna izguba je lahko:

- manjša od izgube poslovnega leta, če jo je mogoče poravnati:
 - s prenesenim čistim dobičkom iz prejšnjih let ali
 - z zmanjšanjem kapitalskih rezerv oziroma rezerv iz dobička;
- večja od izgube poslovnega leta, če ji je treba še prišteti izgubo, preneseno iz prejšnjih let, in ni drugih zmanjšanj (SRS 27.28).

Gospodarske družbe morajo k izkazu gibanja kapitala podati naslednja razkritja:

- 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 izida;
- spremembe rezerv, splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala ter posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala;

⁹ Bilančni dobiček se prikaže v izkazu poslovnega izida ali prilogi (za gospodarske družbe, ki ne sestavljajo izkaz gibanja kapitala), sicer pa ga gospodarske družbe, zavezane reviziji, prikažejo v izkazu gibanja kapitala (8. odstavek 42. člena ZGD) oziroma v njegovem posebnem dodatku (SRS 27).

- način delitve čistega dobička in poravnavo čiste izgube, potem ko računovodske izkaze sprejme ustrežni organ;
- deleže v dobičku, ki jih skupščina določa tistim, ki niso lastniki (SRS 15.21), na primer delež v dobičku članom uprave, članom nadzornega sveta ter zaposlenim, ki niso odvisni od njihovega morebitnega lastništva;
- povečanje in zmanjšanje kapitalskih rezerv, in to znesek, ki je bil v poslovnem letu pripisan, in znesek, ki je bil v poslovnem letu odpisan (12. odstavek 60. člena ZGD).
- povečanje in zmanjšanje vsake postavke rezerv iz dobička¹⁰, in to zneske, ki so bili odvedeni v rezerve in bilančnega dobička preteklega poslovnega leta po sklepu skupščine o uporabi bilančnega dobička preteklega poslovnega leta, zneske, ki so bili odvedeni v rezerve iz čistega dobička poslovnega leta in znesek, za katerega so bile rezerve manjše zaradi uporabe v poslovnem letu (13. odstavek 60. člen ZGD).

3.2.10 Razkritja temeljnih kazalnikov

Priloge k letnim računovodskim izkazom gospodarskih družb morajo vsebovati tudi nekaj temeljnih kazalnikov, opredeljenih v SRS 29, in sicer:

- v prilogi k bilanci stanja:
 - a) 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;
 - b) temeljni kazalniki stanja investiranja (naložbenja):
 - stopnja osnovnosti investiranja; osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti)/sredstva;
 - stopnja dolgoročnosti investiranja; vsota osnovnih sredstev (po neodpisani vrednosti), dolgoročnih finančnih naložb in dolgoročnih poslovnih terjatev/sredstva;
 - c) temeljni kazalniki vodoravnega finančnega ustroja:
 - koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev; kapital ž/osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti);
 - koeficient neposredne pokritosti kratkoročne obveznosti (hitri koeficient); likvidna sredstva/kratkoročne obveznosti;
 - koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient); vsota likvidnih sredstev in kratkoročnih terjatev/kratkoročne obveznosti;

¹⁰ Gospodarske družbe, zavezane reviziji, morajo predpisane informacije iz 12. in 13. odstavka 60. člena zakona o gospodarskih družbah izkazati v izkazu gibanja kapitala, druga pa v bilanci stanja ali njeni prilogi (14. odstavek 60. člena).

- koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient); kratkoročna sredstva/kratkoročne obveznosti.
- v prilogi k izkazu poslovnega izida:
 - a) temeljni kazalniki gospodarnosti:
 - koeficient gospodarnosti poslovanja; poslovni prihodki/poslovni odhodki;
 - b) temeljni kazalniki dobičkonosnosti:
 - koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala; čisti dobiček v poslovnem letu/povprečni dobiček (brez čistega poslovnega izida preučevanega leta);
 - koeficient dividendnosti osnovnega kapitala; vsota dividend za poslovno leto/povprečni osnovni kapital.

4 PROSTOVOLJNA RAZKRITJA

Gospodarske družbe se v letnem poročilu poleg obveznih razkritij odločajo tudi za prostovoljna razkritja, ki dopolnjujejo računovodske podatke. Interesi pri odločitvah o prostovoljnih razkritjih so različni. Nekatere gospodarske družbe se za prostovoljna razkritja odločajo iz etičnih razlogov, druga zaradi pričakovanih sprememb v regulativi, vendar največkrat prevladuje interes po dodatni predstavitvi prednosti in sposobnosti gospodarske družbe in želji po čim boljši prepoznavnosti na trgu. Z prostovoljnimi razkritji kot enega od načinov trženja, gospodarska družba vpliva na podobo v očeh javnosti. V primeru pritiskov s strani javnosti se gospodarska družba s prostovoljnimi razkritji odzove na pritiske (Gray et al., 1996, str. 83–85).

S preišljeno politiko razkritja vpliva gospodarska družba tudi na izboljšanje komunikacijskih povezav. Pripravljenost na razkritje podatkov zmanjšuje tveganja uporabe nekredibilnih informacij, ki jih informacijski posredniki lahko ponujajo o gospodarski družbi.

Naj naštejemo še nekaj koristi, ki so bistvenega pomena za uspešnost gospodarske družbe ter pridobivanje večjega dobička in so posledica prostovoljnih pojasnil v računovodskih poročilih (Kavčič, 1998, str. 31):

- vzpodbujanje zanimanja za združevanje,
- vplivanje na potencialne investitorje,
- dostop do izbranih skupin (okoljevarstvenikov),
- predstavitev poslanstva,
- povečevanje lojalnosti delničarjev,
- povečevanje možnosti nove izdaje delnic,
- pridobivanje najboljših kadrov itn..

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

- predstavitev gospodarske družbe,
- kratke poudarke pri pomembnih obveznih razkritjih,
- kratke opombe, ki se nanašajo na poslovanje v preteklem letu po gospodarskih kategorijah,
- kratke predstavitve gospodarskega gibanja,
- kratke predstavitve prodaje,
- kratke predstavitve delničarjev,
- kratke predstavitve zaposlencev,
- kratke predstavitve plana poslovanja
- kratkega mnenja predsednika nadzornega sveta o poslovanju in o planu poslovanja,
- drugo.

4.1 Družbeno poročanje

Družbeno poročanje,¹¹ ki se nanaša na družbene in okoljske učinke ekonomskih delovanj, je proces komuniciranja gospodarskih družb s posameznimi interesnimi skupinami znotraj gospodarske družbe in tudi širšo javnostjo. Kot tako zahteva razširitev odgovornosti, ki temelji na predpostavki, da odgovornosti gospodarskih družb ni zagotavljanja dobička njenim delničarjem, temveč širša odgovornost do družbe (Gray et al., 1996, str. 3).

