

PRAVILA SKRBNEGA RAČUNOVODENJA (2016)

Vsebina

- PSR 1 – Knjigovodske listine
- PSR 2 – Poslovne knjige (računovodski razvidi)
- PSR 3 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih
- PSR 4 – Vrste poslovnega izida in denarnega izida
- PSR 5 – Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni
- PSR 6 – Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni
- PSR 7 – Računovodsko nadziranje
- PSR 8 – Računovodsko analiziranje
- PSR 9 – Računovodsko informiranje
- PSR 10 – Konsolidiranje

Pravila skrbnega računovodenja 1 (2016)

KNJIGOVODSKE LISTINE

A. Uvod

Ta pravila obravnavajo knjigovodske listine kot podlago za vpisovanje poslovnih dogodkov v računovodske razvide. Obdelujejo:

- a) opredeljevanje knjigovodskih listin;
- b) sestavljanje in prenašanje knjigovodskih listin;
- c) kontroliranje knjigovodskih listin in sestavljanje nalogov za knjiženje;
- č) hrambo knjigovodskih listin.

Ta pravila se opirajo na znanstvene dosežke in izkušnje domače in tuje stroke v zvezi s knjigovodskimi listinami. Določajo tudi splošne pogoje, ki jih je treba izpolnjevati pri sestavljanju elektronskih knjigovodskih listin. Povezana so predvsem s Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 2.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje knjigovodskih listin

- 1.1.** Knjigovodske listine so praviloma v določeni obliki sestavljeni zapisi o poslovnih dogodkih (tudi o tistih, ki so izkazani v zunajbilančnih razvidih), ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke. Uporabljajo se za zapisovanje poslovnih dogodkov ter prenašanje knjigovodskih podatkov. Lahko so tudi v obliki elektronskih zapisov.

Knjigovodske listine (v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov) morajo izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno.

- 1.2.** Pred uresničevanjem poslovnih dogodkov, izkazanih v knjigovodskih listinah, se izdajajo nalogi za izvajanje. O njihovem izdajanju odloča poslovodstvo. Izdajajo jih osebe, ki oblikujejo poslovne procese in so pooblaščen s sprožati poslovne dogodke. Praviloma se izdajajo v pisni obliki (materializirani ali nematerializirani). Nalog za izvajanje je lahko združen s knjigovodsko listino o uresničenem poslovnem dogodku, vendar mora biti vsebina prvega vedno jasno ločena od vsebine drugega. Nalog za izvajanje ni knjigovodska listina.

- 1.3.** Glede na kraj sestavitve obstajajo zunanje in notranje knjigovodske listine. Zunanje knjigovodske listine se sestavljajo zunaj organizacije, v kateri nastajajo zanjo pomembni poslovni dogodki, notranje pa v enotah organizacije, v katerih nastajajo poslovni dogodki, ali pa v enotah računovodske službe organizacije.

Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli, katere notranje in zunanje knjigovodske listine sestavlja ter kakšni bosta njihovi vsebina in oblika.

- 1.4.** Knjigovodske listine so lahko izvirne ali izpeljane. Izvirne knjigovodske listine se sestavljajo na kraju in v času nastanka poslovnih dogodkov, izpeljane pa v knjigovodstvu na podlagi izvirnih knjigovodskih listin ali v zvezi s preknjižbami v poslovnih knjigah, na primer zbirniki ali razdelilniki.

- 1.5.** Imena knjigovodskih listin izražajo vsebino poslovnih dogodkov, ki jih izkazujejo. Spremembe ali poslovni dogodki v zvezi s stvarmi se izkazujejo na primer na prejemnicah, oddajnicah, odpravnica, odpisnicah, izničnicah, prenosnicah, izločilnicah, listinah o usposobitvi (aktiviranju) sredstev, predajnicah, dobavnica in/ali drugih knjigovodskih listinah. Imena knjigovodskih listin (izvirnih in izpeljanih) ter njihove obvezne in druge bistvene sestavine določi organizacija sama v svojem splošnem aktu, razen tistih obveznih sestavin, ki jih za posamezno listino določajo veljavni predpisi.

b) Sestavljanje in prenašanje knjigovodskih listin

- 1.6.** Knjigovodske listine, ki izkazujejo poslovne dogodke, se praviloma sestavljajo na kraju in v času njihovega nastanka, in to po načelu razbremenjevanja: vse podatke na njih zapisujejo tisti, ki se na njihovi podlagi razbremenjujejo, potrjujejo pa tisti, ki se na njihovi podlagi obremenjujejo.

- 1.7.** Izvirne knjigovodske listine o poslovnih dogodkih sestavljajo na kraju in v času njihovega nastanka osebe, ki sodelujejo pri njih. Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli vsebino vsake vrste knjigovodskih listin. Te naj vsebujejo najmanj:

- a)** identifikacijsko oznako listine ter zaporedno številko listine;
- b)** podatke o organizaciji, pri kateri nastajajo poslovni dogodki, in o odgovornih osebah;
- c)** podatke o poslovnem dogodku;
- č)** v denarju izražen obseg sprememb poslovnega dogodka;
- d)** podatke o kraju in datumu izdaje knjigovodskih listin (pri notranjih knjigovodskih listinah podatki o kraju niso nujni);
- e)** datum ali obdobje nastanka poslovnega dogodka;
- f)** opredelitev oseb, pooblaščenih za zagotavljanje resničnosti in verodostojnosti knjigovodskih listin;
- g)** sestavine, ki so glede na vrsto listine predpisane z veljavnimi predpisi.

Izvirne knjigovodske listine se izdajajo v potrebnem številu izvodov; njihov namen, število in kroženje določi organizacija sama.

- 1.8.** Za vsako knjigovodsko listino, sestavljeno v organizaciji, se imenuje(jo) fizična oseba (fizične osebe), odgovorna (odgovorne) za njeno resničnost in verodostojnost. Splošni akt organizacije določa način pravilnega in verodostojnega izkazovanja poslovnih dogodkov v knjigovodskih listinah.

- 1.9.** Knjigovodske listine se prenašajo s kraja sestavitve oziroma vstopa v organizacijo prek kraja kontroliranja in obravnavanja podatkov iz njih na kraj njihove hrambe. Prenašanje knjigovodskih listin mora omogočati, da se podatki iz njih knjigovodsko obravnavajo čim prej po poslovnem dogodku. Knjigovodske listine se lahko prenašajo tudi na elektronski način, pri čemer mora organizacija zagotoviti ustrezno revizijsko sled oziroma pristnost izvora, celovitost vsebine in čitljivost listine.

Za verodostojne knjigovodske listine veljajo tudi po telekomunikacijskih poteh oziroma elektronsko dobljena sporočila, sestavljena iz knjigovodskih podatkov. Oseba, ki sprejema in prenaša elektronsko dobljene podatke, odgovarja, da so podatki verodostojni ter preneseni in/ali vneseni na verodostojen način po preverjenih in verodostojnih postopkih.

Splošni akt organizacije določa osebe, ki so pooblaščen za sprejem, vnos in prenašanje knjigovodskih podatkov, ter da se ti podatki pri sprejemu, vnosu in prenašanju ne spreminjajo.

Pristnost izvora in celovitost vsebine elektronskih listin se lahko zagotavljata tudi z naprednim elektronskim podpisom ali z elektronsko izmenjavo podatkov (EDI).

- 1.10.** Notranje knjigovodske listine, ki nastajajo v računovodski službi, se sestavljajo, kadar se:
- izpeljane knjigovodske listine sestavljajo na podlagi knjigovodskih podatkov iz izvirnih knjigovodskih listin;
 - oblikuje podlaga za obravnavanje podatkov v zvezi z obračunom poslovanja in poslovnega izida;
 - oblikuje podlaga za obravnavanje podatkov v zvezi s popravki knjigovodskih napak, z odpiranjem poslovnih knjig, zapiranjem kontov poslovnega izida, zaključevanjem poslovnih knjig in drugimi knjigovodskimi postopki.

- 1.11.** Organizacija ima seznam izvirnih knjigovodskih listin, ki se sestavljajo ter za katere so opredeljeni odgovornost oseb, ki jih sestavljajo, in natančni roki prenosov. Ima tudi seznam izpeljanih knjigovodskih listin, v katerem so opredeljene osebe, ki jih sestavljajo, oziroma osebe, ki so odgovorne za pripravljanje računalniških programov za računalniško sestavljanje knjigovodskih listin, in osebe, ki so odgovorne za uporabljanje teh programov. Za zunanje knjigovodske listine se opredeli oseba, ki jih prevzema in je odgovorna tudi za njihovo prenašanje.

Knjigovodske listine je treba oddajati v knjigovodstvo sproti, torej se ne smejo zadrževati na krajih, prek katerih se prenašajo.

Računalniške programe, ki se uporabljajo pri sestavljanju knjigovodskih listin, je treba pred začetkom uporabe preizkusiti in potrditi.

c) Kontroliranje knjigovodskih listin in sestavljanje nalogov za knjiženje

- 1.12.** Pri vsakem obravnavanju podatkov se kontrolirajo izvirne knjigovodske listine s podatki, ki dokazujejo vsebino in obseg uresničenega poslovnega dogodka, in to pred knjiženjem.

Knjigovodske listine se kontrolirajo, da se izpolni načelo resničnosti, tj., da kažejo podatki v njih dejansko stanje in gibanje sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Knjigovodske listine so verodostojne, če se pri kontroliranju pokaže, da lahko strokovno usposobljene osebe, ki niso sodelovale v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnihkoli dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov.

Knjigovodske listine se pred knjiženjem kontrolirajo na enem ali več krajih (osredotočeno ali neosredotočeno), lahko tudi z računalnikom po računalniških programih, pripravljenih glede na vrste knjigovodskih listin.

- 1.13.** Ustrezen akt organizacije opredeljuje način kontroliranja knjigovodskih listin, osebe, ki pri tem sodelujejo, pa tudi način knjiženja nastalih poslovnih dogodkov.

č) Hramba knjigovodskih listin

- 1.14.** Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli način hrambe knjigovodskih listin (v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov).

Po reviziji letnih računovodskih izkazov, če je predpisana, oziroma po sprejetju letnih računovodskih izkazov se knjigovodske listine na papirju arhivirajo oziroma računalniški nosilci podatkov shranijo. Knjigovodske listine se hranijo v izvirnikih na papirju ali pri računalniški obdelavi v podatkovnih zbirkah na različnih nosilcih podatkov, lahko tudi v digitalizirani obliki, v katere se prenašajo iz izvirnikov.

Knjigovodske listine na papirju se redno odlagajo, kot opredeli organizacija v svojem splošnem aktu. Tudi roke hrambe izvirnih listin opredeli organizacija v svojem splošnem aktu. Minimalni roki hrambe ne morejo biti krajši od rokov, ki so določeni v veljavnih

predpisih. Elektronske listine je treba hraniti na nosilcih podatkov in v obliki, ki omogočajo sledljivost, popolnost arhiviranja ter možnost ponovnega reproduciranja ali izpisovanja v prvotni nespremenjeni obliki.

C. Opredelitev ključnih pojmov

1.15. V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

- a) **Knjigovodski podatki** so tisti v denarni merski enoti izraženi podatki o poslovnih dogodkih, ki vstopajo v knjigovodstvo na podlagi izvirnih knjigovodskih listin, se oblikujejo na tej podlagi v knjigovodstvu, prihajajo iz knjigovodstva v nadaljnjo obdelavo ter so shranjeni v knjigovodstvu, niso pa še ovrednoteni in pripravljeni kot podlaga za odločanje.
- b) **Knjigovodske informacije** so usmerjena in naslovljena sporočila o preteklem stanju ter gibanju sredstev in obveznosti do njihovih virov, pripravljena v knjigovodstvu na podlagi knjigovodskih podatkov. Uporabnikom se predlagajo za potrebe pri odločanju ali se v ta namen hranijo v knjigovodstvu.
- c) **Knjigovodska listina** je praviloma v posebni obliki sestavljen zapis o poslovnem dogodku kot podlaga za vnašanje knjigovodskih podatkov v računovodske razvide in kontroliranje poslovnega dogodka, ki ga izpričuje.
- č) **Nalog za izvajanje** je listina, ki sproži izvedbo posla, katerega posledica je obveznost ali terjatev do poslovne stranke ali dejanje znotraj organizacije, ki spremeni sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke.
- d) **Zunanja knjigovodska listina** je knjigovodska listina, sestavljena zunaj organizacije.
- e) **Notranja knjigovodska listina** je knjigovodska listina, sestavljena znotraj organizacije.
- f) **Izvirna knjigovodska listina** je knjigovodska listina, ki jo sestavi na kraju poslovnega dogodka druga pravna ali fizična oseba ali organizacija sama.
- g) **Izpeljana knjigovodska listina** je knjigovodska listina, sestavljena v knjigovodstvu oziroma računalniškem središču, ki obravnava knjigovodske podatke, in sicer na podlagi knjigovodskih podatkov iz izvirnih knjigovodskih listin.
- h) **Elektronska knjigovodska listina** je listina, ki izraža nastanek poslovnih dogodkov, in ki je izdana in prejeta v kateri koli elektronski obliki zapisa. Obliko zapisa določi organizacija. Listine, ki so ustvarjene v elektronski obliki, na primer z računovodsko programsko opremo ali programsko opremo za obdelavo besedil in ki so poslane in prejeete v papirni obliki, niso elektronske listine.
- i) **Pristnost izvora** pomeni zagotovitev identitete izdajatelja listine. Identiteta izdajatelja listine se zagotovi na primer z naprednim elektronskim podpisom ali elektronsko izmenjavo podatkov.
- j) **Celovitost vsebine** pomeni, da vsebina elektronske listine pri pošiljanju, prevzemu in obdelavi in hrambi ni bila spremenjena. Zagotavlja se s postopki za nadzor poslovanja, ki ustvarijo zanesljivo revizijsko sled.

