

POSEBNOSTI RAČUNOVODENJA V SLOVENSКИH SOCIALNIH PODJETJIH

Special Characteristics of Accounting in Slovenian Social Enterprises

Andreja Lutar Skerbinjek

*Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta
andreja.lutar@uni-mb.si*

Izvleček

V Sloveniji je bila z Zakonom o socialnem podjetništvu uvedena nova oblika podjetja, to je socialno podjetje. Ker ni nujno, da se podjetje ukvarja samo z dejavnostjo socialnega podjetništva, ampak zakon dovoljuje, da se lahko ukvarja tudi z drugo dejavnostjo, je treba spremljati stroške, prihodke in odhodke posebej za dejavnost socialnega podjetništva in posebej za drugo dejavnost. Prav tako obstajajo posebnosti, povezane s sredstvi in obveznostmi do virov sredstev, in posebne oblike računovodskih izkazov. K računovodskim izkazom morajo socialna podjetja priložiti tudi ustrezna razkritja in pojasnila. V prispevku so predstavljene posebnosti računovodenja v socialnem podjetju, ki so podrobno opredeljene v Zakonu o socialnem podjetništvu in v Slovenskem računovodskem standardu 40 – Računovodske rešitve v socialnih podjetjih.

Ključne besede: socialno podjetje, dejavnost socialnega podjetništva, računovodstvo, sredstva, obveznosti do virov sredstev, stroški, odhodki, prihodki, računovodski izkazi

Abstract

Social enterprise is new type of enterprise established under the Social Entrepreneurship Act. According to this act, it is not necessary for an enterprise to perform only social activities; it can perform other activities as well. Thus, it is necessary to record costs, revenues, and expenses separately for social entrepreneurship activities and other activities. Special characteristics are connected with assets, liabilities and special forms of financial statements. In addition to the financial statements, appropriate notes to the financial statements should be included. This paper presents special characteristics of accounting in social enterprises, as defined in the Social Entrepreneurship Act and Slovene Accounting Standard 40—Accounting solutions in social businesses.

Key words: social business, social entrepreneurship activity, accounting, assets, liabilities, costs, expenses, revenues, financial statements

1 Uvod

Finančna recesija, ki je zajela ves svet, se vse bolj kaže tudi v Sloveniji, saj smo vsak dan priča težavam v podjetjih in tudi stečajem. Posledica tega je vse večja brezposelnost, saj je bilo v Sloveniji septembra 2008 brezposelnih 59.303 ljudi, februarja 2013 pa kar 124.066 ljudi (trg dela v Sloveniji 2013). Zaradi tega je vse več ljudi revnih in nekatere skupine ljudi so vse težje zaposljive. Da bi spodbudili zaposlovanje težje zaposljivih skupin ljudi in reševali nekatere družbene probleme, je bil sprejet Zakon o socialnem podjetništvu (2011), ki postavlja temelje za ustanovitev in delovanje socialnega podjetja. Zakon o socialnem podjetništvu (2011) določa, da predstavlja socialno podjetništvo trajno opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva ali trajno opravljanje drugih dejavnosti pod posebnimi pogoji zaposlovanja, s proizvodnjo in prodajo proizvodov ali opravljanjem storitev na trgu, pri čemer ustvarjanje dobička ni izključni niti glavni cilj opravljanja dejavnosti. Isti zakon pravi tudi, da socialno podjetništvo

krepi družbeno solidarnost in kohezijo, spodbuja sodelovanje ljudi in prostovoljno delo, krepi inovativno sposobnost družbe za reševanje socialnih, gospodarskih, okoljskih in drugih problemov, zagotavlja dodatno ponudbo proizvodov in storitev, ki so v javnem interesu, razvija nove možnosti zaposlovanja, zagotavlja dodatna delovna mesta ter socialno integracijo in poklicno reintegracijo najranljivejših skupin ljudi na trgu dela.

S sprejetjem Zakona o socialnem podjetništvu smo tudi v Sloveniji dobili zakonsko podlago za socialna podjetja, ki so v svetu znana že dalj časa. Primere dobrih praks najdemo v številnih državah sveta, prva socialna podjetja pa so bila ustanovljena že tudi v Sloveniji, npr. Center ponovne uporabe (2013), trgovina Stara roba nova raba (2013), Ekosocialna kmetija Korenika v Šalovcih (2013), Zavod in turistična agencija Premiki (2013) za dostopni turizem.

Zakon o socialnem podjetništvu (2011) zahteva za dejavnosti socialnega podjetništva ločeno izkazovanje prihodkov in odhodkov, za računovodenje pa uporabnike napoti na uporabo posebnega računovodskega standarda, ki ga predpiše Slovenski inštitut za revizijo v soglasju z ministrom, pristojnim za gospodarstvo, in ministrom, pristojnim za finance.

2 Socialno podjetje in dejavnost socialnega podjetništva

Direktor Socialnega inkubatorja Stritar (2013) pravi, da je socialno podjetništvo oblika podjetništva, ki jo odlikujejo tri nujne sestavine:

1. podjetniška ideja, ki je temelj vsakega podjetja, rešuje akutni družbeni problem in vsebuje poslovni model, ki zagotavlja finančno vzdržnost podjetja in dobiček;
2. organizacijska struktura podjetja temelji na demokratičnih načelih in na enakopravnosti vseh zaposlenih;
3. podjetje deluje po načelih nepridobitnosti – dobiček vplaga nazaj v lastno dejavnost.

Iz izraza socialno podjetje bi lahko sklepali, da gre za gospodarsko organizacijo, vendar moramo poudariti, da Zakon o socialnem podjetništvu (2011) eksplicitno določa, da lahko dobijo status socialnega podjetja nepridobitne organizacije, med katere uvršča društva, zavode, ustanove, gospodarske družbe, zadruga, evropske zadruga ali druge pravne osebe zasebnega prava, ki niso ustanovljene izključno z namenom pridobivanja dobička ter premoženja ne delijo, prav tako ne delijo ustvarjenega dobička ali presežkov prihodkov nad odhodki oz. jih delijo v omejenem obsegu. V skladu z Zakonom o socialnem podjetništvu (2011) je delitev dobička dovoljena le, če tako določa tisti zakon, ki ureja pravno organiziranost posamezne vrste nepridobitne pravne osebe. V tem primeru lahko socialno podjetje deli del dobička ali presežka prihodkov članom, upravi in delavcem v deležu, ki ne sme presegati 20 % vsega ustvarjenega dobička ali presežka prihodka v določenem letu, in le, če presežek prihodkov ne predstavlja neporabljive

nih javnih sredstev in ima to opredeljeno v aktu o ustanovitvi ali v temeljnem aktu. Pri delitvi pa ne more izključiti delavcev.

Socialno podjetje torej ne sme razdeliti pretežnega dela dobička, ampak ga mora vložiti v opravljanje dejavnosti, za katero je bilo ustanovljeno, le manjši del pa lahko razdeli v skladu z zakonom, ki ureja pravno organiziranost organizacije s pridobljenim statusom socialnega podjetja. Pravna organiziranost organizacije se s pridobitvijo statusa socialnega podjetja namreč ne spremeni. V vlaganju pretežnega dela dobička v razvoj in razširitev dejavnosti se kaže delovanje po načelu nepridobitnosti.

Enakopravnost vseh zaposlenih se kaže v tem, da morajo biti v primeru razdelitve dobička v to razdelitev vključeni vsi zaposleni, torej ne le lastniki, kakor se to pogosto dogaja v podjetjih.