Družbena poročila so analiza družbene politike gospodarskih družb, s poudarkom na vprašanju, ali so se izboljšale objektivne življenjske razmere in subjektivna blaginja na eni strani, ter gledano s stališča posameznikov, ali se je izboljšala kakovost družbe (Zapf, 2002, str. 903).

Vloga družbenega poročanja je razkritje družbene odgovornosti, kar pomeni, da je družbeno poročanje razširitev pojma družbene odgovornosti. Poleg navedene vloge družbeno poročanje:

- ocenjuje vplive, ki jih imajo aktivnosti gospodarske družbe na družbo;
- meri učinkovitost in uspešnost družbenih programov, ki jih izvaja gospodarska družba;
- predstavlja notranji informacijski sistem, ki dopušča celovito analizo sredstev in družbenih vplivov gospodarske družbe.

¹¹ Ang. "social reporting, social responsibility accounting, corporate social disclosure, social accountability disclosure, social audit, ethical statements, values report, social statement. Nekateri sistem družbenega poročanja imenujajo 3E, saj naj bi ta sistem vključeval poročanje o ekonomskem, okoljskem in etičnem vidiku gospodarske družbe (economy, environment, ethics) ali 3P kot sestav ljudi, okolja in dobička (people, planet profit).

Družbeno poročanje po besedah Mei Ondine Gabrovec izhaja iz tematike družbene odgovornosti na eni strani ter iz tematike etike in ekonomije na drugi strani. Družbena odgovornost gospodarske družbe pomeni, da je gospodarska družba odgovorna za svoje aktivnosti, ki vplivajo na skupnost ljudi in njihovo okolje. Negativne vplive na družbeno okolje mora gospodarska družba ugotoviti in jih skušati popraviti. To lahko pomeni, da se mora odpovedati delu dobička, če njegova aktivnost resno prizadeva kakšno interesno skupino. Družbena odgovornost predstavlja vrednote in politiko delovanja tistih gospodarskih družb, ki želijo zmanjševati negativne družbene in okoljske vplive ter ustvariti dodatno vrednost za lokalno skupnost. (Janežič, 2004, str. 3).

Etični pristop k ekonomiji v gospodarski družbi zahteva obstoj načel, ki usmerjajo obnašanje gospodarskih družb. Sama strategija v gospodarski družbi z etičnim pristopom zato postaja družbena strategija, katera uravnoveša pristop do reševanja problemov tako, da je doseženo zadovoljstvo vseh. Za gospodarsko družbo je uravnovešena strategija skoraj zagotovo cenejša kot konflikt z interesnimi skupinami. Prvotna strategija je bila v preteklosti usmerjena v kreacijo dobička, kar je pomenilo potrebe po računovodskih informacijah. Spremenjena strategija pa narekuje potrebe po pridobitvi informacij z vseh področij (ne le računovodskega) oziroma vključitev interesnih skupin v informacijski sistem gospodarske družbe. Hkrati mora biti spremenjena strategija posredovana znotraj in zunaj gospodarske družbe, kar doseže s sestavo družbenega poročila.

Ne glede na izbrani pristop je v procesu družbenega poročanja pomembno priznanje, da gre za demokratičen mehanizem, da obstajajo različni pogledi in interesi interesnih skupin, da imajo interesne skupine pravico do informacij, da se v kompleksnih in konfliktnih situacijah pojavi potreba po formalnih družbenih poročilih, da v primeru obstoja zaupanja med gospodarsko družbo in interesnimi skupinami zadostuje neformalno družbeno poročilo in da je proces družbenega poročanja dinamičen in se s časom razvija ter zahteva nenehne izboljšave (Gray et al., 1997, str. 330).

4.1.4 Trajnostni razvoj

Trajnostni razvoj je razvoj, ki zadovoljuje potrebe sedanjih generacij, ne da bi pri tem poslabšal možnosti zadovoljevanja potreb prihodnjih generacij (Gray et al., 1996, str. 61).

Termin je bil prvič omenjen okoli leta 1987 v knjigi *Our Common Future*, ki jo je izdala Svetovna komisija za okolje in razvoj (WCED)¹². Trajnostni razvoj je v knjigi definiran kot proces sprememb, ki vključuje izrabo resursov, usmerjenost investicij, smer tehnološkega razvoja in institucionalne spremembe v harmoniji, in proces, ki poudarja pomembnosti sedanjih in prihodnjih družbenih potreb (Wilson, 2003, str. 1).

¹² World Commission for Environment and Development

V praksi je bil termin prvič uporabljen leta 1992 na konferenci o okolju in razvoju Združenih narodov v Rio de Janeiru. S tem je trajnostni razvoj postal mednarodno sprejet politični cilj. Tega leta je bil z namenom spodbujanja gospodarskih družb, naj svoje poslovanje usmerijo v dobrobit varstva okolja in družbe kot celote, ustanovljen Svetovni poslovni svet za trajnostni razvoj (WBCSD)¹³, ki ga tvori skupina vodilnih menedžerjev največjih svetovnih gospodarskih družb. V okviru tega projekta je bila razvita spletna platforma, ki gospodarskim družbam naročnikom svetuje pri sestavi trajnostnega poročila.

Poročila o trajnostnem razvoju zajemajo okoljevarstvene, družbene in gospodarske informacije o gospodarskih družbah ter so tako po vsebini več kot samo okoljevarstvena poročila. Pripravimo jih kot samostojno poročilo, ločeno od letnega poročila. Namen osnutka za razpravo je povečati kakovost in verodostojnost poročanja o trajnostnem razvoju ter spodbuditi širšo javnost, da bi ugotovila, ali so danes poročila o trajnostnem razvoju dovolj razvita, da bi lahko neodvisne tretje osebe na najvišji ravni zagotovile njihovo verodostojnost.

Trajnostni koncept gospodarske družbe povzema elemente štirih že uveljavljenih konceptov: trajnostnega razvoja, družbene odgovornosti, teorije deležnikov in teorije odgovornosti do poročanja gospodarskih družb. Koncept družbene odgovornosti gospodarske družbe k trajnostnemu konceptu prispeva etične argumente, zakaj naj bi gospodarske družbe delovale v smeri trajnostnega razvoja. Poslovne argumente je mogoče najti v teoriji deležnikov. Deležniki so posamezniki ali skupine, ki imajo kakršenkoli vpliv na delovanje podjetja oziroma na njih vpliva poslovanje podjetja. Zadnji koncept, na katerega se nanaša smer trajnostnega razvoja, je teorija odgovornosti do poročanja, ki razkriva etične argumente, zakaj naj bi gospodarske družbe poročale. Družbeno poročanje lahko pripomore k trajnostnemu razvoju, saj upošteva dolgoročne vplive delovanja gospodarske družbe, medtem ko je danes prevladujoče finančno poročanje usmerjeno bolj kratkoročno.