Č. Pojasnila

1.16. Vpogled v stanje in gibanje sredstev in obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke mora biti zagotovljen ob vsakem času. Sredstva in obveznosti do njihovih virov vstopajo v poslovanje in izstopajo iz njega, organizacija pa dobiva knjigovodske listine o teh gibanjih iz okolja, izdaja pa jih tudi sama. Dogodke, povezane z gibanjem sredstev v organizaciji, pri kateri nastajajo poslovni učinki, morajo izkazovati verodostojne knjigovodske listine.

- 1.17.** Nalogi za izvajanje se sestavljajo na enotnih formaliziranih podlagah ali obrazcih, njihova vsebina pa je prilagojena vrstam poslovnih dogodkov, katerih izvajanje nalagajo (sprožajo).
- 1.18.** Posamezne vrste izvirnih knjigovodskih listin se praviloma sestavljajo na enotnih podlagah ali obrazcih.
- Izvirna knjigovodska listina je lahko podlaga za knjiženje kot izvirnik, kopija, overjen prepis ali ustrezna oblika, ki izhaja iz elektronske izmenjave podatkov. Verodostojnost podlag za knjiženje opredeli organizacija v splošnem aktu.
- Že izdane listine se ne popravljajo, temveč se z izdajo novih listin in s sklicevanjem na prvotne listine, ki se popravljajo, doseže sprememba obsega ali vrednosti poslovnega dogodka. Za vsako spremembo knjigovodske listine organizacija zagotovi ustrezno revizijsko sled.
- 1.19.** Notranje knjigovodske listine se lahko pred knjiženjem kontrolirajo na več krajih (neosredotočeno). Ta oblika kontroliranja omogoča kontrolorju vsebinsko preverjanje. Pri kontroliranju se preverja verodostojnost izkazovanja poslovnih dogodkov.
- Knjigovodske listine se kontrolirajo na poteh od izdajatelja knjigovodskih listin do kraja knjigovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov.
- 1.20.** Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli načine in oblike arhiviranja knjigovodskih listin med obračunskim obdobjem in po njem. Določi tudi primeren prostor in odgovorne osebe. S skrbnostjo dobrega gospodarja jih hrani v zakonsko določenih rokih in rokih, določenih v svojem splošnem aktu.
- 1.21.** Revizijska sled vključuje izvirne dokumente, obdelane transakcije in sklice na povezavo med navedenimi elementi. Revizijska sled lahko velja za zanesljivo, kadar je mogoče povezavi med dokazili in obdelanimi transakcijami preprosto slediti (če je na voljo dovolj podatkov za povezavo dokumentov), kadar je v skladu z navedenimi postopki in omogoča pregled postopkov, ki so bili dejansko izvedeni.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

- 1.22.** Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.
- Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 21 –Knjigovodske listine (2006).

Pravila skrbnega računovodenja 2 (2016) POSLOVNE KNJIGE (RAČUNOVODSKI RAZVIDI)

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri vodenju poslovnih knjig (računovodskih razvidov), to je knjigovodskem razvidovanju. Obdelujejo:

- a) opredeljevanje poslovnih knjig;
- b) urejanje kontov v poslovnih knjigah;
- c) vpisovanje v poslovne knjige;
- č) hrambo poslovnih knjig.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo ter so povezana predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17, od 20 do 23 ter s Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 1.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje poslovnih knjig

- 2.1.** Poslovne knjige so vsebinsko povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjiženimi poslovnimi dogodki, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke, in so razvidni iz knjigovodskih listin. Poslovne knjige so knjigovodski razvidi, ki so posledica ustaljenega knjigovodskega urejanja in obdelovanja podatkov.
- 2.2.** Poslovne knjige v pomenu iz PSR 2.1. nastajajo le pri knjigovodenju kot sestavnem delu računovodenja, ne pa tudi pri računovodskem predračunavanju, računovodskem nadziranju in računovodskem analiziranju. Čeprav bi se lahko načrtovani poslovni dogodki pri računovodskem predračunavanju zapisovali podobno kot uresničeni poslovni dogodki pri knjigovodenju, je vodenje poslovnih knjig le zapisovanje uresničenih gospodarskih kategorij in njihovih sprememb, kar formalno zagotavlja pravne dokaze. Pri računovodskem nadziranju in računovodskem analiziranju se poslovne knjige ne vodijo, a podatki iz njih so predmet preizkušanja pravilnosti oziroma kakovosti.
- 2.3.** Poslovne knjige delimo na glavno knjigo in pomožne knjige. Pomožne poslovne knjige so analitične evidence (razčlenjevalni razvidi) in druge pomožne knjige (pomožni knjigovodski razvidi). Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli, katere pomožne poslovne knjige in analitične evidence bo vodila. Organizacija mora zagotoviti vpogled v poslovne knjige tako, da so razvidni časovno zaporedje vpisov poslovnih dogodkov v poslovne knjige (dnevnik knjiženja) in spremembe sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov, razvrščene po ustreznih kontih.
- 2.4.** Poslovne knjige ne povzemajo vseh podatkov o uresničenih poslovnih dogodkih, temveč le tiste, ki jih je mogoče izraziti v denarni merski enoti, in ki na končni stopnji omogočajo spoznavati vrednostno izražene sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke

posamič po vrstah in kot celoto. Kot poslovne knjige se ne štejejo niti izvajalni razvidi (operativna evidenca) posameznih pojavov niti statistični razvidi.

- 2.5.** Poslovne knjige nastajajo pri knjigovodenju v finančnem računovodstvu in stroškovnem računovodstvu. Finančno knjigovodstvo kot sestavina prvega spremlja sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke, podrobneje pa le tiste, ki so povezani z razmerji proučevane organizacije z drugimi organizacijami. Stroškovno knjigovodstvo kot sestavina drugega podrobno spremlja predvsem razpoložljive prvine poslovnega procesa in njihovo trošenje ter nastajanje poslovnih učinkov. V poslovnem računovodstvu ne nastajajo posebne poslovne knjige, temveč se uporabljajo tiste iz finančnega računovodstva in stroškovnega računovodstva.
- 2.6.** V finančnem računovodstvu se vodijo predvsem glavna knjiga ter nekatere analitične evidence in druge pomožne poslovne knjige. V stroškovnem računovodstvu pa nastaja večina analitičnih evidenc in drugih pomožnih poslovnih knjig.
- 2.7.** Analitične evidence se nanašajo na primer na opredmetena osnovna sredstva, material, opravljeno delo, nastajajočo proizvodnjo, proizvode in trgovsko blago ter lahko poleg podatkov, izraženih v denarni merski enoti, vsebujejo tudi podatke, izražene v nedenarnih merskih enotah, pa tudi na terjatve, dolgove in finančne naložbe. O vodenju posameznih vrst analitičnih evidenc se odloči organizacija sama glede na potrebe, organiziranost pa tudi morebitne zunanje predpise.
- 2.8.** Glavna knjiga se vodi po načelu dvostavnega knjigovodstva.

b) Urejanje kontov v poslovnih knjigah

- 2.9.** V denarni merski enoti izražene gospodarske kategorije, ki se spremljajo v finančnem računovodstvu in stroškovnem računovodstvu, so urejajo po kontih. Kontni načrt se lahko nanaša na glavno knjigo ali pomožne poslovne knjige, uporablja pa se ne samo pri knjigovodenju, temveč tudi pri računovodskem predračunavanju, računovodskem nadziranju in računovodskem analiziranju.
- 2.10.** Kontni načrt za glavno knjigo se zasnuje na kontnem okviru, ki ga v okviru zakonskih pooblastil predpiše Slovenski inštitut za revizijo, da bi bila osnovna razporeditev kontov pri vseh organizacijah enotna. Organizacija ga lahko razčleni za svoje potrebe.
- Kontni načrt obsega pregled kontov glavne knjige, in to bilančnega in zunajbilančnega dela. Za vsak konto se navedejo označevalni znak (šifra), ime in vsebina. Označevalni znaki se določajo na podlagi desetiškega označevanja (od 0 do 9):
- razredi kontov od 0 do 9,
 - skupine kontov od 00 do 99,
 - temeljni konti od 000 do 999,
 - razčlenitveni (analitični) konti od 0000 do 9999 in tako naprej.
- Ime konta v kontnem načrtu organizacije mora biti jedrnato in natančno, tako da jasno izraža njegovo vsebino; tudi razčlenjeni deli konta morajo imeti ustrezna imena iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida ter glede na potrebe organizacije.
- 2.11.** Konti iz kontnega načrta organizacije morajo biti skladni s predpisanim kontnim okvirom in omogočati neposredno vnašanje v postavke bilance stanja in izkaza poslovnega izida, njihovo podrobnejše razčlenjevanje ali spremljanje vpisov na njih pa tudi vnašanje v izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov. Kontni okvir pa ne vsebuje posebnih kontov, ki bi omogočali neposredno razvidovanje postavk izkaza denarnih tokov.

- 2.12.** Organizacija vodi poslovne knjige po kontnem načrtu, ki ga za svoje potrebe izdela sama na podlagi ustreznega kontnega okvira. Organizacija lahko pri zasnovi lastnega kontnega načrta izhaja iz priporočenega enotnega kontnega načrta ki ga je izdal Slovenski inštitut za revizijo.

c) Vpisovanje v poslovne knjige

- 2.13.** Vodenje glavne knjige je obvezno, vodenje pomožnih poslovnih knjig pa samo, če se verodostojni podatki, ki se po navadi dobivajo na podlagi pomožnih knjig, ne zagotavljajo drugače. Vodenje poslovnih knjig se lahko zaupa drugi strokovno usposobljeni pravni ali fizični osebi. Vpisi v poslovne knjige morajo biti opravljeni na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin brez pobotanj gospodarskih kategorij, glavna knjiga pa mora kazati finančni položaj organizacije in njen poslovni izid.

Poslovne knjige se za organizacije, ki so ustanovljene po predpisih v Republiki Sloveniji, vodijo v slovenščini in v evrih.

Če se poslovne knjige poslovne enote slovenske organizacije v tujini vodijo v tujini, se poročajoči slovenski organizaciji podatki iz teh knjig dostavljajo vsaj na zadnji dan poslovnega leta. Najmanjši obseg teh podatkov je enak obsegu, ki ustreza postavkam računovodskih izkazov po SRS-jih. Če se SRS-ji in predpisi države, v kateri je poslovna enota, razlikujejo, se postavke, ki se vnašajo v poslovne knjige poročajoče organizacije, prevedejo in izkazujejo v skladu s SRS-ji. Zneski v tujih valutah se preračunajo v evre po referenčnem tečaju Evropske centralne banke, iz utemeljenih razlogov pa se pri terjatvah in dolgovih lahko uporabi tudi ustrezní tečaj poslovne banke, na zadnji dan obdobja, za katero se dostavljajo podatki.

Vpisi v poslovne knjige si morajo slediti po časovnem zaporedju ter biti urejeni, popolni, pravilni in sprotni.

Pred ponovno (pravilno) knjižbo je treba napačne knjižbe in zneske ustrezno razveljaviti. Razveljavitev se lahko izvede izključno na sledljiv način, tako da sta po spremembi razvidna prvotni vpis ter vpis popravka. Računalniški programi, ki na kakršenkoli način dovolijo brisanje že izvedenih knjiženj brez ustrezne revizijske sledi, niso v skladu s Pravili skrbnega računovodenja.

- 2.14.** Glavna knjiga je lahko enotna ali pa sestavljena iz več knjig za posamezne skupine kontov. V glavno knjigo se knjižijo vsi poslovni dogodki, tudi tisti, ki so predmet zunajbilančnega razvida. Glavna knjiga omogoča kontroliranje knjiženih postavk po enačbi vsota postavk v breme je enaka vsoti postavk v dobro. S tem prispeva k zanesljivosti glavne knjige kot vira podatkov za pripravljane bilance stanja in izkaza poslovnega izida pa tudi posameznih knjigovodskih informacij.