Za nas je v nadaljevanju zanimiva predvsem opredelitev dejavnosti socialnega podjetništva, saj je to dejavnost, katere stroške, odhodke in prihodke mora socialno podjetje izkazovati ločeno. Zakon o socialnem podjetništvu (2011) v 5. členu določa naslednja področja in dejavnosti socialnega podjetništva:

- socialno varstvo,
- družinsko varstvo,
- varstvo invalidov,
- znanost, raziskovanje, izobraževanje in vzgoja,
- zagotavljanje in organiziranje mladinskega dela,
- varstvo in promocija zdravja,
- zagotavljanje socialne vključenosti, spodbujanja zaposlovanja in poklicnega usposabljanja oseb, ki so brezposelne ali jim grozi brezposelnost,
- posredovanje zaposlitve socialno ranljivim osebam, vključno z dejavnostjo zagotavljanja dela takšnih delavcev drugemu delodajalcu,
- ekološka proizvodnja hrane,
- ohranjanje narave, urejanje in varstvo okolja in zaščita živali,
- spodbujanje uporabe obnovljivih virov energije in razvoja zelene ekonomije,
- turizem za osebe, ki jim življenjske razmere onemogočajo ali ovirajo dostop do turističnih storitev, na način, ki spoštuje vrednote trajnosti, dostopnosti in solidarnosti (socialni turizem),
- trgovina za socialno ogrožene osebe (socialna trgovina) ter trgovina, ki zagotavlja prodajo proizvodov majhnih proizvajalcev iz gospodarsko najbolj nerazvitih okolij na temelju etičnih preglednih in enakopravnih poslovnih razmerij med proizvajalci in trgovcem, usmerjenih predvsem v zagotavljanje možnosti pravičnega plačila proizvajalcev in s tem njihovega preživetja (pravična

trgovina), ter trgovina s storitvami in proizvodi iz socialnega podjetništva,

- kultura, tehnična kultura in ohranjanje kulturne tehnične in naravne dediščine,
- amaterski šport in telesna kultura, katere namen je rekreacija in socializacija,
- reševanje in zaščita,
- spodbujanje razvoja lokalnih skupnosti,
- podporne storitve za socialna podjetja.

Dejavnosti socialnega podjetništva podrobneje določa Uredba o določitvi dejavnosti socialnega podjetništva (2012), v kateri so natančno navedene šifre dejavnosti, ki sodijo v posamezno skupino. Ker v Zakonu o socialnem podjetništvu niso jasno opredeljene dejavnosti spodbujanja razvoja lokalnih skupnosti in podporne storitve za socialna podjetja, povzemamo opredelitev teh dejavnosti po Uredbi o določitvi dejavnosti socialnega podjetništva. Kot dejavnosti za spodbujanje razvoja lokalnih skupnosti so določene (Uredba o določitvi dejavnosti socialnega podjetništva 2012):

- pravne dejavnosti,
- računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti,
- davčno, podjetniško in poslovno svetovanje,
- dejavnosti stikov z javnostjo,
- dejavnosti oglaševalskih agencij,
- raziskovanje trga in javnega mnenja,
- nekatere strokovne in tehnične dejavnosti,
- nekatere spremljajoče dejavnosti za poslovanje,
- nekatere dejavnosti izobraževanja, izpopolnjevanja in usposabljanja,
- dejavnosti poslovnih in delodajalskih združenj in
- dejavnosti druge nerazvrščenih članskih organizacij.

Kot podporne storitve za socialna podjetja pa Uredba določa naslednje dejavnosti:

- izdajateljsko dejavnost (knjige, časopisi, revije, računalniški programi ...),
- produkcijo in distribucijo filmov, videofilmov, televizijskih oddaj skupaj s postprodukcijskimi dejavnostmi,
- kinematografsko dejavnost,
- snemanje in izdajanje zvočnih zapisov in muzikalij,
- radijsko in televizijsko dejavnost,
- računalniško programiranje,
- svetovanje o računalniških napravah in programih,
- upravljanje računalniških naprav in sistemov,

- druge z informacijsko tehnologijo in računalniškimi storitvami povezane dejavnosti,
- obdelavo podatkov in s tem povezane dejavnosti,
- obratovanje spletnih portalov,
- dejavnosti tiskovnih agencij in drugo informiranje,
- nekatere dejavnosti denarnega posredništva, kreditiranja, finančnih storitev, upravljanja finančnih trgov,
- nekatere pravne dejavnosti,
- računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti,
- davčno, podjetniško in poslovno svetovanje,
- dejavnosti stikov z javnostjo in oglaševalskih agencij,
- raziskovanje trga in javnega mnenja,
- nekatere strokovne in tehnične dejavnosti,
- nekatere spremljajoče dejavnosti za poslovanje,
- nekatere dejavnosti izobraževanja, izpopolnjevanja in usposabljanja,
- dejavnosti poslovnih in delodajalskih združenj in
- dejavnosti druge nerazvrščenih članskih organizacij.

Ena izmed socialnih dejavnosti je bila tudi posredovanje zaposlitve socialno ranljivim osebam, zato v nadaljevanju povzemamo zakonsko opredelitev socialno ranljivih oseb kot oseb, ki sodijo v eno izmed socialno ranljivih skupin ljudi. Te skupine ljudi določa Zakon o socialnem podjetništvu (2011) v 6. členu in vanje uvršča:

- invalide, katerih invalidnost je ugotovljena z odločbo pristojnega organa,
- brezposelne osebe, pri katerih so z odločbo pristojnega organa ugotovljene trajne posledice telesne in duševne okvare ali bolezni in imajo zato bistveno manjše možnosti, da se zaposlijo ali ohranijo zaposlitev ali v zaposlitvi napredujejo,
- brezposelne osebe, če so brez zaposlitve zadnjih 24 mesecev ali več (dolgotrajno brezposelne osebe),
- brezposelne osebe, ki so na Zavodu Republike Slovenije za zaposlovanje prijavljene več kot šest mesecev in jim je po zaključku izobraževanja to prva zaposlitev ali so po dokončanem univerzitetnem, visokošolskem ali višješolskem strokovnem izobraževanju zaključili pripravništvo ali jim je prenehal status mladega raziskovalca (iskalci prve zaposlitve),
- brezposelne osebe:
 - nad 55 let starosti,
 - pripadnice romskih skupnosti,
 - mladoletne osebe brez zaključenega osnovnega ali nižjega poklicnega izobraževanja,

ki več kot šest mesecev niso imele redno plačane zaposlitve in še ni preteklo eno leto od prestane kazni zapora oz. so v času pogodnega odpusta, so begunci, vključeni v programe integracije, ali osebe v programu ali dveh letih po zaključku programa zdravljenja odvisnosti od alkohola ali drog ali so brezdomci (teže zaposljive osebe).

3 Računovodstvo v socialnem podjetju

Zakon o socialnem podjetništvu (2011) opredeljuje računovodstvo v socialnem podjetju v 22. členu. Pri tem je pomembno določilo, da mora socialno podjetje, ki dela svoje dejavnosti ne opravlja kot socialno podjetje, ne glede na določbe drugih zakonov, ki urejajo pravila vodenja poslovnih knjig in izdelave računovodskih izkazov, za dejavnosti socialnega podjetništva izkazovati podatke o prihodkih in odhodkih ločeno.

To pomeni, da mora tudi finančna sredstva, ki jih pridobi iz naslova spodbud, oprostitev in olajšav, pridobljenih na podlagi Zakona o socialnem podjetništvu ali drugih predpisov, prikazovati na posebnem kontu.