4.1.5 Razlogi za družbeno poročanje

V času globalizacije trga in informacijsko vodene družbe so podatki o tem, kako širša družba zaznava aktivnosti gospodarske družbe, za le-te pomembnejši kot kdajkoli prej. Z geografsko in kulturno širitvijo gospodarskih družb preživetja ne omogočajo zgolj investicije in izboljšave proizvodov, temveč prispevek k trajnostnem razvoju. Družba zahteva večjo stopnjo razkritja poslovanja gospodarskih družb, hkrati s temi zahtevami pa rastejo tudi njihova pričakovanja. V preteklosti so gospodarske družbe delovale na podlagi medsebojnega zaupanja z interesnimi skupinami, toda s časom so le-te najprej želele vedeti nekaj več o aktivnostih gospodarskih družb, danes pa se je pojavila potreba po konkretnih

¹³ World Business Council for Sustainable Development

informacijah.¹⁴ Z razvojem medijev prihajajo interesne skupine tudi do informacij, ki jih je gospodarska družba namerno prikrila. Za gospodarsko družbo je torej bolje, da izda družbeno poročilo, v katerem razkrije pozitivne in negativne družbene vplive svojih aktivnosti, in s tem omogoči pojasnitev sedanje situacije in predstavitev načrtovanih izboljšav. V nasprotnem primeru obstaja nevarnost pristranskih ocen negativnih vplivov gospodarsko-družbenih aktivnosti s strani medijev.

Razvoj družbenega poročanja so torej na eni strani pospeševale kulturne spremembe, na drugi strani pa je računovodska služba predstavljala zaviralni dejavnik. Proces poročanja je bil pod velikim vplivom računovodske službe, ki je v ospredje postavljala zbiranje in analiziranje denarno izraženih podatkov ter hkrati zanemarjala prvine družbenega poročanja. (Stittle, 2002, str. 354).

Raziskave o vzrokih za povečano družbeno poročanje so pokazale, da so za ta trend obstajale različne pobude. Glavne pobude v Evropi niso izhajale iz pritiskov interesnih skupin, temveč iz obveznosti do okolja, odnosov z javnostmi, željo po posredovanju konkurenčnih prednosti ter zakonskih izpolnitev. Na drugi strani pa so bili tisti manj pomembni razlogi v Evropi na prvem mestu po pomembnosti v Severni Ameriki, saj so bili tam glavno vodilo poročanja pritiski interesnih skupin.

Gospodarske družbe se odločajo za družbeno poročanje iz različnih razlogov. Deegan Craig priznava 11 razlogov za družbeno poročanje (Deegan, 2002, str. 290–291):

- izpolnitev zakonskih zahtev,
- ekonomsko racionalnost, kar pomeni, da racionalno obnašanje lahko prinaša gospodarski družbi konkurenčne prednosti,
- občutek odgovornosti in dolžnosti do družbenega poročanja,
- izpolnitev zahtev posojilodajalcev, saj institucije, ki gospodarske družbe preskrbujejo s finančnimi sredstvi, zahtevajo razkritja informacij o družbeni odgovornosti gospodarske družbe,
- sprejetje družbenega poročanja kot odgovor na ogroženost legitimnosti gospodarske družbe,
- družbeno poročanje kot odgovor na negativno poročanje medijev,
- obvladovanje pomembnih skupnih deležnikov,
- želja po povečanju stopnje privlačnosti investicij v gospodarsko družbo, saj so na trgu vse pomembnejše etične investicije,
- zadovoljitev industrijskih priporočil in načel,
- preprečitev postavitve strožjih zakonskih obveznosti v okviru družbenega poročanja; Menedžerji se za družbeno poročanje odločajo prostovoljno zaradi bojazni, da bi država uvedla zakonsko obveznost sestave družbenega poročila, saj bi bila s tem določena njegova vsebina in obseg.

¹⁴ Gre za premik od t. i. kulture »trust me« preko kulture »tell me« do kulture »show me« (Owen, 2001, str. 89).

- pridobitev nagrad na natečajih družbenih poročil.

4.1.6 Raznolikost družbenega poročanja

Poročila o družbeni odgovornosti se od gospodarske družbe do gospodarske družbe razlikujejo po pomembnosti interesnih skupin, zanesljivosti, naravi vsebin poročil, motivacijskih dejavnikih itd. Razlikujejo pa se tudi glede na avtorja, ki je proučeval družbeno poročanje. Vsem kategorijam in avtorjem je skupna ugotovitev, da sestava poročila za gospodarske družbe ne bi smela biti zgolj formalnost, temveč del komunikacijskega procesa.

Tabela 1: Nekateri možni izviri razlik v družbenih poročilih

Interesne skupine	Vsebina	Motivacija	Zanesljivost
<ul style="list-style-type: none"> ◦ Delničarji, ◦ Investitorji, ◦ Zaposleni, ◦ Kupci,... 	<ul style="list-style-type: none"> ◦ Opisna, ◦ Kvantitativna , ◦ Finančna 	<ul style="list-style-type: none"> ◦ Individualna prednost, ◦ Etika, ◦ Zakon, ◦ Odziv na pritiske,... 	<ul style="list-style-type: none"> ◦ Ocene in podatki, ◦ Notranje revidirana poročila, ◦ Zunanje revidirana, komentirana ali pripravljena poročila

Vir: Gray et al.,1996, str. 83.

V Tabeli 1 je predstavljeno samo nekaj možnih razlogov za raznolikost družbenih poročil.

4.1.6.1 Računovodstvo ravnanja z okoljem

Obseg in stopnjo razkritij pri okoljskem poročilu sta danes še vedno prepuščena presoji in dobri volji gospodarskih družb. Priprava okoljskega poročila v razvitem svetu ni več nobena novost, število gospodarskih družb, ki pripravljajo tako poročilo, pa v zadnjem desetletju strmo narašča. Gospodarske družbe so spoznale, da so informacije o vplivu na okolje pomembna sestavina pri sprejemanju poslovnih odločitev. Okoljsko poročanje danes ni več omejeno le na težko industrijo in velike onesnaževalce, kot so kemična industrija in rudarstvo, ampak vse bolj prodira tudi na druga področja gospodarstva, recimo v živilsko industrijo, promet in celo v storitve gospodarske družbe (Drevenšek, 2003, str 120).