V računalniško vodene poslovne knjige se vnašajo knjigovodski podatki o poslovnih dogodkih po časovnem zaporedju in shranjujejo v datotekah (računalniški dnevnik). V takšnih okoliščinah je lahko glavna knjiga združena s pomožnimi knjigami, če so vpisi enkratni. Izviren vpis v računalniški dnevnik lahko v nekaterih okoliščinah nadomesti knjigovodsko listino na papirju. Organizacija v svojem splošnem aktu določi, kdaj se računalniški dnevnik natisne. Upošteva se, da je računalniški dnevnik natisnjen tudi, če je izpisan v elektronski obliki in shranjen v skladu z ustreznimi pravili arhiviranja.

- 2.15.** V tistem delu glavne knjige, ki obsega postavke bilance stanja in izkaza poslovnega izida, se obdelujejo in hranijo podatki, ki ob poslovnih dogodkih kakovostno in količinskospreminjajo postavke sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Predmet knjigovodenja so podatki o poslovnih dogodkih,
- ki so se zgodili v preteklem poslovanju;

- katerih učinke je mogoče izraziti v denarni merski enoti;
- ki so povzročili spremembe postavk sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov;
- ki so izkazani v verodostojnih knjigovodskih listinah.

V zunajbilančni razvid glavne knjige se zajemajo poslovni dogodki, ki ne vplivajo neposredno na postavke v bilanci stanja in/ali izkazu poslovnega izida, so pa pomembni za ocenjevanje uporabljanja tujih sredstev in za ocenjevanje pogojnih obveznosti in sredstev ter kontroliranje poslovnih procesov in informiranje. Postavke v zunajbilančnem razvidu glavne knjige lahko ob prihodnjih poslovnih dogodkih ugasnejo ali pridobijo novo kakovost ter celo vplivajo na postavke v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida.

Poslovni dogodki, zajeti v zunajbilančnem razvidu, ob nastanku ne vplivajo na postavke v bilanci stanja in/ali izkazu poslovnega izida. Kljub temu jih je treba izkazovati v verodostojnih knjigovodskih listinah. Postavke zunajbilančnega razvida se vnašajo v bilancostanja, vendar za seštevkom bilančnih postavk.

- 2.16.** Oblika glavne knjige je odvisna od tehnike in metode vnašanja knjigovodskih podatkov vanjo.

Pri računalniškem vodenju glavne knjige se uporabljajo preverjeni računalniški programi, ki onemogočajo naknadno brisanje in spreminjanje že potrjenih vnosov v poslovne knjige. Knjigovodski podatki, vneseni v računalniški dnevnik, se razvrščajo v ustrezne konte v datotekah. Podatki se vnašajo v glavno knjigo z enega ali več krajev, na katerih nastajajo poslovni dogodki. Če se vnašajo na več krajih, mora računalniški program zagotoviti prepoznavanje knjigovodskih listin in odgovornih oseb. Računalniško vodena glavna knjiga mora kadarkoli omogočati ustrezno revizijsko sled, ki omogoča naknadno kontroliranje knjiženja, pa tudi prikaz kateregakoli konta in/ali celotne glavne knjige na zaslonu oziroma odtis na papirju.

- 2.17.** Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli način vodenja pomožnih poslovnih knjig. Vsak začetni vnos v računalniško vodene pomožne poslovne knjige mora biti hkrati podprt z verodostojno knjigovodsko listino, vključno z listinami v elektronski obliki in elektronsko prejetimi listinami, nato pa se podatki obravnavajo samodejno, brez ročnega poseganja. Podatki se lahko vnašajo v pomožno poslovno knjigo z enega ali več krajev. Vnašajo se hkrati v analitične evidence in na konte glavne knjige. Računalniško vodene pomožne poslovne knjige morajo kadarkoli omogočati kontroliranje knjiženja in sprotno usklajevanje z ustreznimi konti glavne knjige pa tudi prikaz kateregakoli konta in/ali celotne pomožne knjige na zaslonu oziroma odtis na papirju.

Posebna blagajniška knjiga in register opredmetenih osnovnih sredstev se vodita ločeno ne glede na druge analitične evidence.

- 2.18.** Poslovne knjige se odprejo in zaključijo vsako poslovno leto. Glavna knjiga se odpre za postavke sredstev in obveznosti do njihovih virov na podlagi začetne bilance stanja proučevanega poslovnega leta, ki je enaka končni bilanci stanja prejšnjega poslovnega leta. Postavke sredstev in obveznosti do njihovih virov, ki jih v začetni bilanci stanja ni, se odprejo v glavni knjigi med letom ob nastankih poslovnih dogodkov, zaradi katerih se pojavijo, in na podlagi ustreznih knjigovodskih listin. To velja tudi za odpiranje kontov stroškov, odhodkov, prihodkov in poslovnega izida.

Pomožne poslovne knjige se odprejo z vnosom končnih stanj analitičnih kontov pomožnih knjig iz preteklega poslovnega leta. Med letom se odpirajo novi analitični konti na podlagi knjigovodskih listin o poslovnih dogodkih. Izjeme so register opredmetenih osnovnih

sredstev in analitični konti opredmetenih osnovnih sredstev, katerih odpiranje in zapiranje nista vezani na poslovno leto. Te poslovne knjige so odprte in se vodijo, dokler obstajajo v organizaciji opredmetena osnovna sredstva.

Po vseh knjiženjih za poslovno leto in kontroliranju izkazanih stanj se poslovne knjige zaključijo tako, da niso mogoča nikakršna knjiženja več oziroma da vnesenih podatkov ni mogoče spreminjati.

č) Hramba poslovnih knjig

2.19. Organizacija v svojem splošnem aktu opredeli način hrambe poslovnih knjig.

Po reviziji letnih računovodskih izkazov, če je predpisana, oziroma po sprejetju letnih računovodskih izkazov se poslovne knjige, ustrezno urejene in zaključene, arhivirajo. Glavna knjiga se praviloma hrani trajno. Organizacija pa lahko ob upoštevanju ustreznih predpisov sama določi, ali bo poslovne knjige hranila v papirni obliki ali na elektronskem oziroma mikrografskem nosilcu.

C. Opredelitev ključnih pojmov

2.20. V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

- a) **Glavna knjiga** vsebuje konte postavk sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov ter zunajbilančnega razvida. Za nekatere postavke se vodijo temeljni konti in konti popravkov, če tako določajo SRS-ji.
- b) **Dnevnik knjiženja** je razvid, v katerem se podatki vodijo po časovnem zaporedju.
- c) **Pomožne poslovne knjige** so analitične evidence in druge pomožne knjige.
- č) **Razveljavitev knjižbe (storno)** se opravi v poslovnih knjigah praviloma tako, da se napačna knjižba na isti strani konta najprej izniči z enakim zneskom, nato pa se knjiži pravilni znesek na pravih kontih (da se doseže pravilen promet na ustreznih kontih).
- d) **Analitične evidence** vsebujejo razčlenitvene konte, ki pojasnjujejo temeljne konte glavne knjige, na primer register opredmetenih osnovnih sredstev, materiala, proizvodov, kupcev, dobaviteljev in tako naprej.
- e) **Druge pomožne poslovne knjige** praviloma dopolnjujejo konte glavne knjige; mednje na primer lahko štejemo blagajniško knjigo, knjigo prejetih računov, knjigo zapadlosti menic v plačilo, knjigo delničarskih vlog in druge knjige po potrebah organizacije.

Č. Pojasnila

2.21. Poslovne knjige so razvidi, ki zagotavljajo podatke za pridobivanje informacij o stanju in gibanju sredstev in obveznosti do njihovih virov, stroških, odhodkih in prihodkih, prejemkih in izdatkih ter poslovnem izidu in finančnem položaju. Vanje se po načelih urejenosti in sprotnosti vnašajo začetna stanja in spremembe, ki jih povzročajo poslovni dogodki. Pri tem se lahko uporabljajo različne metode in tehnične naprave, ki pa morajo omogočati kontroliranje vnašanja, hrambe in uporabljanja podatkov. Način vodenja mora poslovnim knjigam zagotavljati naravo in pravno moč javnih listin.

2.22. Vnosi v glavno knjigo in pomožne knjige morajo biti izvedeni tako, da so razvidni časovno zaporedje vpisov poslovnih dogodkov v poslovne knjige (dnevnik knjiženja) in spremembe sredstev in obveznosti do njihovih virov, združene po ustreznih kontih.

Organizacija lahko glavno knjigo nadomesti s temeljnima poslovnima knjigama, v katerih hkrati spremlja spremembe sredstev in obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov, združene po posameznih kontih (kartice kontov) in po časovnem zaporedju vpisov poslovnih dogodkov v poslovne knjige (dnevnik knjiženja). Zagotavljanje podatkov

glavne knjige s temeljnima poslovnima knjigama organizacija opredeli v svojem splošnem aktu.

Pri računalniškem knjiženju zagotavlja računalniški program pregled po časovnem zaporedju vpisov in pregled po posameznih kontih kot tudi pregled glavne knjige in pomožnih knjig. Pri ročnem in polsamodejnem knjiženju pa je treba vnašati spremembe posebej v glavno knjigo in posebej v ustrezno pomožno poslovno knjigo.

- 2.23.** Na podlagi kontnega okvira organizacija samostojno oblikuje svoj kontni načrt. Vanj zajame s standardi predvidene postavke za bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, razčlenjene po svojih potrebah, pri tem pa upošteva tudi svoj organizacijski sestav ter predvidene potrebe po računovodskih podatkih in informacijah tudi za sestavne dele organizacije.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

- 2.24.** Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 22 – Poslovne knjige (2006).

Pravila skrbnega računovodenja 3 (2016)

STROŠKI PO VRSTAH, MESTIH IN NOSILCIH

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov v stroškovnem računovodstvu. Izidi se lahko uporabljajo v finančnem računovodstvu in pri sestavljanju računovodskih izkazov za potrebe zunanjega poročanja. Obdelujejo:

- a) razvrščanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih;
- b) pripoznavanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih;
- c) začetno računovodsko merjenje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih;
- č) prevrednotovanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih;
- d) razkrivanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo ter so povezana predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1 in 2, 12 do 14 in 21.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v Slovenske računovodske standarde ter Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Razvrščanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

- 3.1.** V finančnem računovodstvu se stroški ob začetnem pripoznanju razčlenjujejo po izvirnih vrstah na a) stroške materiala; b) stroške storitev; c) stroške amortizacije; č) stroške dela; d) stroške dajatev, ki so neodvisne od poslovnega izida in niso vezane na stroške od a) do č); lahko pa tudi na e) finančne stroške. Med stroški ni izgub zaradi oslabitve ali prevrednotenja sredstev, ki se obravnavajo kot prevrednotovalni odhodki in dopolnjujejo redne odhodke. Vstopni davek na dodano vrednost, ki ga organizacija uveljavi za znižanje davčne obveznosti, se ne šteje kot strošek dajatev, vstopni davek na dodano vrednost, ki ga organizacija ne uveljavi, ali druge dajatve, ki se obračunajo skupaj s stroškom, pa povečujejo posamezno izvirno vrsto stroška.
- 3.2.** Stroški po izvirnih vrstah se razporejajo po stroškovnih mestih, ki omogočajo najmanj ločeno spremljanje stroškov proizvodnje, stroškov nakupovanja, stroškov prodaje in stroškov splošnih dejavnosti pa tudi kasnejše ločeno ugotavljanje stroškov po področnih in območnih odsekih ter odhodkov, ki se nanašajo na ustavljeno poslovanje. Številostroškovnih mest v organizaciji je treba prilagoditi njeni velikosti, organiziranosti, posebnosti proizvodnje oziroma poslovanja, uporabljeni metodi razporejanja stroškov po poslovnih učinkih in oblikam kontroliranja. Pri oblikovanju stroškovnih mest je treba upoštevati popolno razporeditev stroškov, ki odpadejo na posamezne poslovne učinke, ter zagotoviti pregled gibanja stroškov na ožjih področjih odgovornosti za njihovo nastajanje in za potek poslovnega procesa. Upoštevanje finančnih stroškov pri takšnem razporejanju je odvisno od odločitev v organizaciji.