V 22. členu Zakona o socialnem podjetništvu je določeno, da Slovenski inštitut za revizijo v soglasju z ministroma za gospodarstvo in finance predpiše poseben računovodski standard za socialna podjetja. Z računovodskim standardom se določita vsebina in način sestave letnega poročila socialnega podjetja in prilog, ki omogočajo ugotavljanje poslovanja socialnega podjetja po načelih socialnega podjetništva. Poseben SRS mora določati: (1) razmejitev prihodkov iz dejavnosti socialnega podjetništva od prihodkov iz drugih dejavnosti in drugih virov z opredelitvijo odstotka glede na velikost sredstev, (2) prikaz prihodov in odhodkov iz naslova spodbud, olajšav, oprostitev na podlagi Zakona o socialnem podjetništvu in drugih zakonov, (3) prikaz števila in sestave zaposlenih, (4) razporejanje dobička oz. presežkov prihodkov po namenu ter (5) pojasnilo o doseganju ciljev socialnega podjetništva in namena socialnega podjetja (poslovno poročilo). Glede vsebin, povezanih z vodenjem poslovnih knjig in sestavljanja računovodskih izkazov, ki jih poseben slovenski računovodski standard ne opredeljuje, veljajo določbe predpisov, ki urejajo računovodstvo pravnih oseb, in slovenski računovodski standardi, ki veljajo za posamezne vrste nepridobitnih pravnih oseb. Na podlagi te določbe je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo 28. oktobra 2011 sprejel poseben slovenski računovodski standard, SRS 40 – Računovodske rešitve v socialnih podjetjih. Standard je bil objavljen v Uradnem listu RS 2/12, uporabljati pa se je začel 1. januarja 2012 (Prusnik 2012, str. 7).

SRS 40 (2012) ne glede na pravnoorganizacijsko obliko socialnih podjetij obravnava posebnosti njihovega računovodenja za poslovne potrebe. V nadaljevanju bomo prikazali posebnosti pripoznavanja, spremljanja in izkazovanja gospodarskih kategorij.

3.1 Posebnosti izkazovanja sredstev

V tem delu standard povzema zakon in pravi, da socialno podjetje za opredeljevanje in izkazovanje sredstev uporablja tiste slovenske računovodske standarde, ki veljajo za pravnoorganizacijske oblike organizacij, med katere sodi socialno podjetje, in posebnosti, določene v SRS 40 (SRS 40 2012).

V SRS 40, v točkah 40.2.–40.6. so opredeljene posebnosti izkazovanja sredstev. Pomembno je, da mora socialno podjetje izkazovati posebej sredstva, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva, in posebej sredstva, ki se uporabljajo za opravljanje drugih dejavnosti. Na podlagi uporabe sredstev določi sodila, ki jih uporablja pri razporejanju stroškov in odhodkov, povezanih z uporabo posameznih sredstev. Če socialno podjetje uporablja ista neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva in drugih dejavnosti, mora v notranjih aktih opredeliti ter v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriti sodila, po katerih ta sredstva razporeja na posamezno vrsto dejavnosti. Ta sodila uporablja tudi pri razporejanju amortizacije, učinkov prevrednotenja in drugih učinkov, povezanih z neopredmetenimi in opredmetenimi osnovnimi sredstvi, ki jih uporablja za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva in drugih dejavnosti.

Če socialno podjetje opravlja dejavnosti, pri katerih nastajajo zaloge, mora izkazovati tudi zaloge, povezane z dejavnostjo socialnega podjetništva, ločeno od drugih zalog.

Prav tako mora posebej izkazovati brezplačno pridobljena neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva ter denarna sredstva za pridobitev teh sredstev. Za njihovo vrednost izkazuje dolgoročne časovne razmejitve. Tako izkazane dolgoročne pasivne časovne razmejitve zmanjšuje v dobro prihodkov v obdobju, ko se pojavijo stroški amortizacije ali drugi odhodki, ki izvirajo iz sofinanciranega dela nabavne vrednosti teh sredstev (SRS 40 2012).

V drugih vrstah podjetij je podjetjem prepuščeno, ali bodo sredstva spremljala ločeno po dejavnostih ali ne. Posebnost spremljanja sredstev v socialnem podjetju torej je, da je potrebno ločeno spremljanje sredstev, povezanih z dejavnostmi socialnega podjetništva, in tistih, ki so povezana z drugimi dejavnostmi, če socialno podjetje opravlja tudi druge dejavnosti.

3.2 Posebnosti izkazovanja obveznosti do virov sredstev

Po enakem principu, kot velja za sredstva, zahteva SRS 40.7, da socialno podjetje uporablja za opredeljevanje in izkazovanje obveznosti do virov sredstev tiste slovenske računovodske standarde, ki veljajo za pravnoorganizacijske oblike organizacij, med katere sodi socialno podjetje, in posebnosti, določene v SRS 40 (SRS 40 2012).

Posebnosti, ki se nanašajo na izkazovanje obveznosti do virov sredstev, so opredeljene v SRS 40, natančneje v točkah 40.8–40.10. Podobno, kakor velja za sredstva, velja tudi za obveznosti do virov sredstev, da socialno podjetje izkazuje posebej obveznosti do virov sredstev, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva, in posebej obveznosti do virov sredstev, ki se uporabljajo za opravljanje drugih dejavnosti.

Socialno podjetje lahko skladu z 32. in 33. členom Zakona o socialnem podjetništvu pridobi za začetek opravljanja dejavnosti socialnega podjetja, ustanovitev socialnega podjetja in za odpiranje novih delovnih mest sofinanciranje, torej spodbude iz proračuna Republike Slovenije in drugih domačih in evropskih virov, upravičeno pa je tudi do olajšav pri delovanju, kar je posebnost socialnega podjetja.

Tovrstne olajšave in/ali spodbude iz javnih sredstev ter druge oblike državnih podpor, ki jih prejme zaradi opravljanja dejavnosti socialnega podjetništva, začetno pripozna in izkazuje posebej med pasivnimi časovnimi razmejitvami. Tako izkazane pasivne časovne razmejitve prenaša med prihodke v obdobju, ko se pojavijo stroški ali odhodki, za kritje katerih so bile olajšave in/ali spodbude iz javnih sredstev in/ali druge državne podpore prejete. Olajšave in/ali spodbude iz javnih sredstev in/ali druge oblike državnih podpor, ki jih prejme socialno podjetje in niso namenjene opravljanju dejavnosti socialnega podjetništva, ter njihova poraba se izkazuje ločeno (prav tam).

Če so bile olajšave in/ali spodbude iz javnih sredstev in/ali druge oblike državnih podpor namenjene za vlaganje v neopredmetena sredstva ali opredmetena osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva, jih socialno podjetje pripozna med dolgoročnimi časovnimi razmejitvami. Med prihodke jih šteje sorazmerno z amortizacijo, obračunano od sofinanciranega dela nabavne vrednosti takih sredstev, kar smo obravnavali tudi pri posebnostih izkazovanja sredstev (prav tam).

3.3 Posebnosti obračunavanja amortizacije

Tudi pri obračunavanju in izkazovanju amortizacije standard 40.11 najprej napoti na uporabo slovenskih računovodskih standardov, ki veljajo za pravnoorganizacijske oblike, med katere sodi socialno podjetje, in posebnosti, določene v SRS 40 (SRS 40 2012).