Tradicionalno računovodstvo lahko razširimo v smeri računovodstva okolja z ustvarjanjem večje ravni podrobnosti za bolj eksplicitno predstavitev vplivov gospodarske družbe na okolje. Gre za zajemanje in dokumentacijo vplivov na okolje v okviru računovodstva s pomočjo običajnih računovodskih kategorij in tehnik, kar se nanaša predvsem na dopolnitev kontnega načrta s posameznimi konti, ki se nanašajo na okolje, tako v izkazu poslovnega izida kot tudi v bilanci stanja. Stroške okolja v skladu s tradicijskim vidikom

lahko opredelimo kot stroške zaščite okolja. To so razni ukrepi, ki jih v ta namen gospodarska družba sprejme. Za primer bi navedla namestitev čistilne naprave in s tem povezanimi stroški in prihodki ter njihove posledice v bilanci (Schaltegger et.al,1996, str. 99–101).

Avtorji knjige Računovodstvo za okolje (Accounting for the environment) menijo, naj računovodsko ravnanje z okoljem obsega (Gray, 2001, str. 261):

- računovodstvo možnih obveznosti oziroma tveganj,
- analize stroškov predvsem na ključnih področjih, kot so energije, odpadki in varstvo okolja,
- vključevanje dejavnikov okolja v naložbene ocene,
- ocenjevanje stroškov in koristi programov za izboljšave v zvezi z okoljem,
- razvijanje računovodske tehnike, ki izraža sredstva in obveznosti ter stroške v okoljevarstvenih (nevrednostnih) izrazih.

4.1.6.2 Računovodstvo družbene odgovornosti

Gospodarska družba nima le odgovornosti do vlagateljev kapitala, saj daje delovna mesta, z dajatvami prispeva k blaginji skupnosti in s svojim delovanjem vpliva tudi na zdravje človeka in njegovo okolje. Najpogosteje se v okviru družbenih razkritij uvrščajo informacije o zaposlenih ter izkazi dodatne vrednosti (Vezjak, 2002, str. 11).

Računovodstvo družbene odgovornosti je v makroekonomskem smislu povezano z ugotavljanjem domačega proizvoda, gre torej za računovodstvo celotnega vpliva. V tem poglavju z računovodstvom družbene odgovornosti mislimo na posredovanje informacij o vplivih gospodarskih družb na blaginjo zaposlenih, lokalne skupnosti in na naravno okolje. Razkritja s področja družbene odgovornosti so lahko finančne ali nefinančne narave (Choi, Mueller 1992, str. 330).

Računovodstvo vključuje širok razpon informacij, predvsem neprednostnih, ki so zanimive tako za zaposlene in splošno javnost kot tudi za delničarje in posojilodajalce.

Primerne informacije so:

- število zaposlenih, ki so se gospodarski družbi v obravnavanem obdobju pridružili,
- število zaposlenih, ki so v tem obdobju gospodarsko družbo zapustili,
- politika zaposlovanja in usposabljanja,
- zadeve, povezane s sindikati in udeležbo pri odločanju,
- število izgubljenih delovnih dni kot posledica stavk,
- dogovori glede pokojnin in bolezni,
- zaposlitvene možnosti invalidov.

Del računovodska družbene odgovornosti so tudi poročila o zaposlenih. Čeprav se zanimanje zanje povečuje, so v večini držav ta razkritja prostovoljna, nepredpisana in nerevidirana. Na mednarodnem področju v poročilih o družbeni dejavnosti pritiskajo na računovodska razkritja, saj je obseg predpisov na državnih ravneh majhen. Izjema je v tem pogledu Francija, kjer je poročilo o zaposlenih zakonsko predpisano. Obseg prostovoljnih razkritij se povečuje tudi v drugih evropskih državah, na primer v Nemčiji, na Nizozemskem in Švedskem.

Računovodstvo človeških dejavnikov (human resource accounting) se lahko obravnava kot posebno področje znotraj računovodstva družbene odgovornosti. Njegov namen ni podati vrednost zaposlenih gospodarske družbe, podobno kot so podane vrednosti drugih sredstev gospodarske družbe. Nekateri teoretiki menijo, da bi te vrednosti lahko vključili v bilanco stanja na podoben način kot finančni najem, nekateri pa, da bi te vrednosti prikazali skupaj z drugimi razkritji družbene odgovornosti. Vrednotenje bi temeljilo na številu zaposlenih po posameznih kategorijah zaposlenih v gospodarski družbi. Povprečna in skupna vrednost zaposlenih bi se spreminjala v skladu s spremembami zaposlenih opravljenega usposabljanja in porasta ali upada njihovega prizadevanja (Vežjak, 1998, str. 113–116).

4.1.6.3 Računovodstvo celotnega vpliva

Pojem računovodstvo celotnega vpliva se nanaša na poskuse vrednostnega merjenja vseh stroškov poslovanja gospodarske družbe. Stroški so lahko razdeljeni na notranje in zunanje stroške. Notranje stroške računovodski sistem že izkazuje in meri kot stroške materiala, dela in druge vrste stroškov. Gospodarske družbe pa naj bi upoštevale tudi tako imenovane zunanje stroške. To so stroški onesnaževanja, odpadkov in podobno.

Težave pri računovodstvu celotnega vpliva se nanašajo na opredeljevanje ter še posebej na merjenje in vrednotenje zunanjih stroškov. V nadaljevanju bo prikazanih nekaj zgledov zunanjih stroškov.

Stroški onesnaževanja

Onesnaževanje je negativni zunanji vpliv, ki lahko škodi zdravju posameznikov ter zmanjšuje vrednost zasebnih in javnih sredstev. Če se tovrstni stroški ne upoštevajo, se doseže cenejša proizvodnja in s tem večja konkurenčnost, kar pa spet vodi k večjemu onesnaževanju zaradi večjega obsega proizvodnje.

Vrednost sredstev

Vrednost sredstev posameznikov ali gospodarskih družb se lahko na podlagi zunanjih dejavnikov povečuje ali zmanjšuje. Tu se postavi vprašanje ali naj se te spremembe obračunavajo in na kakšen način.

Stroški preobremenjenosti

Negativni zunanji vpliv, ki ga je zelo težko vrednotiti, je strošek preobremenjenosti, predvsem prometnih povezav. Ta problem pogosto zahteva državne izdatke za dolgoročna sredstva, kar prek dajatev spet plačujejo gospodarske družbe.

Vrednost izboljšav javnih sredstev

V nekaterih primerih so zunanji vplivi gospodarske družbe pozitivni, na primer posodobitev cest, železniških prog, stavb in podobnega. Če se želi prikazati celotni vpliv gospodarske družbe, je treba upoštevati tudi ta vidik.