- 3.3.** Stroški po izvirnih vrstah so glede na zamišljena stroškovna mesta lahko neposredni ali posredni stroški teh stroškovnih mest, ki pa jih nanje na podlagi izvirnih listin še ni mogoče razporediti. Stroški, ki se zberejo na različnih stroškovnih mestih, so že stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah.
- 3.4.** Stroški po izvirnih vrstah se razporejajo po stroškovnih nosilcih. Število stroškovnih nosilcev mora organizacija prilagoditi glede na to, ali se ukvarja z množinsko oziroma procesno dejavnostjo ali nasprotno z nizno (serijsko) oziroma posamično dejavnostjo po naročilih. Stroški po namenskih (funkcionalnih) skupinah so lahko neposredni ali posredni stroški posameznih stroškovnih nosilcev. Upoštevanje finančnih stroškov pri takšnem razporejanju je odvisno od odločitev v organizaciji, oziroma kadar gre za razporejanje stroškov za potrebe finančnega računovodstva, tudi od rešitev v SRS 4.
- 3.5.** Da se olajša načrtovanje in kasnejše proučevanje stroškov po izvirnih vrstah, lahko organizacija sklene, da jih bo, potem ko so razporejeni po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, razčlenila še na njihov stalni in spremenljivi del.
- 3.6.** Pri oblikovanju stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev je treba upoštevati zahteve, ki se pojavljajo pri ugotavljanju poslovnega izida po področnih in območnih odsekih.

b) Pripoznavanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

- 3.7.** Stroški se pripoznavajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih glede na to, kje in zakaj se pojavljajo.
- 3.8.** Neposredni stroški nabave se pripoznavajo v povečani nabavni vrednosti zalog oziroma opredmetenih osnovnih sredstvih ali neopredmetenih sredstvih in se zato ne obravnavajo v teh pravilih. Neposredni stroški prodaje se pripoznavajo izključno pri prodanih količinah proizvodov, trgovskega blaga in opravljenih storitev.
- 3.9.** Vsi drugi stroški se pripoznavajo po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih najmanj glede na potrebe, ki izhajajo iz izbranih metod vrednotenja nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, ter oblikovanje področnih in območnih odsekov oziroma ustavljenega dela poslovanja.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

- 3.10.** Neposredni stroški posameznega končnega stroškovnega nosilca so lahko že stroški posamezne izvirne vrste (na primer neposredni stroški materiala ali neposredni stroški dela) ali pa so stroški kakega začasnega poslovnega učinka na kakem prehodnem stroškovnem mestu, ki je neposredno vključeno v nastajanje končnega stroškovnega nosilca, zato je pri njem potreba po ločenem obravnavanju posrednih stroškov bistveno manjša. Takšne možne rešitve v stroškovnem računovodstvu pa niso odločilne za potrebe finančnega računovodstva in pri sestavljanju računovodskih izkazov za zunanje potrebe.
- 3.11.** Glede na potrebe stroškovnega računovodstva je mogoče na poslovne učinke kot stroškovne nosilce obračunskega obdobja razporediti vse stroške (razen neposrednih stroškov nabave), stroške, ki se vključujejo v zoženo lastno ceno, samo proizvajalne stroške v širšem ali ožjem pomenu ali samo spremenljivi del proizvodnih stroškov. Izbira metode vključevanja stroškov v poslovne učinke obračunskega obdobja je odvisna od tega, ali je namen kalkuliranja dobiti podlago za vrednotenje zalog proizvodov oziroma nedokončane proizvodnje ali nasprotno podlago za postavljanje ali presojanje prodajnih cen oziroma druge poslovne odločitve.

- 3.12.** Poleg potrebe po razporejanju poslovnih stroškov od a) do č) iz PSR 3.1. na stroškovne nosilce se včasih pojavi notranja potreba tudi po razporejanju finančnih stroškov iz točke e) PSR 3.1. konkretno obračunanih obresti; odločitev o tem je prepuščena organizaciji.
- 3.13.** Sestavine kalkulacije lastne cene stroškovnega nosilca pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu so:
- a) neposredni stroški materiala;
 - b) neposredni stroški dela;
 - c) drugi neposredni stroški;
 - č) posredni proizvodjalni stroški v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov);
 - d) posredni stroški nakupovanja;
 - e) posredni stroški prodajanja;
 - f) posredni stroški splošnih dejavnosti;
 - g) posredni finančni stroški;
 - h) neposredni stroški prodaje.

Stroški amortizacije so zajeti med posredne stroške posamezne namenske (funkcionalne) skupine ali pa med druge neposredne stroške. Pri trgovinski dejavnosti se s sestavino a) razume nabavna vrednost trgovskega blaga, sestavine od b) do h) pa se lahko združijo v stroške trgovanja.

- 3.14.** Pri vrednotenju poslovnih učinkov po lastni ceni, zoženi za obresti, se iz kalkulacije v duhu PSR 3.13. izključita sestavini g) in h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških v širšem pomenu se izključijo sestavine od e) do h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po proizvodjalnih stroških v ožjem pomenu se izključijo sestavine od d) do h), pri vrednotenju poslovnih učinkov po spremenljivih stroških pa se izključi stalni del sestavin od b) do g); zanemari se tudi sestavina h), če se tako ugotavlja vrednost obstoječih zalog.
- 3.15.** Kalkulacija stroškov po PSR 3.12. oziroma 3.13. je lahko predračunska kalkulacija na podlagi načrtovanih velikosti ali pa obračunska kalkulacija na podlagi uresničenih velikosti. Za potrebe nekaterih poslovnih odločitev se kot posebna sestavina upoštevajo vkalkulacijah tudi oportunitetni (stroški neizrabljene priložnosti) ali drugi stroški, ki sicer niso neposredno izkazani v knjigovodskih razvidih.
- 3.16.** Ocenjeni stroški se uporabljajo tako pri načrtovanju stroškov kakor v nekaterih primerih zajemanja med uresničene stroške (na primer kot vračunani stroški kala in loma). Standardni stroški pa so predvsem izhodišče za razčlenjevanje odmika uresničenih stroškov od njih. Ocenjeni in standardni stroški se lahko nanašajo na količinsko enoto poslovnega učinka ali na celotno dejavnost obračunskega obdobja.

č) Prevrednotovanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

- 3.17.** Med stroški v poslovnih razvidih se ne pojavljajo prevrednotovalni poslovni odhodki v zvezi z oslavitvijo opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in v zvezi s prevrednotenjem zalog in terjatev na njihovo nižjo čisto iztržljivo oziroma udenarljivo vrednost. Če bi se podobno kot obresti zaradi popolnejšega izračuna zajeli mednje, bi se lahko na podlagi ocenjenega zneska obravnavali kot posredni proizvodjalni stroški (razen odpisa terjatev) ali posredni stroški prodaje (odpis terjatev) pa tudi kot posebna postavka, podobno kot obresti. Takšna postavka se lahko imenuje posredni stroški poslovnih odpisov.

- 3.18.** Prevrednotovalni odhodki v zvezi s prevrednotenjem finančnih naložb se ne obravnavajo kot poslovni odhodki ter se zato tudi ne upoštevajo enako kot tisti, ki so obravnavani v PSR 3.17.

d) Razkrivanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih

- 3.19.** Ker so vprašanja, ki jih obravnavajo ta pravila, v veliki meri povezana s poslovnimi skrivnostmi, se razkrivajo le metode, po katerih so ugotovljeni stroški, ki so podlaga tako za vrednotenje zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje kakor za ugotavljanje stroškov po področnih in območnih odsekih ter pri tistem delu organizacije, kjer se poslovanje ustavlja.

C. Opredelitev ključnih pojmov

- 3.20.** V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

- a) **Stroški materiala** so izvirni stroški kupljenega materiala, ki se neposredno porablja pri ustvarjanju poslovnih učinkov (neposredni stroški materiala), pa tudi stroški materiala, ki nimajo take narave in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov. V prvo podskupino spadajo stroški surovin, drugih materialov in kupljenih delov ter polproizvodov, katerih porabo je mogoče povezovati z ustvarjanjem poslovnih učinkov. V drugo skupino spadajo stroški pomožnega materiala za vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev, razen kadar gre za naknadna vlaganja v opredmetena osnovna sredstva, drobnega inventarja, katerega doba koristnosti ne presega leta dni in katerega posamična vrednost ne presega vrednosti 500 evrov, nadomestnih delov za servisiranje proizvodov po njihovi prodaji, pisarniškega materiala, strokovne literature in drugega. S stroški materiala so mišljeni tudi vračunani stroški kala, razsipa, okvar in loma. V duhu SRS 12 se pri teh stroških upoštevajo cene v obdobju, v katerem pride do potroškov.
V širšem pomenu je s stroški materiala izenačena tudi nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga in materiala.
- b) **Stroški storitev** so izvirni stroški kupljenih storitev, ki so neposredno potrebne pri nastajanju poslovnih učinkov (stroški neposrednih storitev), pa tudi stroški storitev, ki nimajo take narave in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov. V prvo skupino spadajo predvsem stroški storitev pri izdelovanju proizvodov, v drugo pa predvsem prevoznih storitev, storitev za vzdrževanje, sejemskih storitev, reklamnih storitev, reprezentance, zavarovalnih premij, plačilnega prometa in drugih bančnih storitev (razen obresti), najemnin, svetovalnih storitev, službenih potovanj in podobnih storitev.
- c) **Stroški amortizacije** so izvirni stroški, ki so povezani s strogo doslednim prenašanjem vrednosti amortizirljivih opredmetenih osnovnih sredstev in amortizirljivih neopredmetenih sredstev v duhu SRS 1; izjemoma se lahko obravnavajo kot neposredni stroški pri nastajanju posameznih poslovnih učinkov, v večini primerov pa nimajo take narave in spadajo v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov. Obračunavajo se po cenah, veljavnih v obračunskem obdobju.
- č) **Stroški dela** so izvirni stroški, ki se nanašajo na obračunane plače in podobne zneske, v kosmatih velikostih pa tudi na dajatve, ki se obračunavajo od te osnove in niso sestavni del kosmatih zneskov. Podrobnosti določa SRS 13. Ti stroški lahko neposredno bremenijo ustvarjanje poslovnih učinkov (stroški neposrednega dela) ali

- pa imajo naravo posrednih stroškov in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov.
- d) **Finančni stroški** so v glavnem stroški danih obresti.
 - e) **Drugi neposredni stroški kot sestavina lastne cene** so vsi neposredni stroški stroškovnih nosilcev, ki niso neposredni stroški materiala ali neposredni stroški dela; med njimi so lahko poleg izvirnih stroškov tudi stroški lastnih polproizvodov oziroma delov. Od odločitve v organizaciji je odvisno, ali se bodo za notranje potrebe tako obravnavali tudi stroški začasnih stroškovnih nosilcev, ki se nanašajo na notranje storitve proizvodne, nakupne oziroma prodajne službe ali splošnih dejavnosti pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (procesov); vendar je treba pri primerjavah organizacij tako ugotovljene stroške končnih stroškovnih nosilcev predstavljati kot posredne stroške ne glede na način njihovega ugotavljanja.
 - f) **Stroškovno mesto** je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del organizacije, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posameznečasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren.
 - g) **Mesto odgovornosti** je mesto v hierarhičnem organizacijskem ustroju; zaseda ga nosilec odgovornosti, ki ne odgovarja samo za stroške, nastale na tem mestu odgovornosti, temveč tudi za stroške, nastale na podrejenih mestih odgovornosti.
 - h) **Stroškovni nosilec** je poslovni učinek, zaradi katerega se pojavijo stroški in s katerim jih je treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezni poslovni učinek ali del poslovnega učinka. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva iste organizacije, so končni stroškovni nosilci. Poslovni učinki, namenjeni ustvarjanju končnih poslovnih učinkov (npr. polproizvodi, sestavni deli, različne notranje storitve itd.), pa sočasni stroškovni nosilci.
 - i) **Dodatni stroški zaradi povečanja dejavnosti** so spremenljivi stroški in razlika v stalnih stroških zaradi prehoda na novo raven obsega dejavnosti.
 - j) **Oportunitetni stroški** (stroški neizrabljene priložnosti) izražajo vrednost izgubljene priložnosti, ker ni bila sprejeta najboljša druga različica. Praviloma se merijo z žrtvovanim poslovnim izidom najboljše druge različice oziroma kot razlika med žrtvovanimi prihodki in izogibnimi stroški oziroma odhodki najboljše druge različice.
 - k) **Stopnja spremenljivosti stroškov** je razmerje med spremenljivim delom stroškov kake vrste in celotnim zneskom stroškov iste vrste pri določenem obsegu dejavnosti.
 - l) **Koeficient odzivnosti (reagibilnosti) stroškov** je razmerje med relativno spremembo stroškov in relativno spremembo obsega dejavnosti.
 - m) **Dejanski stroški** so zmnožki dejanskih potroškov in dejanskih cen, pri ocenjenih stroških pa so količine ali/in cene ocenjene.
 - n) **Standardni stroški** so zmnožki teoretično upravičenih potroškov in prav takih cen.