Posebnosti obračunavanja in izkazovanja amortizacije obravnava SRS 40 v točkah 40.12–40.14. Podobno, kakor velja za izkazovanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, velja tudi za izkazovanje amortizacije. Socialno podjetje izkazuje posebej amortizacijo, obračunavano od sredstev, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva, in posebej amortizacijo, obračunavano od sredstev, ki se uporabljajo za opravljanje drugih dejavnosti. Amortizacija od sredstev, ki se uporabljajo pri opravljanju dejavnosti socialnega podjetništva in pri opravljanju drugih dejavnosti, se razporeja na posamezne de-

javnosti na podlagi sodil, ki jih socialno podjetje določi na podlagi uporabe sredstev, s katerimi je povezan obračun amortizacije.

Socialno podjetje obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po splošnih slovenskih računovodskih standardih, konkretno po SRS 13, ki obravnava stroške amortizacije, treba obračunavati, ne glede na to, da so bila nekatera v celoti ali delno financirana z olajšavami in/ali spodbudami iz javnih sredstev in/ali drugimi oblikami državnih podpor.

Socialno podjetje ločeno izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva ter neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva za opravljanje drugih dejavnosti (prav tam).

3.4 Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov

Tudi za razčlenjevanje in merjenje prihodkov uporablja socialno podjetje slovenske računovodske standarde, ki veljajo za pravnoorganizacijske oblike, med katere sodi socialno podjetje, in posebnosti, določene v SRS 40 (SRS 40 2012).

Posebnosti razčlenjevanja in merjenja prihodkov so določene v SRS 40 v točkah 40.16–40.20. Rečeno je, da so poslovni prihodki socialnega podjetja prihodki iz prodaje proizvodov, trgovskega blaga in storitev ne glede na to, kdo je plačnik. Poslovni prihodki so tudi vsi prihodki iz olajšav, spodbud in drugih oblik državnih podpor. Socialno podjetje ločeno opravlja računovodenje in izkazuje prihodke iz opravljanja dejavnosti socialnega podjetništva in iz opravljanja drugih dejavnosti (prav tam).

Če socialno podjetje doseže prihodke od opravljanja dejavnosti socialnega podjetništva in drugih dejavnosti hkrati ter jih neposredno ni mogoče pripisati posamezni dejavnosti, te prihodke razporedi na podlagi sodil za njihovo razporeditev na dejavnosti socialnega podjetništva in druge dejavnosti, določene v notranjem aktu socialnega podjetja (prav tam).

Olajšave in/ali spodbude iz javnih sredstev in/ali druge državne podpore se pripoznajo med prihodki socialnega podjetja v obdobju, v katerem nastanejo stroški in odhodki, za kritje katerih so bile pridobljene. Izjema so olajšave in/ali spodbude iz javnih sredstev in/ali druge državne podpore za dejavnosti socialnega podjetništva, ki so del cene za prodane proizvode ali opravljene storitve. Te vrste olajšav in/ali spodbud pripozna socialno podjetje kot prihodke za obdobje poročanja pod pogoji iz SRS 18.11 in 18.12, v katerih je opredeljeno pripoznavanje prihodkov.

Socialno podjetje razdeli poslovne, finančne in druge prihodke, ki jih neposredno ni možno razdeliti na tiste, ki izvirajo iz opravljanja dejavnosti socialnega podjetništva,

in na tiste, ki izvirajo iz opravljanja drugih dejavnosti, na podlagi sodil, opredeljenih v notranjem aktu (prav tam).

3.5 Posebnosti izkazovanja stroškov in odhodkov

SRS 40.21 napoti tudi za razčlenjevanje in merjenje stroškov in odhodkov na uporabo tistih slovenskih računovodskih standardov, ki veljajo za pravnoorganizacijske oblike, med katere sodi socialno podjetje, in posebnosti, določene v SRS 40 (SRS 40 2012).

Posebnosti izkazovanja stroškov in odhodkov so opredeljene v SRS 40 v točkah 40.22–40.25. Kakor za prihodke sta tudi za odhodke zahtevana ločeno računovodenje in izkazovanje stroškov in odhodkov iz dejavnosti socialnega podjetništva ter stroškov in odhodkov iz druge dejavnosti.

Socialno podjetje za vsako izmed teh dejavnosti oblikuje poslovnoizidno mesto, za katero ugotavlja prihodke, na njem nastale in njemu prisojene stroške ter poslovni izid. Posredne stroške in odhodke razporeja na ustrezna poslovnoizidna mesta skladno s sodili, opredeljenimi v notranjem aktu podjetja (prav tam).

Če socialno podjetje izkazuje poslovne, finančne ali druge stroške ali odhodke, ki izvirajo iz opravljanja dejavnosti socialnega podjetništva in drugih dejavnosti, jih na poslovnoizidna mesta razporeja na podlagi sodil, opredeljenih v notranjem aktu (prav tam).

3.6 Posebnosti ugotavljanja poslovnega izida

Socialno podjetje uporablja za računovodsko obravnavanje poslovnega izida, vključno z njegovo uporabo, slovenske računovodske standarde, ki veljajo za pravnoorganizacijske oblike, med katere sodi socialno podjetje, in posebnosti, določene v SRS 40 (SRS 40.26).

Posebnosti ugotavljanja in računovodskega obravnavanja poslovnega izida v socialnem podjetju so opredeljene v SRS 40 v točkah 40.27–40.32. Socialno podjetje ugotavlja poslovni izid ločeno za dejavnosti socialnega podjetništva in za druge dejavnosti.

Socialno podjetje poslovni izid obračunskega obdobja iz dejavnosti socialnega podjetništva praviloma razporedi in uporabi za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva in druge nepridobitne namene skladno z 11. in 22. členom Zakona o socialnem podjetništvu. Razporeditev in uporabo poslovnega izida iz dejavnosti socialnega podjetništva izkazuje na posebnih kontih znotraj lastnih virov sredstev. Ločeno izkazuje tisti del poslovnega izida iz dejavnosti socialnega podjetništva, ki ga nameni za pokrivanje določenih stroškov ali odhodkov v naslednjih obračunskih obdobjih, v postavki preneseni poslovni izid, presežek prihodkov ali društveni sklad (prav tam).

Če socialno podjetje ločeno izkazuje preneseni poslovni izid, presežek prihodkov ali društveni sklad za pokrivanje stroškov in odhodkov iz dejavnosti socialnega podjetništva, ga ne sme uporabiti neposredno za pokrivanje stroškov, odhodkov oz. izdatkov iz teh naslovov, temveč ga mora

uporabiti za pokrivanje negativnega poslovnega izida iz teh dejavnosti v letu, v katerem izguba ali presežek odhodkov nastane (prav tam).

Uporaba dela dobička za udeležbo zaposlenih v dobičku se računovodsko obravnava skladno s SRS 15, ki obravnava stroške dela in povračila zaposlencem.

3.7 Posebnosti prevrednotovanja

Tudi za računovodsko obravnavanje prevrednotenja SRS 40 v točkah 40.33 in 40.34 napoti na uporabo tistih slovenskih računovodskih standardov, ki veljajo za pravnoorganizacijske oblike, med katere sodi socialno podjetje. Posebnost je le to, da mora socialno podjetje ločeno izkazovati učinke prevrednotenja sredstev za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva in drugih dejavnosti, kar drugim podjetjem ni potrebno.