4.1.7 Družbeno poročanje v Sloveniji

V letu 2002 so se članice Združenih narodov srečale na svetovnem vrhu o trajnostnem razvoju v Johannesburgu. V poročilo o uresničevanju trajnostnega razvoja je bila vključena tudi Slovenija, ki so jo označili kot državo blaginje in kakovostnega življenja v dejavnem sožitju z naravo. Konkurenčne prednosti in izpolnjevanje svoje odgovornosti v globalnem svetu dosega z inovativnimi tehnologijami, ki temeljijo na človeških zmogljivostih, prostorskem vzorcu, naravnih virih in družbeni zgradbi, z izobraževanjem ustvarjalnih posameznikov, z učinkovito državo, ki temelji na participativni demokraciji, z dejavnim varovanjem krajin in ekosistemov ter dejavnim vključevanjem v mednarodni proces trajnostnega razvoja. Slovensko gospodarstvo se na področju izpolnjevanja trajnostnega razvoja združuje pod okriljem Gospodarske zbornice Slovenije in se zaveda, da sta njihov obstoj in dobičkonosnost odvisna od uspešnega zadovoljevanja potreb ljudi s svojimi storitvami in izdelki, ob hkratnem izogibanju etičnim tveganjem na vseh področjih poslovanja (Okoljevarstveno poročilo Gorenje, 2003, str. 11).

Družbeno poročanje je v zahodni Evropi že precej razvito in vsakodnevno pridobiva na pomenu. Prvi zgledi na tem področju se pojavljajo tudi v slovenskem prostoru. Večina slovenskih gospodarskih družb družbeno odgovornost razkriva skozi letna poročila, nekatera se odločijo za izdajo okoljskega poročila, druga za okoljevarstveno in tretja za trajnostno poročilo.

4.1.7.1 Letno poročilo

Letno poročilo je pomembno komunikacijsko orodje, s katerim se gospodarska družba predstavi interesnim skupinam. Koristno je za poročevalca in za prejemnika oziroma uporabnika poročila. Hkrati je glavni komunikacijski kanal med vodstvom gospodarske družbe in interesnimi skupinami. V Sloveniji je letno poročilo razdeljeno na temeljne sestavne dele, in sicer:

1. Uvodni del s strjenimi poudarki, ki vsebujejo poročilo uprave z najpomembnejšimi podatki o delovanju gospodarske družbe v letu poročanja, formalno pismo predsednika uprave in predsednika nadzornega sveta delničarjem ter kazalo. Ta del je najbolj splošen in namenjen manj strokovnemu bralcu. Zato je napisan na način, da vsak bralec lahko spozna (ne)uspešnost poslovanja gospodarske družbe.
2. Poslovno poročilo, ki poleg sestavin, ki jih predpisuje ZGD, vsebuje vsa prostovoljna razkritja. Z njimi želijo povečati ugled in pokazati, da jih ne zanima samo dobiček, temveč da se zavedajo svoje družbene odgovornosti in skrbi za okolje. Sestavine splošnega oziroma poslovnega poročila lahko združimo takole (Horvat, 2003, str 251):
 - gospodarska gibanja,
 - prodaja in trženje,
 - analiza poslovanja,
 - zaposlenci,
 - kupci,
 - dobavitelji,
 - delničarji,
 - naložbe,
 - raziskovanje in razvijanje ter kakovost,
 - okoljevarstvena dejavnost,
 - družbena odgovornost in
 - načrti.

Ker je ta del diplomske naloge povezan z razkrivanjem družbene odgovornosti interesnim skupinam, bom v nadaljevanju bolj podrobno predstavila dele poslovnega poročila, povezane s temi razkritji. Predstavitev zaposlenih v poslovnem delu letnega poročila pridobiva na pomenu, saj ta interesna skupina preko znanja in uporabe le-tega prispeva največ k ustvarjanju dodane vrednosti. Najbolj pogoste informacije o zaposlenih so izražene skozi število zaposlenih, različne strukture zaposlenih (izobrazba, starost, spol), odsotnost z dela, povprečno plačo v primerjavi s panogo, kadrovsko politiko ipd. Informacije, namenjene kupcem, zajemajo predstavitev zadovoljstva kupcev, zvestobe izdelkom in blagovnim znamkam, izkušenj kupcev v povezavi s proizvodi in storitvami, aktivnosti gospodarske družbe za ohranjanje ter izboljšanje zadovoljstva kupcev. V delu, ki je namenjen dobaviteljem, gospodarska družba lahko razkrije število dobaviteljev ter število njihovih dobav, nabavo blaga, načine izbiranja dobaviteljev. V sklopu poročila, ki informira delničarje, so lahko razkrite informacije o gibanju tečaja delnic, tržni kapitalizaciji, kraju trgovanja, dividendni politiki ipd. Aktivnosti gospodarske družbe imajo velik vpliv tudi na okolje, zato je pomembno, da gospodarska družba v letnem poročilu predstavi tudi okoljevarstveno delovanje, kjer je izražena odgovornost do okolja. Pomemben vir informacij so informacije o skladnosti z industrijskimi, nacionalnimi ali mednarodnimi standardi, predstavitev okoljske politike, izraba energetskih virov ipd. Ta

del poročila je lahko samostojen oziroma ločen od letnega poročila in je po svoji sestavi oblikovan podobno kot letno poročilo. Razkritja družbene odgovornosti slovenske gospodarske družbe povezujejo z lokalno skupnostjo oziroma sponzoriranjem in doniranjem. Predstavitev načrtov gospodarske družbe je namenjena vsem interesnim skupinam, saj je s tem omogočena ocena uresničevanja ciljev le-te. V načrtih so predstavljene tudi informacije o tveganjih in priložnostih gospodarske družbe ter informacije o soočanju z njimi.

3. Računovodsko poročilo, ki obsega računovodske izkaze in priloge s pojasnili oziroma razkritja. Razkritja računovodskih izkazov v Sloveniji so podrobno predstavljena v tretjem poglavju diplomske naloge.

5 SKLEP

Namen diplomske naloge je bil prikazati vsebino razkritij v letnih poročilih, ki naj bi njihovim uporabnikom osvetlila področja, ki jih ne gre zanemariti pri analiziranju poslovanja gospodarskih družb, primerjavah in presojanju uspešnosti le-teh.

Pripravi letnega poročila morajo gospodarske družbe nameniti veliko pozornosti. Pri tem se morajo odločiti, katere in koliko informacij vključiti v letno poročilo, da bodo zagotovili uporabnikom informacij preglednost poslovanja, hkrati pa mora biti obseg informacij takšen, da si gospodarska družba z razkrivanjem informacij ne povzroča škode.