Č. Pojasnila

- 3.21.** Stroški rezervacij niso samostojna izvirna vrsta stroška. Rezervacije so vnaprej vračunani stroški, ki so po svoji naravi praviloma stroški storitev ali stroški dela, obračunani za sedanje obveze, ki izhajajo iz obvezujočih preteklih dogodkov in se bodo po predvidevanjih poravnale v obdobju, ki ni z gotovostjo določeno, ter katerih zneske za njihovo poravnavo je mogoče zanesljivo oceniti.

3.22. Razčlenjevanje stroškov na stalni in spremenljivi del je ključnega pomena pri načrtovanju stroškov, čeprav razčlenjujemo stroške na stalni in spremenljivi del po različnih metodah na podlagi dejansko nastalih stroškov. Na stalni in spremenljivi del je mogoče razčleniti stroške posameznih izvirnih vrst ali posameznih namenskih (funkcionalnih) skupin, na primer neposredne stroške, posredne proizvodne stroške, posredne stroške splošnih dejavnosti in druge. Posamezna izvirna vrsta stroškov ali posamezna skupina namensko (funkcionalno) povezanih stroškov ima lahko izključno spremenljivo naravo, izključno stalno naravo ali pa mešano naravo, ki je najpogostejša. Narava se označuje s stopnjami spremenljivosti stroškov (variatorji), pri čemer pomeni stopnja 1 popolno spremenljivost stroškov, stopnja 0 popolno stalnost stroškov, stopnja med 0 in 1 pa mešano spremenljivost oziroma stalnost stroškov. Pri nekaterih vrstah stroškov ali namensko (funkcionalno) povezanih stroških je stopnja spremenljivosti odvisna od obsega poslovanja in se lahko spreminja zaradi sprememb tega obsega v sicer nespremenjenih okoliščinah.

Spremenljivi (variabilni) stroški se praviloma pojmujejo kot sorazmerni (proporcionalni) stroški, stalni (fiksni) stroški pa kot neomejeno (absolutno) stalni stroški, vendar je treba pri takem razmejevanju upoštevati tudi odmike od tega pravila. Nekateri spremenljivostni stroški se zaradi zmanjšanja obsega poslovanja lahko vsaj začasno spremenijo v stalne.

3.23. Razčlenjevanje stroškov na stalne in spremenljive predpostavlja njihovo obnašanje pri nespremenjenih cen. Zaradi tega je treba podatke o stroških iz preteklih obdobj pred razčlenjevanjem izraziti s posamičnimi cenami v enem od teh obdobj. Pri ugotavljanju stalnega dela stroškov je treba paziti na zneske, ki so bili morda v posameznih obdobjih posledica tedanjih posebnih odločitev (na primer reklame) in niso povezani z opredelitvijo tedanjih zmogljivosti. Zaradi tega je stalne stroške bolje imenovati stroški obdobja, in ne stroški zmogljivosti. Spremenljivi stroški so, nasprotno, v vsakem primeru stroški ustvarjanja poslovnih učinkov in jih ni, če ni take dejavnosti.

3.24. Pri razčlenjevanju stroškov si lahko pomagamo z izkustvenimi metodami: z metodo ocenjenega razmerja med stalnim oziroma spremenljivim delom ter celoto, metodo ocenjenih stopenj spremenljivosti stroškov in drugimi metodami. Če razpolagamo z več podatki iz preteklosti, si lahko pomagamo z nekaterimi matematičnimi metodami: z metodo izračunavanja koeficientov spremenljivosti, metodo računske interpolacije, metodo dodatnih stroškov, grafično metodo, metodo regresijskih enačb. Pogoji, ki jih je treba izpolniti za uporabo matematičnih metod (in predpostavke, na katerih temeljijo), so:

- a) v stroških pri različnih obsegih dejavnosti se upoštevajo stalne cene prvin poslovnega procesa;
- b) celotni stalni stroški pri opazovanih različnih obsegih dejavnosti se ne razlikujejo;
- c) celotni spremenljivi stroški se spreminjajo sorazmerno z obsegom.

Na podlagi razčlenitve stroškov na stalne in spremenljive je mogoče napovedovati njihovo gibanje pri različnih obsegih dejavnosti. Pri napovedovanju je treba upoštevati, da se zanesljivost takšnih napovedi zmanjšuje, bolj kot se oddaljujemo od obsegov, ki smo jih uporabili za razčlenitev stroškov na stalne in spremenljive.

3.25. Stroškovna mesta se pojavljajo v okviru temeljne, stranske in pomožne proizvodne dejavnosti pa tudi v okviru dejavnosti nakupovanja, prodajanja in splošnih dejavnosti. Če je v okviru vsake od teh dejavnosti več stroškovnih mest, je treba razlikovati temeljna in splošna stroškovna mesta.

3.26. Uresničeni stroški se razporejajo po stroškovnih mestih na podlagi knjigovodskih listin o njihovem nastanku. Nekatere stroške je mogoče razporejati na stroškovna mesta neposredno na podlagi knjigovodskih listin, druge pa le na podlagi razdelilnikov stroškov.

Kot razdelilniki lahko služijo drugi stvarni podatki (na primer za razdelitev stroškov amortizacije) ali pa so podlaga druga razmerja, ki so v vzročni povezavi s stroški.

- 3.27.** Uresničene stroške, razporejene po stroškovnih mestih, in njihovo prehajanje z enega stroškovnega mesta na drugo je mogoče prikazati v obračunskem listu stroškov. Podobno je tudi načrtovane stroške mogoče prikazati v predračunskem listu stroškov. Iz prvega (obračunskega) lista stroškov so razvidni podatki o uresničenih količnikih dodatkov posrednih stroškov, iz drugega (predračunskega) pa o načrtovanih količnikih dodatkov posrednih stroškov.
- 3.28.** Za ugotavljanje razmerij med medsebojno odvisnimi stroškovnimi mesti se uporabljajo metoda sistema enačb ali druge metode. Metoda sistema enačb, ki se uporablja pri razporejanju stroškov medsebojno odvisnih stroškovnih mest, temelji na postavljanju in reševanju linearnih enačb, ki jih je toliko, kolikor je stroškovnih mest. Vsaka enačba pokaže način, kako so celotni stroški posameznega stroškovnega mesta sestavljeni iz začetnih stroškov in določenega odstotka celotnih stroškov vsakega drugega stroškovnega mesta. Obstaja toliko enačb, kolikor je neznank, neznanke pa so vsote stroškov na posameznih stroškovnih mestih.
- 3.29.** Razporejanje stroškov po mestih odgovornosti se razlikuje od njihovega razporejanja po stroškovnih mestih, ker se odgovornost za stroške zaradi hierarhičnega ustroja odgovornosti ne pojavlja na eni sami ravni. Zaradi tega mora nosilec odgovornosti na vsakem mestu odgovornosti poznati načrtovane in uresničene stroške, za katere je neposredno odgovoren, pa tudi stroške, ki se izvirno pojavljajo na podrejenih mestih in za katere so neposredno odgovorni nosilci odgovornosti na njih. Razlika je samo to, da so na vsakem mestu odgovornosti stroški prve skupine podrobno razčlenjeni, stroški druge skupine pa so predstavljeni zbirno po posameznih podrejenih mestih odgovornosti.
- 3.30.** Pri množinski oziroma procesni dejavnosti se uporablja delitvena kalkulacija stroškov, ki upošteva dokončano in nedokončano količino na posameznih stopnjah proizvodnje, vključevanje materiala v proces in druge skupne stroške predelovanja po stopnjah, lahko pa tudi preračunava poslovne učinke z enakovrednostnimi števili oziroma kako drugače, če poslovni učinki niso enotni. Pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu se uporablja kalkulacija stroškov z dodatki, ki upošteva vse vrste neposrednih stroškov, količine dokončanih in nedokončanih proizvodov ter količnike dodatka posrednih stroškov posameznih vrst oziroma na posameznih stroškovnih mestih.
- 3.31.** Če se na vse poslovne učinke kot stroškovne nosilce kakega obračunskega obdobja razporedijo vsi stroški tistega obdobja, se govori o ugotovitvi polne lastne cene količinske enote poslovnega učinka. Razlika med prodajno ceno in polno lastno ceno je dobiček te enote. Če se na vse poslovne učinke kot stroškovne nosilce obračunskega obdobja razporedijo vsi stroški tega obdobja razen obresti, se govori o ugotovitvi za obresti zožene lastne cene količinske enote. Razlika med prodajno ceno in za obresti zoženo lastno ceno je za obresti razširjeni dobiček te enote. Če se na vse poslovne učinke obračunskega obdobja razporedijo samo proizvodni stroški, se govori o ugotovitvi proizvodnih stroškov količinske enote poslovnega učinka. Razlika med prodajno ceno in proizvodnimi stroški je kosmati dobiček enote poslovnega učinka. Če se na vse poslovne učinke obračunskega obdobja razporedijo samo spremenljivi stroški, se govori o obremenitvi količinske enote le s spremenljivimi stroški. Razlika med prodajno ceno in spremenljivimi stroški enote je prispevek za kritje, ki ga daje taka enota poslovnega učinka.

V prvih dveh primerih razporejanja je mogoče stroške prodajanja zajeti le med stroške, ki bremenijo prodane poslovne učinke; to pomeni, da ni mogoče govoriti o polni lastni ceni

oziroma za obresti zoženi lastni ceni dokončanih, a še ne prodanih proizvodov ali nedokončane proizvodnje. Prav tako stroški obresti praviloma bremenijo le prodane količine, le da se pri ugotavljanju poslovnega izida v organizaciji kot celoti obravnavajo kot sestavni del finančnih odhodkov, in ne poslovnih odhodkov.

Vsi po stroškovnih nosilcih nerazporejeni stroški so takoj odhodki in vplivajo na poslovni izid v obračunskem obdobju, v katerem nastanejo; taki so torej pri metodi za obresti zožene lastne cene količinske enote po stroškovnih nosilcih nerazporejene obresti, pri metodi proizvodjalnih stroškov v širšem pomenu stroški prodajanja in splošnih dejavnosti, pri metodi spremenljivih stroškov pa stalni stroški.

- 3.32.** Standardni stroški se delijo na temeljne, sprotne, idealne, realne in normalne standardne stroške. Temeljni standardni stroški so določeni za daljše obdobje, ne glede na okoliščine poslovanja v posameznem obračunskem obdobju. Sprotni standardni stroški so določeni skladno z okoliščinami poslovanja v posameznem obračunskem obdobju. Idealni standardni stroški so določeni na podlagi idealnih razmer ter ne upoštevajo slabosti ali ovir, ki jih je mogoče pričakovati v obračunskem obdobju in ki bi lahko hitro škodile nepristranskosti tako postavljenih standardov. Njihovo nasprotje so normalni standardni stroški, ki so postavljeni na podlagi normalnih razmer, to so pravzaprav razmere iz preteklosti z manjšimi spremembami. Pri določanju realnih standardnih stroškov pa se upoštevajo tako slabosti in ovire kot ugodnosti, ki se lahko pričakujejo oziroma po izkušnjah iz prejšnjih obračunskih obdobjih tudi predvidijo. Povečini se uporabljajo sprotni in realni standardni stroški.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

- 3.33.** Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 16 – Stroški po vrstah, mestih in nosilcih (2006).

Pravila skrbnega računovodenja 4 (2016)

VRSTE POSLOVNEGA IZIDA IN DENARNEGA IZIDA

A. Uvod

Ta pravila urejajo vrste poslovnega izida in denarnega izida. Uporabljajo se pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju dobička različnih vrst, čistega dobička in izgube ter denarnih izidov (čistih prejemkov/čistih izdatkov) različnih vrst. Obdeluje:

- a) razvrščanje poslovnega izida in denarnega izida;
- b) pripoznavanje poslovnega izida in denarnega izida;
- c) začetno merjenje poslovnega izida in denarnega izida;
- č) prevrednotovanje poslovnega izida in denarnega izida;
- d) razkrivanje poslovnega izida in denarnega izida.

Povezan je predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 5, 9, od 12 do 16 in 21 ter Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 3.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasniloma (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Razvrščanje poslovnega izida in denarnega izida

4.1. Poslovni izid je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. V pridobitnih organizacijah je presežek prihodkov nad odhodki dobiček, presežek odhodkov nad prihodki pa izguba; v nepridobitnih organizacijah pa označujemo razliko med prihodki in odhodki le kot presežek prihodkov oziroma odhodkov.

Denarni izid je razlika med prejemki in izdatki v obračunskem obdobju.

4.2. Obstajajo temeljne in druge vrste poslovnega izida (dobička ali izgube). Temeljne vrste poslovnega izida so poslovni izid iz prodaje, poslovni izid iz poslovanja, poslovni izid iz rednega delovanja, celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) in čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba).

Druge vrste poslovnega izida so predvsem prispevek za kritje, kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz poslovanja, kosmati poslovni izid iz prodaje, celotni poslovni izid, povečan za amortizacijo in odhodke za obresti, poslovni izid iz poslovanja, zmanjšan za prilagojene davke, celotni poslovni izid skupaj z odhodki za obresti, in dodana vrednost (dohodek). Pomembne so za notranje uporabnike, predvsem kot podatkovna podlaga za računovodsko analiziranje.