3.8 Oblike bilance stanja

Ker je bilanca stanja prilagojena pravnoorganizacijski obliki socialnega podjetja, določa SRS 40 v točki 40.35, da socialno podjetje uporabi obliko bilance stanja, ki jo predpisujejo slovenski računovodski standardi, veljavni za pravnoorganizacijsko obliko organizacij, med katere sodi socialno podjetje. Posebnost je le to, da mora socialno podjetje v posebni razpredelnici, ki ima obliko bilance stanja in je sestavni del letnega poročila, ločeno izkazati podatke za dejavnost socialnega podjetništva in druge dejavnosti.

3.9 Oblike izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov

Podobno kot bilanca stanja sta tudi izkaz poslovnega izida in izkaz denarnih tokov prilagojena pravnoorganizacijski obliki socialnega podjetja, zato določa SRS 40 v točkah 40.36–40.38, da socialno podjetje uporabi obliko izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov, določeni v slovenskem računovodskem standardu, ki velja za pravnoorganizacijsko obliko organizacij, med katere sodi socialno podjetje.

Podobno kakor pri bilanci stanja mora socialno podjetje tudi pri izkazu poslovnega izida v posebni razpredelnici, ki ima obliko izkaza poslovnega izida in je sestavni del letnega poročila, ločeno izkazati podatke za dejavnost socialnega podjetništva in druge dejavnosti.

Če mora socialno podjetje glede na pravnoorganizacijsko obliko sestaviti izkaz denarnih tokov, tudi pri tem izkazu v posebni razpredelnici, ki ima obliko izkaza denarnih tokov in je sestavni del letnega poročila, izkaže ločeno podatke za dejavnost socialnega podjetništva in za druge dejavnosti.

3.10 Letno poročilo ter razkritja in pojasnila k računovodskim izkazom

SRS 40.39 določa, da vsebuje letno poročilo socialnega podjetja poleg vsebine in razkritij, predpisanih z zakonom,

ki ureja pravno organiziranost posamezne pravnoorganizacijske oblike socialnega podjetja, še:

- a) preglednico gibanja in stanja prejetih olajšav in/ali spodbud iz javnih sredstev po zakonu o socialnem podjetništvu in/ali drugih državnih podpor za dejavnost socialnega podjetništva po njihovih vrstah, in sicer:
 - začetno stanje ali neporabljeni del iz preteklih let,
 - povečanja v obračunskem obdobju,
 - porabo v obračunskem obdobju po namenih in
 - končno stanje v obračunskem obdobju;
- b) vsebinsko in strokovno utemeljena sodila, v skladu s katerimi so na posamezne dejavnosti razporejena sredstva in obveznosti do njihovih virov;
- c) vsebinsko in strokovno utemeljena sodila, ki jih uporablja za razporejanje posrednih stroškov in odhodkov na posamezne dejavnosti oz. poslovnoizidna mesta;
- d) vsebinsko in strokovno utemeljena sodila za razporeditev prihodkov na tiste iz dejavnosti socialnega podjetništva in na tiste iz drugih dejavnosti;
- e) prikaz razporeditve dobička ali presežka prihodkov nad odhodki po posameznih namenih, kot jih določa zakon o socialnem podjetništvu;
- f) prikaz pokrivanja izgube ali presežka odhodkov nad prihodki;
- g) povprečno število zaposlenih v socialnem podjetju v primerjalnem obračunskem obdobju;
- h) povprečno število zaposlenih v obračunskem obdobju ter zmanjšanje ali povečanje števila zaposlenih v tekočem letu v dejavnosti socialnega podjetništva;
- i) povprečno število zaposlenih v obračunskem obdobju ter zmanjšanje ali povečanje števila zaposlenih v tekočem letu v dejavnostih pod posebnimi pogoji zaposlovanja;
- j) izjavo, da je socialno podjetje v aktu o ustanovitvi ali notranjem aktu uredilo podrobnejša pravila vodenja poslovnih knjig, ter vsebinsko in strokovno utemeljena sodila iz točk b), c) in d) tega člena z navedbo datuma sprejetja teh sodil;
- k) izjavo, da socialno podjetje izpolnjuje pogoje glede predpisanega obsega prihodkov iz dejavnosti socialnega podjetništva oz. pogoje glede števila in sestave zaposlenih v preteklem poslovnem letu.

SRS 40.40 pa zahteva, da letno poročilo socialnega podjetja vsebuje tudi poslovno poročilo, ki ga socialno podjetje pripravi v skladu z zakonom o socialnem podjetništvu. V poslovnem poročilu socialno podjetje pojasni tudi doseganje ciljev socialnega podjetništva.

4 Primer računovodenja socialnega podjetja

Za ponazoritev posebnosti računovodenja socialnega podjetja prikazujemo izmišljen primer turistične organizacije Potovanja za vse. Prikazani so značilni poslovni dogodki, ki prikazujejo spremljanje sredstev, obveznosti do njihovih virov, stroškov, prihodkov in odhodkov po dejavnostih in ugotovitev poslovnega izida v mesecu oktobru 2012. Prikazane so razpredelnice, pojasnila in razkritja, ki jih mora svojim izkazom priložiti socialno podjetje.

Turistična organizacija Potovanja za vse je 15. 9. 2012 pridobila status socialnega podjetja. V svojo ponudbo je vključila »vsem dostopna potovanja«, ki so cenovno ugodna in dostopna tudi manj premožnim ljudem, kar sodi v dejavnost socialnega podjetništva. S to dejavnostjo se bo začela ukvarjati 1. 10. 2012. Poleg tega pa že ponuja tudi dražja letovanja in potovanja za zahtevnejše kupce, ki sodijo v drugo turistično dejavnost. V Pravilniku o računovodstvu organizacije Potovanja za vse je zapisano, da zajema dejavnost »vsem dostopnih potovanj« 20 % celotne dejavnosti, s katero se ukvarja organizacija, preostala dejavnost pa zajema 80 %. V tem razmerju razporeja med obe dejavnosti stroške in odhodke.

Dne 1. 10. 2012 so prejeli spodbudo za prodajo »vsem dostopnih potovanj« v višini 3.000 €. V podjetju so zaposlili enega iskalca prve zaposlitve, za zaposlitev katerega so 1. 10. 2012 prejeli spodbudo v višini 4.500 €. Ta zaposleni bo skrbel za prodajo »vsem dostopnih potovanj«. Za nakup manjšega avtobusa za opravljanje prevozov na »vsem dostopna potovanja«, ki sodijo v socialno dejavnost, so 1. 10. 2012 prejeli spodbudo v vrednosti 30.000 €. Avtobus so takoj tudi kupili in dali v uporabo. Ob nakupu so ga tudi plačali. Predvidena doba uporabe avtobusa je 10 let, ob koncu uporabe pa ne predvidevajo preostale vrednosti. Stroški registracije in letnega zavarovanja avtobusa znašajo 2.400 €, stroški vzdrževanja pa 100 € mesečno. Vse stroške so poravnali ob nastanku.

Turistična organizacija ima v najemu prostor, kjer prodaja svoje storitve in zanj sproti plačuje mesečno najemnino v višini 1.000 €. Stroški pisarniškega materiala in telefoniranja znašajo mesečno 500 € in jih organizacija plačuje sproti. Mesečni stroški razsvetljave, ogrevanja in komunalnih storitev znašajo 300 € in jih prav tako plačuje sproti. V organizaciji imajo 6 računalnikov z ocenjeno dobo uporabnosti 2 leti, ki so jih kupili za 7.200 €. Ob koncu uporabe ne predvidevajo preostale vrednosti. Za dejavnost »vsem dostopnih potovanj« uporabljajo 1 računalnik. Za osnovna sredstva obračunava organizacija enakomerno časovno amortizacijo. Mesečni stroški amortizacije pisarniške opreme znašajo 100 €. Skupaj z novozaposlenim je v organizaciji zaposlenih 5 ljudi. Skupni mesečni stroški dela znašajo skupaj 14.000 €. Z dejavnostjo socialnega podjetništva se ukvarja zaposleni, za katerega so prejeli državno podporo, preostali zaposleni pa prodajajo druge turistične storitve. Poslovne prostore, pisarniški material in računalnike uporabljajo za obe vrsti storitev.