Letno poročilo gospodarske družbe je sestavljeno iz poslovnega ter računovodskega poročila. Poslovno poročilo nima predpisane oblike. Gospodarska družba se sama odloči, kako ga bo sestavila, res pa je, da je tako poročilo tudi neke vrste izkaz poslovanja. Z njim predstavi svoje delo, svoje uspehe ter neuspehe, uspešnost poslovanja in vizijo prihodnosti. Analize dogajanj in stanj v preteklosti temeljijo na računovodskih podatkih iz računovodskih izkazov, lahko pa posegajo tudi na področje trženja, proizvodnje, financiranja, kadrovske problematike in podobno. Obseg navedb v poslovnem poročilu je odvisen od namena, ki ga želi gospodarska družba s takšnim poročilom doseči, in od interesnih skupin gospodarskih družb.

Letno računovodsko poročilo je drugi del letnega poročila, ki poleg temeljnih računovodskih izkazov vsebuje tudi obvezna in neobvezna pojasnila k njim. Obseg obveznih razkritij je v veliki meri odvisen od tega, ali je gospodarska družba zavezana reviziji. Tako mora gospodarska družba, ki je zavezana k reviziji, poleg zakonskih zahtev upoštevati še zahteve, ki jih predpisujejo SRS.

Razkrivanje informacij ima vsekakor namen zagotoviti večjo transparentnost poslovanja, vendar poleg koristi prinaša tudi nevarnosti. Gospodarska družba, ki svoje podatke

razkriva postane v določeni meri ranljiva in kot taka lahka tarča konkurentov, ki lahko izrabijo njene slabosti, ali pa postane predmet prevzema. Kljub temu menim, da je namen razkrivanja informacij v tem, da se pripomore k učinkovitemu delovanju na trgu in se s tem tudi izločijo morebitne pomanjkljivosti in slabosti, ki lahko nastanejo pri poslovanju gospodarske družbe.

LITERATURA

1. Atrill Peter, McLaney Eddie: Accounting and finance for non-specialists. Harlow : Redwood Books, 1996. 407 str.
2. Atrill Peter, David Harvey, Edward McLaney: Accounting for Business. Second edition. Oxford : Butterworth Heinemann, 1995. 430 str.
3. Black Geoff: Applied Financial Accounting and Reporting. Oxford: Oxford University Press, 2004, 306 str.
4. Choi Frederick D. S., Mueller Gerhard G.: International accounting. New Jersey: Prentice Hall, 1992, 610 str.
5. Deegan Craig: Introduction The legitimising effect of social and environmental disclosures-a theoretical foundation. Accounting, Auditing and Accountability Journal, Bradford, West Yorkshire, 15(2002), 3, str. 282-311.
6. Drevenšek Mojca: Pri okolju bo konec skrivnosti. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2003, 47, str. 120.
7. Evans Thomas G.: Accounting Theory: Contemporary Accounting Issues. Mason : South-Western. 2003. 355 str.
8. Gray Rob, Bebbington Jan: Accounting for the environment. 2 izd. London : Sage, 2001. 359 str.
9. Gray Rob et al.: Struggling with the praxis of social accounting. Accounting, Auditing and Accountability Journal. Bradford, West Yorkshire, 10 (1997), 3, str. 325-364.
10. Gray Rob, Owen Dave, Adams Carol: Accounting&Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting. London : Prentice Hall Europe, 1996. 332 str.
11. Horvat Tatjana: Prostovoljna razkritja v letnem poročilu. Revizor, Ljubljana, 2003, 2, str. 61-92.
12. Horvat Tatjana: Sestavitev letnega poročila za leto 2001 in novosti v njem. Revizor, Ljubljana, 2002, 3, str. 7-34.
13. Kavčič Slavka: »Več in bolje« pri izgrajevanju sodobnih računovodskih metod in modelov. 10. Forum odločnosti in mojstrstva. Otočec : Zveza ekonomistov Slovenije, Društvo ekonomistov Dolenjske in Bele krajine, 1998, str. 24-35.
14. 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.
15. Janežič Majda: Družbeno poročanje. Diplomaska naloga. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 51 str.
16. Kavšek Drago: Z novimi SRS smo bliže MRS. Finance, Ljubljana, 2002, 52, str. 28.
17. Koletnik Franc: Mednarodno računovodstvo. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2003, 253 str.

18. Odar Marjan: Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij za leto 2003. Iks, Ljubljana, (2004), 1-2, str. 7-21.
19. Owen David, Swift Tracey: Intriduction Social accounting, reporting and auditing: Beyond the rhetoric? Business Ethics. Oxford: 10(2001), 1, str. 4-13.
20. Petrič Tine: Orodje za ocenjevanje finančne moči. Gospodarski vestnik, Ljubljana 2003, 13, str. 81-82.
21. Schaltegger Stefan, Müller Kaspar, Hindrichesen : Corporate environmental accounting. Chichester : Wiley, 1996, 306 str.
22. Stittle John: UK Corporate thical Reporting-A Failure to Inform: Some Evidence from Company Annual Reports. Business and Society Review. Boston, 2002, str. 349-370.
23. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999, 841 str.
24. Thill John, Bovee Courtland L.: Excellence in Business Communication. Third Edition. New York: McGraw-Hill. 1996. 516 str.
25. Vezjak Blanka: Razkritja k bilanci stanja in izkazu poslovnega izida za gospodarske družbe, zavezana reviziji. Iks, Ljubljana, 1-2(2004), str. 114-129.
26. Vezjak Blanka: Zakonsko zahtevana razkritja v letnih poročilih. Revizor, Ljubljana, 2002, 10, str. 29-48.
27. Vezjak Blanka: Razkritja računovodskih informacij v letnih poročilih, posebej o ravnanju z okoljem. Ljubljana, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998, 245 str.
28. Wilson Mel: Corporate sustainability: What is it and where does it come from?. Ivey Business Journal. London, 2003. 6 str.
29. Wiley John: Statements of Financial Accounting Concepts. 2003/2004 edition. London : Financial Accounting standards Board, 2003. 365 str.
30. Zapf Wolfgang: Raziskovanje blaginje in družbeno poročanje. Teorija in praksa. Ljubljana, 39(2002), 6, str. 895-907.

VIRI

1. Mednarodni računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993
2. Okoljevarstveno poročilo Gorenje 2002. Velenje: Gorenje, 2003. 34 str.
3. Slovenski računovodski standardi 2001. 2 izd. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003, 339 str.
4. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-F) (Uradni list RS, št. 45/01).
5. Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-H) (Uradni list RS, št. 139/04).