4.3. Obstajajo temeljne in druge vrste denarnega izida. Temeljne vrste denarnega izida so denarni izid iz prodaje, denarni izid iz poslovanja, denarni izid iz investiranja, denarni izid iz financiranja in celotni denarni izid.

4.4. Skladno z notranjimi in zunanjimi potrebami sta poslovni izid in denarni izid izbrane vrste razčlenjena še na poslovne izide oziroma denarne izide posameznih področnih in območnih odsekov oziroma drugih organizacijskih oblik.

b) Pripoznavanje poslovnega izida in denarnega izida

- 4.5.** Poslovni izid se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih ugotavlja s primerjanjem ustreznih pripoznanih prihodkov in odhodkov.
- 4.6.** Denarni izid se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih ugotavlja s primerjanjem ustreznih pripoznanih prejemkov in izdatkov. Presežek prejemkov nad izdatki je pozitiven, presežek izdatkov nad prejemki pa negativen denarni izid.

c) Začetno računovodsko merjenje poslovnega izida in denarnega izida

- 4.7.** Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje je razlika med prihodki od prodaje in odhodki za prodajo.

Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki; od poslovnega izida iz prodaje se razlikuje za preostale poslovne prihodke in poslovne odhodke, med katerimi so tudi prevrednotovalni poslovni prihodki in prevrednotovalni poslovni odhodki.

Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz rednega delovanja je razlika med seštevkom poslovnih prihodkov in finančnih prihodkov ter seštevkom poslovnih odhodkov in finančnih odhodkov.

Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov.

Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) je razlika med celotnim poslovnim izidom, obračunanim davkom iz dobička kot deležem države v njem in odloženimi davki. To je poslovni izid, s katerim je mogoče razpolagati po odbitku obračunanega davka ter po pribitku oziroma odbitku za obračunane odložene davke.

Celotni vseobsegajoči donos so spremembe kapitala v obdobju, razen tistih, ki so posledica poslova z lastniki. Vsebinsko ga lahko razdelimo na čisti poslovni izid obračunskega obdobja ter na drugi vseobsegajoči donos obračunskega obdobja. Celotni vseobsegajoči donos tako zajema:

- a)** čisti poslovni izid obračunskega obdobja;
 - b)** spremembe revalorizacijskih rezerv iz prevrednotenja neopredmetenih sredstev;
 - c)** spremembe rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti pri finančnih sredstvih, razpoložljivih za prodajo;
 - č)** dobičke in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov organizacij v tujini (prevedbenih valutnih razlik);
 - d)** druge sestavine vseobsegajočega donosa.
- 4.8.** Prispevek za kritje kot razširjeni poslovni izid (dobiček ali izguba) iz prodaje je razlika med prihodki od prodaje in spremenljivimi stroški prodanih količin. Če ga zmanjšamo za stalne stroške v prodanih količinah in druge poslovne odhodke ter povečamo za druge poslovne prihodke, dobimo poslovni izid (dobiček ali izgubo) iz poslovanja. Lahko pa iz prispevka za kritje iz prodaje organizacije pokrivamo stalne stroške stopenjsko tako, da jih odštevamo postopoma v zaporedju od tistih, ki so neposredni na ravni posameznih proizvodov, preko neposrednih za višje ravni delovanja (npr. skupine proizvodov, stroškovna mesta, področje delovanja) do stalnih stroškov poslovanja, ki so neposredni le na ravni organizacije kot celote. Kosmati poslovni izid od prodaje (kosmati dobiček ali kosmata izguba) je razlika med čistimi prihodki od prodaje in proizvajalnimi stroški prodanih proizvodov in storitev oziroma nabavno vrednostjo prodanega trgovskega blaga. Če ga povečamo za druge poslovne prihodke, dobimo kosmati poslovni izid iz poslovanja. Kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz poslovanja je razlika med poslovnimi prihodki ter proizvajalnimi stroški prodanih proizvodov in storitev skupaj z nabavno vrednostjo prodanega trgovskega blaga; na odhodkovni strani je zajet tudi ustrezni del prevrednotovalnih odhodkov. Z njim je treba

pokriti še posredne stroške nakupovanja (če niso zajeti v proizvodnih stroških), neposredne in posredne stroške prodajanja in posredne stroškesplošnih služb, ki prav tako zajemajo tudi ustrezni del prevrednotovalnih odhodkov, šele razlika pa je poslovni izid iz poslovanja.

Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj z odhodki za obresti kot razširjeni celotni poslovni izid je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom poslovnih, drugih in finančnih odhodkov, razen odhodkov za obresti.

Celotni poslovni izid, povečan za amortizacijo in odhodke za obresti (ali čisti poslovni izid, povečan za amortizacijo, odhodke za obresti in davke), je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom odhodkov, razen amortizacije in odhodkov za obresti. Od poslovnega izida iz poslovanja, povečanega za amortizacijo, se tako opredeljen poslovni izid razlikuje za morebitne finančne in druge prihodke, druge odhodke ter tisti del finančnih odhodkov, ki se ne nanaša na obresti.

Poslovni izid iz poslovanja, zmanjšan za prilagojene davke, je razlika med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki, zmanjšana za davke, izračunane na podlagi tako dobljene razlike.

Dodana vrednost (dohodek) je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov razen plač in povračil, ki pripadajo zaposlenim v okviru poslovnih odhodkov, razen obresti in drugih nadomestil, ki pripadajo posojilodajalcem in kreditorjem v okviru odhodkov, ter razen davkov, ki pripadajo državi. To je poslovni izid, ki se deli:

- a) zaposlenim s plačami in povračili;
- b) posojilodajalcem in kreditorjem z obrestmi in drugimi nadomestili;
- c) lastnikom z dividendami in drugimi vrstami nadomestil;
- č) organizaciji z oblikovanjem rezerv in zadržanim čistim dobičkom;
- d) državi z davki.

4.9. Denarni izid iz poslovanja je razlika med prejemki in izdatki pri poslovanju.

Denarni izid iz investiranja je razlika med prejemki od razpustitve investiranja in izdatki za investiranje.

Denarni izid iz financiranja je razlika med prejemki od financiranja in izdatki za financiranje.

Celotni denarni izid je razlika med vsemi prejemki in vsemi izdatki.

4.10. Pri ugotavljanju poslovnega izida ali denarnega izida po področjih in območjih delovanja oziroma drugih organizacijskih oblikah je treba omejiti podatke, ki so potrebni pri izračunu.

4.11. Posebna vrsta poslovnega izida (dobička ali izgube) v delniških družbah je tudi popravljeni čisti poslovni izid za navadne delnice. Od celotnega čistega poslovnega izida je manjši za del, ki pripada prednostnim delnicam ter popravljen še za učinek, ki ga povzročijo po plačilu davka vse morebitne dividende za potencialne (možnostne) navadne delnice, obresti, pripoznane v obračunskem obdobju za potencialne navadne delnice, in vse druge morebitne spremembe prihodkov ali odhodkov, izhajajoče iz zamenjave potencialnih navadnih delnic.

č) Prevrednotovanje poslovnega izida in denarnega izida

4.12. Poslovni izid (dobiček ali izguba) v vsakem primeru zajema zaradi prevrednotovalnih prihodkov in prevrednotovalnih odhodkov spremenjene prvotne knjigovodske vrednosti prihodkov in odhodkov, obračunane po običajnih metodah.

4.13. Poslovni izid (dobiček ali izguba) pred obdavčitvijo (celotni poslovni izid) je le računovodski poslovni izid, ki se praviloma razlikuje od obdavčljivega poslovnega izida (davčne osnove) v istem poslovnem letu in se ugotavlja v skladu z davčnimi predpisi. Nekatere razlike med

računovodskim poslovnim izidom in obdavčljivim poslovnim izidom so stalne narave, ker se lahko glede na davčne predpise zajemajo v davčno osnovo tudi postavke, ki se obravnavajo kot odhodki, ali ker se glede na davčne predpise davčna osnova zmanjšuje tudi za postavke, ki niso odhodki. Za prevrednotenje pa so pomembne začasne razlike, ko je obdavčljivi dobiček pripoznan v drugem poslovnem obdobju kot računovodski dobiček. Da bi bil čisti dobiček kljub temu v smiselnem razmerju z dobičkom pred obdavčitvijo, to je z računovodskim dobičkom, ugotovljenim po Slovenskih računovodskih standardih, se uvaja prevrednotenje davka iz dobička za zneske odloženega davka. Odhodek za davek (prihodek od davka) je znesek, ki vpliva na čisti poslovni izid v posameznem obdobju ter vključuje obračunani in odloženi davek. Odhodek za davek ni odhodek v smislu SRS 14. Prihodek od davka ni prihodek v smislu SRS 15. Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) je tako razlika med celotnim poslovnim izidom in odhodkom za davek (prihodkom od davka) kot vsoto obračunanega in odloženega davka.

4.14. Odhodek za davek ima zlasti naslednje sestavine:

- a) znesek odhodka za davek iz obračunanega davka;
- b) skupni znesek na novo pripoznanih in odpravljenih odloženih terjatev in odloženih obveznosti za davek, ki vplivajo na odhodek (prihodek) za odloženi davek;
- c) razlika v odhodku (prihodku) iz odloženega davka zaradi spremembe davčnih stopenj ali drugih sprememb davčnih predpisov;
- č) znesek prihodka iz odloženega davka, ki se pripozna in ki izvira iz predhodno nepripoznane davčne izgube, davčnega dobropisa ali začasne razlike iz prejšnjih obdobj;
- d) znesek odhodka za odloženi davek, ki izhaja iz odpisa predhodno pripoznane odložene terjatve za davek.

4.15. Obračunani davek za obravnavano poslovno leto in prejšnja poslovna leta se pripozna kot obračunana obveznost za davek, če še ni poravnana. Če že plačani znesek v obravnavanem poslovnem letu in prejšnjih poslovnih letih preseže obračunani davek za ta obdobja, se presežek pripozna kot obračunana terjatev za davek.

4.16. Odloženi davek vključuje zneske odloženih obveznosti za davek in zneske odloženih terjatev za davek, kar natančneje opredeljuje točka B.7 Uvoda v SRS in Okvira SRS.

4.17. Obveznosti za davek (terjatve za davek) za obravnavano poslovno leto in pretekla poslovna leta se ugotovijo na podlagi zneska, za katerega se pričakuje, da bo plačan davčnim oblastem (povrnjen od davčnih oblasti), ob uporabi davčnih stopenj (in davčnih predpisov), veljavnih na dan bilance stanja. Odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek se izmerijo po davčnih stopnjah, za katere se pričakuje, da se bodo uporabljale v poslovnem letu, ko bo odložena terjatev za davek povrnjena oziroma odložena obveznost za davek poravnana. V merjenju odloženih obveznosti za davek in odloženih terjatev za davek se kažejo davčne posledice, izhajajoče iz pričakovanega načina povrnitve oziroma poravnave knjigovodske vrednosti sredstev in dolgov organizacije na dan bilance stanja. Odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek se ne diskontirajo.

4.18. Pri denarnem izidu prevrednotovanje ne prihaja v poštev.

C. Opredelitev ključnih pojmov

4.19. V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

- a) **Področni odsek** je prepoznaven sestavni del organizacije, ki se ukvarja s posameznim proizvodom oziroma posamezno storitvijo ali s skupino sorodnih proizvodov oziroma

storitev; tveganja in donosi, ki se nanašajo nanj, se razlikujejo od tistih v drugih področnih odsekih.

- b) **Območni odsek** je prepoznaven sestavni del organizacije, ki se ukvarja s proizvodi oziroma storitvami v posebnem gospodarskem okolju; tveganja in donosi, ki se nanašajo nanj, se razlikujejo od tistih v drugih območnih odsekih.

Č. Pojasnili

- 4.20. Poslovni izid (dobiček ali izguba) iz poslovanja, prispevek za kritje in kosmati poslovni izid (kosmati dobiček ali kosmata izguba) iz celotnega poslovanja se lahko ugotavljajo tudi na količinsko enoto poslovnega učinka.
- 4.21. Celotni poslovni izid (celotni dobiček ali celotna izguba) skupaj z odhodki za obresti se ugotavlja tako, da se dobiček poveča oziroma izguba zmanjša za odhodke za obresti, kar je razširjeni celotni poslovni izid, ki bi ga organizacija dosegla, če ne bi bila financirana s posojili in krediti.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

- 4.22. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 19 – Vrste poslovnega izida in denarnega izida (2006).