Iz naslova prodaje »vsem dostopnih potovanj« so oktobra ustvarili 1.000 € prihodkov, iz naslova preostale dejavnosti pa so isti mesec ustvarili 20.000 € prihodkov.

V skladu z navodili SRS 40 so za spremljanje stroškov, odhodkov in prihodkov v organizaciji organizirali dve poslovnoizidni enoti, in sicer:

- »vsem dostopna potovanja« in
- »preostala turistična dejavnost«.

V tabeli 1 je prikazano knjiženje poslovnih dogodkov poslovnoizidne enote »vsem dostopna potovanja« v mesecu oktobru.

Stroške amortizacije avtobusa in računalnika smo razdelili na obe dejavnosti glede na dejansko uporabo, saj se ti dve sredstvi uporabljata le za opravljanje dejavnosti »vsem dostopnega turizma«, stroške dela zaposlenega, za katerega je organizacija dobila subvencijo za zaposlitev, smo pripisali dejavnosti »vsem dostopnega turizma«, saj je to dejavnost, za katero skrbi ta zaposleni. Preostale stroške pa smo razdelili med obe dejavnosti v razmerju 20 % na dejavnost »vsem dostopnih potovanj« in 80 % na »preostalo turistično dejavnost«, kakor je to zapisano v Pravilniku o računovodstvu organizacije Potovanja za vse.

Tabela 1: Knjiženje poslovnih dogodkov poslovnoizidne enote »vsem dostopna potovanja« v mesecu oktobru

Z. št.	Poslovni dogodek	Znesek		Konto	
		v breme	v dobro	v breme	v dobro
1.	Prejem spodbude za dejavnost vsem dostopnih potovanj	3.000	3.000	1000 Denarna sredstva na transakcijskem računu (odslej TRR)	2911 Kratkoročno odloženi prihodki iz spodbude za opravljanje dejavnosti
2.	Prejem spodbude za zaposlitev iskalca prve zaposlitve	4.500	4.500	1000 Denarna sredstva na TRR	2912 Kratkoročno odloženi prihodki iz spodbude za zaposlitev
3.	Prejem spodbude za nakup avtobusa	30.000	30.000	1000 Denarna sredstva na TRR	2913 Kratkoročno odloženi prihodki iz spodbude za nakup avtobusa
4.	Nakup avtobusa	30.000	30.000	0450 Opredmetena osnovna sredstva – avtobus	1000 Denarna sredstva TRR
5.	Registracija in zavarovanje avtobusa	2.400	2.400	1901 Kratkoročno odloženi stroški – registracija in zavarovanje	1000 Denarna sredstva na TRR
6.	Obračun mesečnih stroškov registracije in zavarovanja	200	200	4890 Drugi stroški – registracija in zavarovanje avtobusa	1901 Kratkoročno odloženi stroški – registracija in zavarovanje
7.	Stroški vzdrževanja avtobusa	100	100	4120 Stroški storitev vzdrževanja avtobusa	1000 Denarna sredstva na TRR
8.	Najemnina za poslovne prostore	200	200	4190 Stroški storitev najemnin	1000 Denarna sredstva na TRR
9.	Stroški pisarniškega materiala in telefoniranja	100	100	4060 Stroški pisarniškega materiala in telefoniranja	1000 Denarna sredstva na TRR
10.	Stroški razsvetljave, ogrevanja in komunalnih storitev	60	60	4191 Stroški storitev razsvetljave, ogrevanja in komunalnih storitev	1000 Denar na TRR
11.	Stroški amortizacije računalnikov	100	100	4320 Amortizacija računalnikov	0500 Popravek vrednosti računalnikov
12.	Stroški amortizacije pisarniške opreme	20	20	4321 Amortizacija pisarniške opreme	0501 Popravek vrednosti opreme
13.	Stroški dela zaposlenega, za katerega so dobili subvencijo	1.500	1.500	47 Stroški dela zaposlenecv (zajeti so stroški plač, nadomestil plač in dajatev iz plač in nanje)	25 Kratkoročne obveznosti do zaposlenecv, za prispevke in davke iz plač in nanje
14.	Prenos dela spodbude med prihodke	1.500	1.500	2912 Kratkoročno odloženi prihodki iz spodbude za zaposlitev	7680 Prihodki iz spodbud za zaposlitev
15.	Prihodki od prodaje »vsem dostopnih potovanj«	1.000	1.000	1000 Denar na TRR	7600 Prihodki iz prodaje proizvodov in storitev
16.	Stroški amortizacije avtobusa	500	500	4340 Amortizacija avtobusa	0550 Popravek vrednosti avtobusa
17.	Prenos spodbude za nakup avtobusa med prihodke	500	500	2913 Kratkoročno odloženi prihodki iz spodbude za nakup avtobusa	7681 Prihodki iz spodbude za nakup avtobusa
18.	Prenos spodbude za opravljanje socialne dejavnosti med prihodke	780	780	2911 Kratkoročno odloženi prihodki iz spodbude za opravljanje dejavnosti	7682 Prihodki iz spodbude za opravljanje dejavnosti

Tabela 2: Knjiženje poslovnih dogodkov poslovnoizidne enote »preostala turistična dejavnost« v mesecu oktobru

Z. št.	Poslovni dogodek	Znesek		Konto	
		v breme	v dobro	v breme	v dobro
1.	Najemnina za poslovne prostore	800	800	4190 Stroški storitev najemnin	1000 Denarna sredstva na TRR
2.	Stroški pisarniškega materiala in telefoniranja	400	400	4060 Stroški pisarniškega materiala in telefoniranja	1000 Denarna sredstva na TRR
3.	Stroški razsvetljave, ogrevanja in komunalnih storitev	240	240	4191 Stroški storitev razsvetljave, ogrevanja in komunalnih storitev	1000 Denar na TRR
4.	Stroški amortizacije računalnikov	500	500	4320 Amortizacija računalnikov	0500 Popravek vrednosti računalnikov
5.	Stroški amortizacije pisarniške opreme	80	80	4321 Amortizacija pisarniške opreme	0501 Popravek vrednosti opreme
6.	Stroški dela zaposlenecv	12.500	12.500	47 Stroški dela zaposlenecv (zajeti so stroški plač, nadomestil plač in dajatev iz plač in nanje)	25 Kratkoročne obveznosti do zaposlenecv, za prispevke in davke iz plač in nanje
7.	Prihodki od prodaje »preostale turistične dejavnosti«	20.000	20.000	1000 Denar na TRR	7600 Prihodki iz prodaje proizvodov in storitev

Tabela 3: Razpredelnice k bilanci stanja za organizacijo Potovanja za vse na dan 31. 10. 2012