PRILOGA

Priloga 1: 65. člena ZGD določa, da mora priloga k izkazom vsebovati naslednje podatke in pojasnila:

1. Metode, ki so bila 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 valuta, mora biti pojasnjen tudi tečaj in način preračuna v domačo valuto.
2. Podatke za vsako od družb, kjer ima družba najmanj 20% kapitalski delež. Podatkov od družb ni potrebno razkrivati, če so nepomembni za resničen in pošten prikaz njenega poslovanja, zato naj v pravilniku o računovodstvu določi način opredeljevanja pomembnosti oz. pojasni, v katerih primerih so te informacije nepomembne; to naj bo skladno z opredelitvijo skupine povezanih družb oz. morebitno izključitvijo takšnih družb iz skupine zaradi nepomembnosti. Družba lahko tudi opusti razkritje teh podatkov, če bi zaradi njega v drugi družbi lahko nastala občutna škoda, v takem primeru mora biti v prilogi k izkazom opozorilo, da je bilo razkritje teh podatkov iz navedenih razlogov opuščeno.
3. Podatke o družbi, v kateri je družba družbenik in za njene obveznosti neomejeno osebno odgovarja. Družbi ni treba razkrivati teh podatkov, če niso pomembni za resničen in pošten prikaz poslovanja družbe. V pravilniku o računovodstvu lahko določi način opredeljevanja pomembnosti oz. pojasni v katerih primerih so te informacije nepomembne. Družba lahko tudi opusti razkritje podatkov o posamezni drugi družbi, če bi zaradi tega v tej drugi družbi lahko nastala občutna škoda; v takem primeru mora biti v prilogi k izkazom opozorjeno, da je bilo opuščeno razkritje teh podatkov iz navedenih razlogov.
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 imetnik 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. Podatke o številu delnic in o njihovem nominalnem znesku za vsak razred delnic .
 7. Podatke o izdaji dividendne obveznice, zamenljive obveznice, obveznice s prednostno pravico do nakupa delnic oz. druge vrednostne papirje, ki dajejo imetniku pravico do udeležbe v dobičku družbe oz. pravico do nakupa ali zamenjave za delnice družbe za vsako od teh vrst vrednostnih papirjev; njihovo število in pravice, ki iz njih izhajajo.
 8. Razčlenitev in pojasnilo zneskov pomembnejših drugih rezervacij; družba naj samostojno določi, kako opredeljuje pomembnost teh rezervacij.
 9. Višina vseh obveznosti z rokom dospelosti daljšim od petih let, ločeno za vsako postavko obveznosti iz bilance stanja in zunaj bilančne obveznosti.
 10. Višina vseh obveznosti, ki so zavarovane s stvarnim jamstvom, s podatki o obliki in načinu zagotovitve stvarnega jamstva, ločeno za vsako postavko obveznosti iz bilance stanja in zunaj bilančne obveznosti.
 11. Skupni znesek finančnih obveznosti, ki niso izkazane v bilanci stanja, če so pomembne 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 oz. po posameznih zemljepisnih trgih, če se glede organizacije prodaje proizvodov ali opravljanja storitev pomembno razlikujejo. Če družba meni da bi z njihovim razkrivanjem lahko nastala pomembnejša škoda, ji jih ni treba razkriti, mora pa v prilogi k izkazom pojasniti, da je bilo razkritje iz navedenih razlogov opuščeno.
 13. Povprečno število zaposlenih v poslovnem letu po skupinah glede na izobrazbo.
 14. Znesek stroškov dela, to je plač in socialnih zavarovanj, pri katerih je treba stroške pokojninskih zavarovanj izkazovati posebej.
 15. Obseg v katerem so na poslovni izid poslovnega leta vplivale metode vrednotenja posameznih postavk, ki so bile uporabljene zaradi uveljavljanja 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 opravljene funkcije oz. nalog v družbi v poslovnem letu prejeli člani uprave, drugi delavci družbe, zaposleni na podlagi pogodbe, za katero ne velja tarifni del kolektivne pogodbe in članom nadzornega sveta ter poročstva ločeno za vsako od teh skupin oseb.
17. Predujmi in pojasnila, ki jih je družba odobrila osebam iz prejšnje točke in sicer:
- skupni znesek predujmov oz. neodplačanih kreditov oz. 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 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.

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

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

Sredstva

A. *Stalna sredstva*

- I. Neopredmetena dolgoročna sredstva
1. Dolgoročno odloženi stroški poslovanja
 2. Dolgoročni 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 gospodarskih družbah v skupini
2. Dolgoročne finančne terjatve do gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
3. Deleži v pridruženih gospodarskih družbah
4. Dolgoročne finančne terjatve do pridruženih gospodarskih družb
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

1. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev (razen dolgoročnih poslovnih terjatev iz IIa2 in IIa3)
2. Dolgoročne poslovne terjatve do gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
3. Dolgoročne poslovne terjatve do pridruženih gospodarskih družb
4. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih
5. Dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital

b) Kratkoročne poslovne terjatve

1. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev (razen kratkoročnih poslovnih terjatev iz IIb2 in IIb3)
2. Kratkoročne poslovne terjatve do gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
3. Kratkoročne poslovne terjatve do pridruženih gospodarskih družb
4. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih
5. Kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital

- III. **Kratkoročne finančne naložbe**
 - 1. Kratkoročni deleži v gospodarskih družbah v skupini razen v pridruženih gospodarskih družbah
 - 2. Kratkoročni deleži v pridruženih gospodarskih družbah
 - 3. Lastni deleži
 - 4. Kratkoročne finančne naložbe do drugih

- IV. **Dobro imetje pri bankah, čeki in gotovina**

C. Aktivna 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 (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7)**
 - 1. Dolgoročne obveznosti na podlagi obveznic (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7)
 - 2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank

3. Dolgoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
 4. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev
 5. Dolgoročne menične obveznosti (razen obveznosti iz Ca6 in Ca7)
 6. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
 7. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do pridruženih gospodarskih družb
 8. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do drugih
- b) **Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti**
1. Kratkoročne obveznosti na podlagi obveznic (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7)
 2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7)
 3. Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov
 4. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7)
 5. Kratkoročne menične obveznosti (razen obveznosti iz Cb6 in Cb7)
 6. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
 7. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti (tudi obveznice) do pridruženih gospodarskih družb
 8. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do drugi

Č Pasivne časovne razmejitev

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

SRS 24.8 določajo: srednje gospodarske družbe morajo sestaviti popolno bilanco stanja, pri javni objavi pa lahko uporablja njeno skrajšano obliko:

Sredstva

A. Stalna sredstva

- I. Neopredmetena dolgoročna sredstva
 1. Dolgoročno odloženi stroški poslovanja
 2. Dobro ime
 3. 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. 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 gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
 - 2. Dolgoročne poslovne terjatve do pridruženih gospodarskih družb
 - 3. Druge dolgoročne poslovne terjatve
 - b) Kratkoročne poslovne terjatve
 - 1. Kratkoročne poslovne terjatve do gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
 - 2. Kratkoročne poslovne terjatve do pridruženih gospodarskih družb
 - 3. Druge kratkoročne poslovne terjatve
- III. Kratkoročne finančne naložbe
 - 1. Kratkoročni deleži v gospodarskih družbah jih v skupini
 - 2. Lastni deleži
 - 3. Druge kratkoročne finančne naložbe
- IV. Dobro imetje pri bankah, čeki in gotovina