Pravila skrbnega računovodenja 5 (2016)

RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKI PREDRAČUNI

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri sestavljanju računovodskih predračunov za zunanje in notranje potrebe. Obdelujejo:

- a) opredeljevanje predračunavanja in računovodskega predračunavanja;
- b) sestavljanje računovodskih predračunov po vrstah;
- c) sestavljanje računovodskih predračunov po namenih;
- č) vplivanje prevrednotovanja na računovodske predračune;
- d) hrambo računovodskih predračunov.

Ta pravila so povezana predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17, od 20 do 23 ter Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 3, 4, 6, 8 in 9.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje predračunavanja in računovodskega predračunavanja

- 5.1.** Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni in naravni (nedenarni) merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo denarno in v naravnih merskih enotah izražene podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih, stroških ter prejemkih in izdatkih.
- 5.2.** Računovodsko predračunavanje je treba razlikovati od finančnega predračunavanja, ki je povezano zgolj z načrtovanjem na finančnem področju nalog v organizaciji, to jenačrtovanjem denarnih tokov oziroma procesov in stanj, povezanih s poslovanjem, vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem); finančno predračunavanje prevzema in pogloblja le tisti del računovodskega predračunavanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja.
- 5.3.** Računovodsko predračunavanje, ki obravnava računovodske predračune, pomembne za organizacijo kot celoto in njena razmerja z drugimi, je sestavina finančnega računovodstva, računovodsko predračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske predračune na notranjem področju delovanja organizacije, pa sestavina stroškovnega računovodstva. Pri računovodskih predračunih zlasti stroškovnega računovodstva je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so pripravljeni neposredno za odločanje posloводства in obsegajo poleg denarnih tudi v naravnih merskih enotah izražene podatke oziroma informacije.
- 5.4.** Računovodsko predračunavanje je pomembno pri sestavljanju računovodskih predračunov tako za notranje kot tudi za zunanje uporabnike.

- 5.5.** Rezultat računovodskega predračunavanja so računovodski predračuni, praviloma v pisni obliki. Da bi bili čim zanesljivejši, morajo biti predmet računovodskega nadziranja in nadziranja računovodenja, da bi imeli čim večjo izrazno moč, pa predmet računovodskega analiziranja.
- 5.6.** Predložene računovodske predračune je treba razlikovati od sprejetih računovodskih predračunov. Prvi so podlaga za odločanje znotraj načrtovanja ali pripravljanja izvajanja kot odločitvenih področij in lahko ponujajo več možnosti, med katerimi se je treba odločiti, drugi pa kažejo sprejeto odločitev in so sodilo pri primerjavi z dosežki. Priporočena je izdelava predračunov na podlagi gibljivega predračunavanja, ko v predračunih, ki so sodilo pri primerjavi z dosežki (v obračunih), spremenljive stroške preračunamo na uresničen obseg dejavnosti. V takšnem primeru se poleg prvotnega predračuna pojavi še uresničenemu obsegu dejavnosti prilagojeni predračun.

b) Sestavljanje računovodskih predračunov po vrstah

- 5.7.** Računovodski predračuni se nanašajo na poslovne pojave in/ali njihove skupine ter na dele organizacije in/ali celotno organizacijo.
- 5.8.** Računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov se konča s predračunskimi kalkulacijami v zvezi s posameznim nabavnim, proizvodnim ali prodajnim poslom, poslovnim procesom, pa tudi s predračuni v zvezi s posameznim sredstvom, posamezno obveznostjo do njihovih virov, posamezno naložbo ali podobnim. Računovodsko predračunavanje skupin poslovnih pojavov se konča s predračunom prihodkov po njihovih vrstah, predračunom stroškov po njihovih vrstah, predračunom odhodkov po njihovih vrstah in predračunom poslovnega izida po njegovih vrstah, pa tudi predračunom prejemkov po njihovih vrstah in predračunom izdatkov po njihovih vrstah ter predračunom denarnih tokov po njihovih vrstah, to je glede na poslovanje, investiranje (naložbenje) in financiranje (vlaganje).
- Računovodsko predračunavanje zajema tako predračune v denarni merski enoti kot tudi predračune v naravnih merskih enotah, prilagojene posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom, na katere se nanašajo.
- 5.9.** Računovodsko predračunavanje za dele organizacije se konča z gibljivimi predračuni stroškov po stroškovnih mestih, predračuni stroškov po mestih odgovornosti, predračuni stroškov, odhodkov in prihodkov po področjih in območjih delovanja, predračuni poslovnega izida poslovnoizidnih enot, predračuni denarnih tokov po delih organizacije ter podobnimi predračuni.
- 5.10.** Računovodsko predračunavanje za celotno organizacijo se konča s predračunsko bilanco stanja, predračunskim izkazom poslovnega izida, predračunskim izkazom denarnih tokov in predračunskim izkazom gibanja kapitala. Lahko pa se konča tudi s podrobnimi predračuni za celotno organizacijo, na primer s predračuni državnih podpor, predračuni finančnih naložb, predračuni skupnih podvigov in tako naprej. Kot priloga k temeljnim predračunskim računovodskim izkazom se lahko dodajajo še drugi računovodski predračuni, vključno s takimi, ki tudi v naravno (nedenarno) izraženih merskih enotah pojasnjujejo načrtovane denarno izražene dosežke.
- 5.11.** Sestavna dela finančnega računovodstva sta računovodsko predračunavanje za celotno organizacijo iz PSR 5.10. ter računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz PSR 5.8., ki se nanašajo na razmerja z drugimi. Sestavna dela stroškovnega računovodstva sta računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz PSR 5.8., ki se nanašajo na notranje področje delovanja, ter računovodsko predračunavanje za dele organizacije iz PSR 5.9. Pri računovodskem predračunavanju je ne

glede na to, ali gre za predračunavanje v okviru stroškovnega računovodstva ali finančnega računovodstva, pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so računovodski predračuni pripravljani za odločanje posloводства ali lastnikov ter sestavljajo predračune v denarni merski enoti, lahko pa tudi v drugih merskih enotah, prilagojene posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom.

- 5.12.** Računovodski predračuni za celotno organizacijo iz PSR 5.10. in za dele organizacije iz PSR 5.9. se sestavljajo za poslovna leta, medletna obdobja in posebne potrebe. Računovodski predračuni za poslovne pojave in njihove skupine iz PSR 5.8. se sestavljajo za posebne potrebe; izjema so računovodski predračuni denarnih tokov po njegovih vrstah, ki se sestavljajo podobno kot računovodski predračuni za celotno organizacijo iz PSR 5.10.
- 5.13.** Pri vsakem računovodskem predračunu je treba jasno opredeliti poslovne predpostavke, na katerih je zasnovan, in način njihovega upoštevanja pri izračunavanju. Poslovne predpostavke so lahko gotove ali negotove, kar je treba označiti. Po potrebi se računovodskemu predračunu dodajo primerjalni računovodski podatki iz ustreznega računovodskega obračuna za preteklo obdobje ali drugi računovodski podatki.
- 5.14.** Računovodski predračuni morajo biti vsebinsko in metodološko usklajeni z istovrstnimi računovodskimi obračuni.

c) Sestavljanje računovodskih predračunov po namenih

- 5.15.** Računovodski predračuni se sestavljajo tako za notranje potrebe organizacije kot tudi za zunanje potrebe po informacijah o njej.
- 5.16.** Računovodski predračuni za zunanje potrebe se sestavljajo le na izrecno zahtevo predpisov ali kakega zunanjega financerja, na primer banke. Računovodsko predračunavanje za zunanje potrebe je lahko povezano z izbranimi predračunskimi kalkulacijami, večinoma pa s predračunskimi izkazi za celotno organizacijo, predračuni za posamezno naložbo, ali podrobnimi predračuni za celotno organizacijo, na primer v zvezi z državnimi podporami. V takšnih primerih se njihova vsebina, rok dokončanja in oblika prilagodijo zahtevam.
- 5.17.** Večina računovodskih predračunov se sestavlja le za notranje potrebe organizacije. V ustreznem aktu organizacije se določijo njihove vrste pa tudi njihove vsebine, oblike, metode sestavljanja, roki dokončanja in uporabniki, ki jim jih je treba predložiti.
- 5.18.** Rezultat računovodskega predračunavanja za notranje potrebe so računovodski predračuni poslovnih pojavov ali skupin poslovnih pojavov ter računovodski predračuni za dele organizacije ali organizacijo kot celoto. Dopolnjujejo jih pojasnila posameznih postavk, tako da skupaj z njimi sestavljajo predračunsko računovodsko poročilo.
- 5.19.** Predloženi računovodski predračuni za notranje potrebe morajo biti sestavljeni s potrebno skrbnostjo po sodobnih računovodskih metodah in na podlagi sodobnega pojmovanja stroškov, med katerimi so lahko tudi oportunitetni stroški (izgubljene koristi neizrabljene priložnosti). Če je pri odločanju na voljo več rešitev, je treba za vsako pripraviti ustrezne podatke oziroma predračune.

č) Vpliv prevrednotovanja na računovodske predračune

- 5.20.** Pri sestavljanju računovodskih predračunov se upoštevajo cene, veljavne v času, na katerega se računovodski predračuni nanašajo. To so dejanske cene v trenutku, na katerega se nanaša predračunska kalkulacija v zvezi s posameznim nabavnim, proizvodnim oziroma prodajnim poslom ali predračun v zvezi s posameznim sredstvom, obveznostjo do virov sredstev, naložbo in podobnim. Če se predračun nanaša na

dinamične gospodarske kategorije, na primer stroške ali prihodke, v nekem prihodnjem obdobju, se upoštevajo kot načrtovane cene tiste, ki jih je mogoče utemeljeno pričakovati kot povprečne v tistem obdobju. Če se predračun nanaša na statične gospodarske kategorije, na primer sredstva ali obveznosti do njihovih virov v predračunski bilanci stanja, v nekem prihodnjem trenutku, se upoštevajo predpostavke o cenah, ki jih je mogoče pričakovati v tistem trenutku.

- 5.21.** Prvotni predračun kot podlago za poslovno odločanje je treba prilagoditi spremembi cen, upoštevanih v prvotno izdelanem predračunu. V takšnem primeru se poleg prvotnega predračuna pojavi še prilagojeni predračun; razlika med njima izvira iz spremembe cen, upoštevanih v prvotno izdelanem predračunu.
- 5.22.** Sestavni del računovodskega predračunavanja je lahko tudi sestavljanje predračunov, ki upoštevajo prevrednotovanja posameznih gospodarskih kategorij ob utemeljenih predpostavkah, če so takšni predračuni pomembni za odločanje.

d) Hramba računovodskih predračunov

- 5.23.** Način in trajanje hrambe računovodskih predračunov opredeli organizacija v pravilniku o računovodstvu.

C. Opredelitev ključnih pojmov

- 5.24.** V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.
- a) Predračunska bilanca stanja** je dvostranski izkaz načrtovanih sredstev in obveznosti do njihovih virov na zadnji dan predračunskega obdobja.
 - b) Predračunski izkaz poslovnega izida** je izkaz za predračunsko obdobje načrtovanih prihodkov in odhodkov.
 - c) Predračunski izkaz denarnih tokov** je izkaz za predračunsko obdobje načrtovanih prejemkov (ali pritokov) in izdatkov (ali odtokov) skupaj z začetnim stanjem denarnih sredstev.
 - č) Predračunski izkaz gibanja kapitala** je izkaz načrtovanih povečanj in/ali zmanjšanj sestavin kapitala, to je vpoklicanega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička, prenesenega čistega poslovnega izida, čistega poslovnega izida poslovnega leta, revalorizacijskih rezerv in rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti v predračunskem obdobju.
 - d) Gibljivi predračun stroškov** je prikaz za predračunsko obdobje načrtovanih stroškov pri različnih možnih obsegi dejavnosti ob predpostavki, da se cene ne bodo spreminjale.
 - e) Mesto odgovornosti** je v stopenjskem organizacijskem ustroju organizacije mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali donosnost naložb. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni.

Č. Pojasnila

- 5.25.** Računovodsko predračunavanje je na namenskem in doslednem zbiranju, urejanju in obdelovanju podatkov zasnovano evidentiranje predvidenih bodisi posamič obravnavanih bodisi množinskih poslovnih procesov in stanj, ki so lahko izraženi v denarni ali naravni (nedenarni) merski enoti. Tisti, ki so izraženi v denarni merski enoti, omogočajo oblikovati sliko o celotnem predvidenem prihodnjem delovanju, tisti, ki so izraženi tudi v naravnih

merskih enotah, pa pojasnjujejo bodoče dosežke, izražene v denarni merski enoti. Računovodski predračuni kot rezultati računovodskega predračunavanja so med drugim podlaga za odločanje v okviru načrtovanja in pripravljanja izvajanja kot odločevalnih področij nalog.