Z. št.	Gospodarska kategorija	Dejavnost »vsem dostopna potovanja« (socialna dejavnost)	»Preostala turistična dejavnost« (druga dejavnost)
	SREDSTVA	39.140	53.560
A.	Dolgoročna sredstva	31.300	8.000
	Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve	0	0
	Opredmetena osnovna sredstva	31.300	8.000
III.	Naložbene nepremičnine	0	0
IV.	Dolgoročne finančne naložbe	0	0
V.	Dolgoročne poslovne terjatve	0	0
VI.	Odložene terjatve za davke	0	0
B.	Kratkoročna sredstva	5.640	45.560
I.	Sredstva za prodajo	0	0
II.	Zaloge	0	0
III.	Kratkoročne finančne naložbe	0	0
IV.	Kratkoročne poslovne terjatve	0	25.000
V.	Denarna sredstva	5.640	20.560
C.	Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	2.200	0
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		
A.	Kapital	2.720	29.964
I.	Osnovni kapital	1.920	25.580
II.	Kapitalske rezerve	0	0
III.	Rezerve iz dobička	0	0
IV.	Presežek iz prevrednotenja	0	0
V.	Preneseni čisti poslovni izid	0	0
VI.	Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	800	4.384
B.	Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve	0	0
C.	Dolgoročne obveznosti	0	0
I.	Dolgoročne finančne obveznosti	0	0
II.	Dolgoročne poslovne obveznosti	0	0
III.	Odložene obveznosti za davke	0	0
Č.	Kratkoročne obveznosti	1.700	23.596
I.	Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	0	0
II.	Kratkoročne finančne obveznosti	0	0
III.	Kratkoročne poslovne obveznosti	1.700	23.596
D.	Kratkoročne pasivne časovne razmejitve	34.720	0

Tabela 4: Razpredelnica k izkazu poslovnega izida za organizacijo Potovanja za vse od 1. 10. do 31. 10. 2012

Z. št.	Gospodarska kategorija	Dejavnost »vsem dostopna potovanja« (socialna dejavnost)	»Preostala turistična dejavnost« (druga dejavnost)
1.	Čisti prihodki od prodaje	1.000	20.000
2.	Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	0	0
3.	Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	0	0
4.	Drugi poslovni prihodki – spodbude	2.780	0
5.	Stroški blaga, materiala in storitev	660	1.440
	a) stroški materiala	100	400
	b) stroški storitev	560	1.040
6.	Stroški dela	1.500	12.500
7.	Odpisi vrednosti	620	580
	a) amortizacija	620	580
	b) prevrednotovalni poslovni odhodki	0	0
8.	Drugi poslovni odhodki	0	0
9.	Finančni prihodki iz deležev	0	0
10.	Finančni prihodki iz danih posojil	0	0
11.	Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	0	0
12.	Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb	0	0
13.	Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	0	0
14.	Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	0	0
15.	Drugi prihodki	0	0
16.	Drugi odhodki	0	0
17.	Davek iz dobička	200	1.096
18.	Odloženi davki	0	0
19.	Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	800	4384

Tabela 5: Preglednica gibanja in stanja prejetih spodbud iz javnih sredstev po njihovih vrstah za mesec oktober

Z. št.	Spodbuda	Začetno stanje v obračunskem obdobju	Povečanja v obdobju	Poraba v obdobju	Končno stanje v obračunskem obdobju
1.	Spodbuda za dejavnost vsem dostopnih potovanj	0	3.000	780	2.220
2.	Spodbuda za zaposlitev iskalca prve zaposlitve	0	4.500	1.500	3.000
3.	Spodbuda za nakup avtobusa	0	30.000	500	29.500
	Skupaj spodbude	0	37.500	2.780	34.720

V tabeli 2 je prikazano knjiženje poslovnih dogodkov poslovnoizidne enote »preostala turistična dejavnost« v mesecu oktobru.

V tabeli 3 je prikazana razpredelnica, ki jo mora socialno podjetje priložiti k bilanci stanja in v kateri mora imeti ločeno prikazani koloni za sredstva in obveznosti do virov sredstev za opravljanje socialne dejavnosti od tistih za opravljanje druge dejavnosti. Dodani so še podatki o sredstvih in obveznostih do virov sredstev, ki se v mesecu oktobru niso spremenili in jih zato prej nismo navajali. Sredstva, ki se uporabljajo za opravljanje obeh dejavnosti, so med dejavnosti razporejena v razmerju, določenem v Pravilniku o računovodstvu podjetja Potovanja za vse.

V tabeli 4 je prikazana razpredelnica, ki jo mora socialno podjetje priložiti k izkazu poslovnega izida po različici I in v kateri mora imeti ločeno prikazani koloni za odhodke

in prihodke za opravljanje socialne dejavnosti od tistih za opravljanje druge dejavnosti.

V nadaljevanju prikazujemo dodatna razkritja, ki jih mora vsebovati letno poročilo socialnega podjetja. Najprej v tabeli 5 prikazujemo preglednico gibanja in stanja prejetih spodbud iz javnih sredstev po njihovih vrstah, ki je obvezen del razkritij v letnem poročilu.

Druga dodatna razkritja v letnem poročilu:

- Za razdeljevanje stroškov in odhodkov, ki se nanašajo na opravljanje obeh vrst dejavnosti, tako neposrednih kakor tudi posrednih, med socialno in drugo dejavnost v organizaciji Potovanja za vse uporabljamo razmerje 20 % socialni dejavnosti oz. poslovnoizidni enoti »vsem dostopna potovanja« in 80 % drugi dejavnosti oz. poslovnoizidni enoti »preostala turistična dejavnost«, ker je to

ocenjeno letno razmerje opravljanja obeh dejavnosti. V organizaciji namreč predvidevamo, da bo glavnina dejavnosti »vsem dostopnih potovanj« v poletnih mesecih, ko si tudi iskalci cenejših potovanj privoščijo dopuste.

- Stroške, izhajajoče iz porabe tistih sredstev (avtobus, računalnik), ki jih uporabljamo samo za določeno dejavnost, smo v celoti pripisali dejavnosti, za katero uporabljamo sredstva.
- Stroške dela posameznih zaposlenih smo pripisali dejavnosti, s katero se posamezni zaposleni ukvarjajo.
- Prihodke iz spodbud, povezanih z opravljanjem dejavnosti »vsem dostopnih potovanj«, smo v celoti pripisali poslovnoizidni enoti »vsem dostopna potovanja«.
- Prihodke od prodaje potovanj smo pripisali tisti dejavnosti, v katero sodijo prodana potovanja.
- Ustvarjeni dobiček bomo v celoti zadržali za širjenje dejavnosti.
- Ker je to prvi mesec opravljanja socialne dejavnosti in smo za to dejavnost zaposlili 1 zaposlenega, še ni primerjalnega obdobja, v naslednjem mesecu pa bo število enako kot v tem mesecu, torej 1.
- Povprečno število zaposlenih v dejavnosti socialnega podjetništva v obračunskem obdobju je 1, v obdobju se ni ne povečalo in ne zmanjšalo.
- V tem mesecu smo imeli 1 zaposlenega pod posebnimi pogoji zaposlovanja v dejavnosti socialnega podjetništva, za katerega smo prejeli spodbudo.
- Izjavljamo, da je organizacija Potovanja za vse v Pravilniku o računovodstvu uredila podrobna pravila vodenja poslovnih knjig in razporejanja stroškov, odhodkov in prihodkov na socialno dejavnost in preostalo dejavnost. Sodila so bila sprejeta 1. 10. 2012.
- Socialno podjetje v obravnavanem obdobju izpolnjuje pogoje o predpisanem obsegu prihodkov iz dejavnosti socialnega podjetništva in pogoje o številu in sestavi zaposlenih v tem obdobju. Ker je bilo podjetje šele ustanovljeno, v preteklem letu teh pogojev še ni moglo izpolnjevati.