C. Aktivna časovne razmejitve

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 gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
 - 4. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do pridruženih gospodarskih družb
 - 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 poslovne obveznosti na podlagi predujmov
 - 4. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
 - 5. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do pridruženih gospodarskih družb
 - 6. Druge kratkoročne finančne in poslovne obveznosti

Č. Pasivne časovne razmejitve

SRS 24.9 določa da lahko majhne gospodarske družbe razčlenijo svojo bilanco stanja tudi zgolj na te postavke:

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. Dobro imetje pri bankah, čeki in gotovina

C. Aktivna časovne razmejitve

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

Č. Pasivne časovne razmejitve

Priloga 3: Vsebina in oblika izkaza poslovnega izida po SRS 25

SRS 25.5 Izkaz poslovnega izida po različici I ima pri vseh gospodarskih družbah ne glede na njihovo velikost osnovno razčlenitev v skladu z zahtevami zakona o gospodarskih družbah, dopolnjeno z nekaterimi dodatnimi postavkami in delno z določnejšimi, uveljavljenimi krajšimi strokovnimi izrazi, uporabljenimi v kontnem načrtu.

1. Čisti prihodki od prodaje
2. +/- Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. + Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve
4. + Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
5. - Stroški blaga, materiala in storitev
 - a) Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala
 - b) Stroški storitev
6. - Stroški dela
 - a) Stroški plač
 - b) Stroški socialnih zavarovanj (posebej izkazani stroški pokojninskih zavarovanj)
 - c) Drugi stroški dela
7. - Odpisi vrednosti
 - a) Amortizacija in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
 - b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
8. - Drugi poslovni odhodki
= Poslovni izid iz poslovanja
9. + Finančni prihodki iz deležev
 - a) Finančni prihodki iz deležev v gospodarskih družbah v skupini razen v pridruženih gospodarskih družbah
 - b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih gospodarskih družbah
 - c) Drugi finančni prihodke iz deležev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
10. + Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev

- a) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
 - b) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih gospodarskih družb
 - c) Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
11. + Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev
- a) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
 - b) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih gospodarskih družb
 - c) Drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
12. - Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb
- a) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v gospodarske družbe v skupini razen v pridružene gospodarske družbe
 - b) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružene gospodarske družbe
 - c) Drugi prevrednotovalni finančni odhodki
13. - Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
- a) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
 - b) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih gospodarskih družb
 - c) Drugi 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
- a) Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala
 - b) Izredni odhodki za prevrednotovalni popravek kapitala
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

SRS 25.6 Izkaz poslovnega izida po različici II ima pri vseh gospodarskih družbah jih ne glede na njihovo velikost osnovno razčlenitev v skladu z zahtevami zakona o gospodarskih družbah, dopolnjeno z nekaterimi dodatnimi postavkami in delno z določnejšimi, uveljavljenimi krajšimi strokovnimi izrazi, uporabljenimi v kontnem načrtu.

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)
 - a) normalni stroški splošnih dejavnosti
 - b) prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
 - c) prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
6. + Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
- = Poslovni izid iz poslovanja
7. + Finančni prihodki iz deležev
 - a) Finančni prihodki iz deležev v gospodarskih družbah v skupini razen v pridruženih gospodarskih družbah
 - b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih gospodarskih družbah
 - c) Drugi finančni prihodki iz deležev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
8. + Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
 - b) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih gospodarskih družb
 - c) Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
9. + Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev
 - a) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
 - b) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih gospodarskih družb
 - c) Drugi finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)
10. - Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb
 - a) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v gospodarskih družbah v skupini razen v pridružene gospodarske družbe
 - b) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružene gospodarske družbe
 - c) Drugi prevrednotovalni finančni odhodki
11. - Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti
 - a) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do gospodarskih družb v skupini razen do pridruženih gospodarskih družb
 - b) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih gospodarskih družb
 - c) Drugi 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
 - a) Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala
 - b) Izredni odhodki za prevrednotovalni popravek kapitala
- 16. = Poslovni izid zunaj rednega delovanja
- 17. – Davek iz dobička zunaj rednega delovanja
- 18. – Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah
- 19. = Čisti poslovni izid obračunskega obdobja

Priloga 4: Vsebina in oblika izkaza finančnega izida po SRS 26

SRS 26.6 Po neposredni metodi (različica I) so potrebne v izkazu finančnega izida najmanj naslednje postavke:

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 nakup 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

x) Finančni izid v obdobju

+

y) Začetno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov

Izkaz finančnega izida se, če so na voljo ustrezni podatki o prejemkih in izdatkih, sestavi po neposredni metodi oziroma po različici I.

SRS 26.9 Po posredni metodi (različici II) so v izkazu finančnega izida potrebne najmanj naslednje postavke:

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 razmejitve

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) Pritok 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 vložke 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 opredmeteni osnovnih sredstev (razen za prevrednotenje in stvarne vložke 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

x) Finančni izid v obdobju

+

y) Začetno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov

Priloga 5: vsebina in oblika izkaza gibanja kapitala po SRS 27

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. Nepoklicani 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

1. Preneseni čisti dobiček
2. Prenesena čista izguba

V. Čisti poslovni izid poslovnega leta

1. Čisti dobiček poslovnega leta
2. Čista izguba poslovnega leta

VI. Prevrednotovalni popravek kapitala

1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala
2. Posebni prevrednotovalni popravek 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 tega razloga (tj. zaradi vpisa nevpoklicanega kapitala ali vpoklica kapitala) se hkrati pojavita spremembi z nasprotnima predznakoma pri osnovnem kapitalu in nevpoklicanem kapitalu.

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
- d) Vnos dodatnih vplačil kapital
- e) Vnos čistega poslovnega izida poslovnega leta
- f) Vnos zneska splošnega prevrednotenja kapitala
- g) Vnos zneska posebnih prevrednotenj kapitala
- h) 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
- d) Oblikovanje rezerve za lastne deleže iz drugih sestavin kapitala
- e) Razpustitev rezerv za lastne deleže in razporeditev na druge sestavine kapitala
- f) Izplačila (obračun) dividend v obliki delnic
- g) 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)
- d) Prenos posebnih k prevrednotovalnih popravkov kapitala (v poslovne prihodke ali finančne prihodke)
- e) Druge odprave sestavin kapitala

D. Končno stanje v obdobju

Podatki v oklepajih so odštevne postavke. V vsaki vrstici pod C se hkrati pojavijo prištevne in odštevne postavke pri različnih sestavinah kapitala, ki se v isti vrstici medsebojno izničijo.