5 Sklep

Socialna podjetja so nova oblika podjetij, ki lahko nastanejo iz nepridobitnih organizacij različnih pravnoorganizacijskih oblik, ki zaposlujejo socialno ranljive skupine ljudi ali opravljajo dejavnosti socialnega podjetništva. Zato mora biti računovodenje socialnega podjetja skladno s pravnoorganizacijsko obliko, iz katere je takšno socialno podjetje nastalo in ki jo ima.

Iz tega izhaja, da mora upoštevati najprej določila zakona in slovenskih računovodskih standardov, veljavnih za pravnoorganizacijsko obliko, ki jo ima socialno podjetje, potem pa še posebnosti, ki jih obravnava SRS 40 – Računovodske rešitve v socialnih podjetjih. Rešitve so podobne

kakor pri nekaterih vrstah nepridobitnih organizacij (zavodi, društva), ki poleg nepridobitne dejavnosti opravljajo še tržno, le da je tukaj dejavnost razdeljena na dejavnost socialnega podjetništva in drugo dejavnost in da lahko za opravljanje dejavnosti socialnega podjetništva podjetja pridobijo spodbude in olajšave.

Pozitivno je, da lahko socialna podjetja pridobijo finančna sredstva iz proračuna ali drugih domačih ali evropskih virov, kar omogoča lažjo ustanovitev in zagon delovanja podjetja. Toda način ločevanja sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov, odhodkov in tudi poslovnega izida za različne dejavnosti, s katerimi se ukvarja socialno podjetje, je prepuščen podjetju samemu. Opredeli ga v pravnem aktu podjetja, kar lahko predstavlja za podjetje velik problem, če se ukvarja z več različnimi dejavnostmi. Kakor lahko vidimo tudi v predstavljenem primeru, je spremljanje gospodarskih kategorij dejavnosti socialnega podjetništva precej zahtevnejše kakor spremljanje gospodarskih kategorij za opravljanje drugih dejavnosti. Takšno računovodenje je kompleksnejše in zahteva več dela in s tem tudi večje stroške, kar lahko podjetnike tudi odvrne od tega, da bi se odločili za ustanovitev socialnega podjetja, ali pa jih usmeri v ustanavljanje socialnih podjetij, ki se bodo ukvarjala le z dejavnostjo socialnega podjetništva.

V primeru opravljanja več dejavnosti je nujno organiziranje vsaj dveh ali več poslovnoizidnih mest, na katerih v podjetju spremljamo stroške, odhodke, prihodke in ugotovljamo poslovni izid. Morda pa bi bilo smiselno organizirati celo naložbenoizidna mesta, na katerih bi poleg stroškov, odhodkov, prihodkov in poslovnega izida spremljali tudi sredstva in obveznosti do virov sredstev, ki se nanašajo na dejavnost, za katero je takšno naložbenoizidno mesto organizirano. Tudi v našem primeru smo spremljali na obeh poslovnoizidnih mestih vse gospodarske kategorije.

Samo takšno spremljanje gospodarskih kategorij omogoča ustrezno oblikovanje temeljnih računovodskih izkazov, torej bilance stanja, izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov. Ti imajo sicer obliko, predpisano za pravnoorganizacijsko obliko organizacije, ki je pridobila status socialnega podjetja, in oblikovanje posebnih razpredelnic, ki dopolnjujejo posamezne izkaze in v katerih so za v njih prikazane gospodarske kategorije ločeno izkazani podatki za dejavnost socialnega podjetništva in za druge dejavnosti.

Ker socialno podjetje lahko prejema olajšave in spodbude iz javnih sredstev, mora v letnem poročilu poleg vsebine in razkritij, predpisanih z zakonom, ki ureja pravnoorganizacijsko obliko socialnega podjetja, vključiti posebno preglednico stanja in gibanja prejetih olajšav in spodbud iz javnih sredstev za dejavnost socialnega podjetništva. Vsebinsko in strokovno mora utemeljiti tudi sodila, s katerimi so na posamezne dejavnosti razporejena sredstva ter obveznosti do njihovih virov in prihodkov. Prav tako pa mora vsebinsko in strokovno utemeljiti tudi sodila za razporejanje posrednih stroškov in odhodkov na posamezne dejavnosti.

sti oz. poslovnoizidna mesta. Posebej morajo biti prikazani razporeditev dobička ali presežka prihodkov nad odhodkih po posameznih namenih in pokrivanje izgube ali presežka odhodkov nad prihodki ter nekatera druga pojasnila in izjave, ki jih zahteva SRS 40. Tudi to smo prikazali na praktičnem primeru.

Ker gre za trošenje javnih sredstev, menimo, da je prav, da se to trošenje nadzoruje in je zato zahtevano bolj podrobno poročanje.

Literatura in viri

1. Center ponovne uporabe (2013) Dostopno 21. marca 2013: <http://www.eko-tce.eu/aktualno/74-cpu-je-prvo-socialno-podjetje-tipa-b.html>.
2. Eko-socialna kmetija Korenika Šalovci (2013). Dostopno 24. februarja 2013: <http://www.facebook.com/ekokorenika>.
3. Premiki, zavod in turistična agencija (2013). Dostopno 24. februarja 2013: <http://premiki.com/>.
4. Prusnik, Matjaž (2012). Novosti v slovenskih računovodskih standardih s poudarkom na standardu za socialna podjetja. *Zbornik referatov 27. Posvetovanja Društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor* (str. 5–16). Maribor: Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev.
5. *Slovenski računovodski standard (SRS) 40 – Računovodske rešitve v socialnih podjetjih (2012)*. Dostopno 1. februarja 2013: http://www.si-revizija.si/aktualno/dokumenti/SRS_40-2012.pdf.
6. Stara roba nova raba (2013). Dostopno 24. februarja 2013: <http://www.kraljiulice.org/kaj-delamo/stara-roba-nova-raba/>.
7. Stritar, Tomaž. (2013). *Med socialo, ki je podjetna, in podjetništvom, ki je socialno*. Dostopno 1. februarja 2013: <http://www.cnvos.info/index/article/id/7345/cid/221>.
8. Trg dela v številkah (2013). Dostopno 21. marca 2013: http://www.ess.gov.si/trg_dela/trg_dela_v_stevilkah.
9. *Uredba o določitvi dejavnosti socialnega podjetništva*. Uradni list RS 54/2012.
10. *Zakon o socialnem podjetništvu*. Uradni list RS 20/2011.



Andreja Lutar Skerbinjek, doktorica znanosti s področja poslovnih ved, je docentka za področje računovodstva in revizije na Ekonomsko-poslovni fakulteti Univerze v Mariboru. Ukvarja se z raziskovalnim in izobraževalnim delom na področju revidiranja, računovodskih informacijskih sistemov in računovodstva, posebno stroškovnega, poslovnega računovodstva in računovodstva posebnih vrst organizacij. Aktivno deluje tudi v Društvu računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, v katerem je članica programsko-organizacijskega odbora za pripravo vsakoletnega posvetovanja društva.

Andreja Lutar Skerbinjek, PhD, is a teaching assistant of accounting and auditing in the Faculty of Economics and Business, University of Maribor. Her research and teaching focus on auditing, accounting information systems, and accounting, especially cost accounting, management accounting, and accounting of special kinds of organizations. She is active in the Society of Accounting, Financial and Auditing Workers in Maribor, in which she participates in the program organization committee for preparing each year's conference.