- 5.26.** Predračunska bilanca stanja za zunanje potrebe se sestavi skladno s SRS 20, predračunski izkaz poslovnega izida skladno s SRS 21, predračunski izkaz denarnih tokov skladno s SRS 22, predračunski izkaz gibanja kapitala skladno s SRS 23, predračunske kalkulacije stroškov pa skladno s PSR 3. Za notranje potrebe se lahko uporabijo tudi drugačne oblike izkazov (npr. različne stopenjske in podobne), če je njihova informacijska vrednost za predvideni namen uporabe večja.
- 5.27.** Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki). Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki po posameznih vrstah proizvodov in/ali storitev. Poslovnoizidno mesto odgovornosti (dobičkovno mesto odgovornosti) je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom. Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo. Mesta odgovornosti je treba razlikovati od podobno poimenovanih mest kot gospodarskih enot.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

- 5.28.** Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 20 – Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni (2006).

Pravila skrbnega računovodenja 6 (2016)

RAČUNOVODSKO OBRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKI OBRAČUNI

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri sestavljanju računovodskih obračunov za zunanje in notranje potrebe. Obdelujejo:

- a) opredeljevanje obračunavanja in računovodskega obračunavanja;
- b) sestavljanje računovodskih obračunov po vrstah;
- c) sestavljanje računovodskih obračunov po namenih;
- č) vplivanje prevrednotovanja na računovodske obračune;
- d) hrambo računovodskih obračunov.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo in so povezana predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17, od 20 do 23 in Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 5, 8 in 9.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavje C), pojasnili (poglavje Č) in Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje obračunavanja in računovodskega obračunavanja

- 6.1.** Računovodsko obračunavanje je vrhnji del računovodenja, ki se ukvarja z obdelovanjem v denarni in naravni (nedenarni) merski enoti izraženih podatkov o uresničenih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih obračunov, ki zajemajo denarno izražene in druge podatke o uresničenih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih in stroških ter prejemkih in izdatkih.
- 6.2.** Računovodsko obračunavanje zajema celotno obračunavanje, ki je potrebno pri delovanju organizacije, saj so njegov predmet lahko tudi velikosti, ki jih ni mogoče izraziti v denarni merski enoti. Razlikovati ga je treba od finančnega obračunavanja, ki je povezano zgolj z obravnavanjem poslovanja na finančnem področju nalog v organizaciji, to je obravnavanjem denarnih tokov oziroma procesov in stanj, ki so povezani s poslovanjem, financiranjem in investiranjem; finančno obračunavanje prevzema in pogloblja le tisti del računovodskega obračunavanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja.
- 6.3.** Računovodsko obračunavanje, ki obravnava računovodske obračune, pomembne za celotno organizacijo in njena razmerja do drugih, je sestavina finančnega računovodstva, računovodsko obračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske obračune na notranjem področju delovanja organizacije, pa sestavina stroškovnega računovodstva. Pri računovodskih obračunih zlasti stroškovnega računovodstva je pomembna tudi njihova odločevalna vloga, kadar so pripravljeni neposredno za odločanje posloводства in obsegajo tudi v naravnih merskih enotah (nedenarno) izražene podatke oziroma informacije.
- 6.4.** Računovodsko obračunavanje je pomembno pri sestavljanju računovodskih obračunov tako za notranje kot tudi za zunanje uporabnike.

- 6.5. Rezultat računovodskega obračunavanja so računovodski obračuni, praviloma v pisni obliki. Da bi bili čim zanesljivejši, morajo biti predmet računovodskega nadziranja, da bi imeli čim večjo izrazno moč, pa predmet računovodskega analiziranja (proučevanja).
- 6.6. Predložene računovodske obračune je treba razlikovati od sprejetih računovodskih obračunov. Prvi so podlaga za odločanje, drugi pa kažejo sprejeto odločitev.

b) Sestavljanje računovodskih obračunov po vrstah

- 6.7. Računovodski obračuni se nanašajo na poslovne pojave in/ali njihove skupine ter na dele organizacije in/ali celotno organizacijo.
- 6.8. Računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov se konča z obračunskimi kalkulacijami v zvezi s posameznim nabavnim, proizvodnim ali prodajnim poslom, poslovnim procesom, pa tudi z obračuni v zvezi s posameznim sredstvom, posamezno obveznostjo do njihovih virov, posamezno naložbo in podobnim. Računovodsko obračunavanje skupin poslovnih pojavov se konča z obračunom prihodkov po njihovih vrstah, obračunom stroškov po njihovih vrstah, obračunom odhodkov po njihovih vrstah in obračunom poslovnega izida po njegovih vrstah, pa tudi obračunom prejemkov po njihovih vrstah in obračunom izdatkov po njihovih vrstah ter obračunom denarnih tokov po njihovih vrstah, to je glede na poslovanje, investiranje in financiranje.
- 6.9. Računovodsko obračunavanje za dele organizacije se konča z obračuni stroškov po stroškovnih mestih, obračuni stroškov po mestih odgovornosti, obračuni stroškov, odhodkov in prihodkov po področjih in območjih delovanja, obračuni poslovnega izida poslovnoizidnih enot, obračuni denarnih tokov po delih organizacije, z različnimi obračuni po kupcih ali skupinah kupcev ter s podobnimi obračuni, dopolnjenimi z obračuni, izraženimi v naravnih (nedenarnih) merskih enotah, ki pojasnjujejo velikost denarno izraženih kategorij.
- 6.10. Računovodsko obračunavanje za celotno organizacijo se konča z obračunsko bilanco stanja, obračunskim izkazom poslovnega izida, obračunskim izkazom denarnih tokov in obračunskim izkazom gibanja kapitala. Lahko pa se konča tudi s podrobnimi obračuni za celotno organizacijo, na primer z obračuni državnih podpor, obračuni finančnih naložb, obračuni skupnih podvigov in tako naprej. Kot priloga k temeljnim računovodskim izkazom, pripravljenim na podlagi knjigovodskih podatkov, se lahko dodajajo še drugi računovodski obračuni, vključno s takimi, ki v naravno (nedenarno) izraženih merskih enotah pojasnjujejo denarno izražene dosežke.
- 6.11. Sestavna dela finančnega računovodstva sta računovodsko obračunavanje za celotno organizacijo iz PSR 6.10. ter računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz PSR 6.8., ki se nanašajo na razmerja z drugimi. Sestavna dela stroškovnega računovodstva sta računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz PSR 6.8., ki se nanašajo na notranje področje delovanja, ter računovodsko obračunavanje za dele organizacije iz PSR 6.9. Pri računovodskem obračunavanju je ne glede na to, ali gre za obračunavanje v okviru stroškovnega računovodstva ali finančnega računovodstva, pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so računovodski predračuni pripravljeni za odločanje poslovodstva ali lastnikov ter sestavljajo obračune v denarni merski enoti in drugih merskih enotah, prilagojenih posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom.
- 6.12. Računovodski obračuni za celotno organizacijo iz PSR 6.10. in za dele organizacije iz PSR 6.9. se sestavljajo za poslovna leta, medletna obdobja in posebne potrebe. Računovodski obračuni za poslovne pojave in njihove skupine iz PSR 6.8. se sestavljajo za posebne

potrebe; izjema so računovodski obračuni denarnih tokov po vrstah, ki se sestavljajo podobno kot računovodski obračuni za celotno organizacijo iz PSR 6.10.

- 6.13. Računovodskim obračunom se po potrebi dodajajo računovodski podatki iz ustreznih računovodskih predračunov ali drugi primerjalni računovodski podatki.
- 6.14. Računovodski obračuni morajo biti vsebinsko in metodološko usklajeni z istovrstnimi računovodskimi predračuni.

c) Sestavljanje računovodskih obračunov po namenih

- 6.15. Računovodski obračuni se sestavljajo tako za notranje potrebe organizacije kot tudi za zunanje potrebe po informacijah o njej.
- 6.16. Računovodski obračuni za zunanje potrebe so zlasti tisti, ki sestavljajo letne ali medletne računovodske izkaze (bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala in pojasnila postavk v teh računovodskih izkazih); druge računovodske obračune za zunanje potrebe podrobneje določajo predpisi, ki jih uvajajo oziroma zahtevajo.
- 6.17. Večina računovodskih obračunov se sestavlja le za notranje potrebe organizacije. V ustreznem aktu organizacije se določijo njihove vrste pa tudi njihovi vsebine, oblike, načini in postopki sestavljanja, roki dokončanja in uporabniki, ki jim jih je treba predložiti.
- 6.18. Rezultat računovodskega obračunavanja za notranje potrebe so računovodski obračuni poslovnih pojavov ali skupin poslovnih pojavov ter računovodski obračuni za dele organizacije ali celotno organizacijo. Dopolnjujejo jih pojasnila posameznih postavk, ki so lahko izražena v denarnih ali naravnih (nedenarnih) merskih enotah, tako da skupaj z njimi sestavljajo obračunsko računovodsko poročilo.
- 6.19. Predloženi računovodski obračuni za notranje potrebe morajo biti sestavljeni s potrebno skrbnostjo, po sodobnih računovodskih metodah in na podlagi knjigovodskih podatkov, ki jih vsebujejo poslovne knjige ter izvirajo iz knjigovodskih listin in drugih evidenc v organizaciji.
- 6.20. Zakon določa, kateri računovodski obračuni za zunanje potrebe morajo biti revidirani in pri katerih organizacijah. Revidiranje drugih računovodskih obračunov je odvisno od odločitve organizacije.

č) Vpliv prevrednotovanja na računovodske obračune

- 6.21. Pri sestavljanju računovodskih obračunov se upoštevajo vsi prevrednotovalni popravki gospodarskih kategorij, ki jih obravnavajo Slovenski računovodski standardi.

d) Hramba računovodskih obračunov

- 6.22. Letni računovodski izkazi in končni obračuni plač ter izplačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač, se hranijo trajno, pomožni obračuni pa pet let po letu, na katero se nanašajo, če so podlaga za izračun ali odmero javnih dajatev (davkov, prispevkov ali taks), drugače pa dve leti. Letni obračuni se hranijo v izvirnikih.

C. Opredelitev ključnih pojmov

- 6.23. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.
 - a) **Obračunska bilanca stanja** je dvostranski izkaz uresničenih sredstev in obveznosti do njihovih virov na zadnji dan obračunskega obdobja.

- b) **Obračunski izkaz poslovnega izida** je izkaz v obračunskem obdobju uresničenih prihodkov in odhodkov.
- c) **Obračunski izkaz denarnih tokov** je izkaz v obračunskem obdobju uresničenih prejemkov (ali pritokov) in izdatkov (ali odtokov) skupaj z začetnim stanjem denarja.
- č) **Obračunski izkaz gibanja kapitala** je izkaz uresničenih povečanj in/ali zmanjšanj sestavin kapitala, to je vpoklicanega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička, prenesenega čistega poslovnega izida, čistega poslovnega izida poslovnega leta, revalorizacijskih rezerv in rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti v obračunskem obdobju.
- d) **Mesto odgovornosti** je v stopenjskem organizacijskem ustroju mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali donosnost naložb. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni.

Č. Pojasnila

- 6.24. Računovodsko obračunavanje je sestavni del celotnega računovodenja. Temelji na knjigovodenju ter drugih neknjigovodskih evidencah v denarni ali nedenarni merski enoti. Knjigovodenje je na popolnem zbiranju in uveljavljanju časovnega in stvarnega urejevanja podatkov zasnovano, olistinjeno in strogo formalno razvidovanje vseh že nastalih posamič obravnavanih poslovnih procesov in stanj, ki zaradi izražanja v denarni merski enoti omogoča oblikovanje slike o celotnem preteklem delovanju. Računovodski obračuni kot rezultati računovodskega obračunavanja so med drugim podlaga za odločanje znotraj nadziranja in pripravljanja izvajanja kot odločevalnih področij nalog.
- 6.25. Obračunska bilanca stanja se sestavi skladno s SRS 20, obračunski izkaz poslovnega izida skladno s SRS 21, obračunski izkaz denarnih tokov skladno s SRS 22, obračunski izkaz gibanja kapitala skladno s SRS 23, obračunske kalkulacije stroškov pa skladno s PSR 3.
- 6.26. Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki). Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z uresničenimi prihodki po posameznih vrstah proizvodov in/ali storitev. Poslovnoizidno (dobičkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z uresničenim poslovnim izidom. Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z uresničenim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z uresničeno donosnostjo. Mesta odgovornosti je treba razlikovati od podobno poimenovanih mest kot gospodarskih enot.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

- 6.27. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu. Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 23 – Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni (2006).

Pravila skrbnega računovodenja 7 (2016)

RAČUNOVODSKO NADZIRANJE

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri nadziranju znotraj računovodenja. Obdelujejo:

- a) opredeljevanje računovodskega nadziranja;
- b) organizacijske predpostavke za računovodsko nadziranje;
- c) izbiranje sodil in metod za računovodsko nadziranje;
- č) računovodsko kontroliranje podatkov.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo ter so povezana s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 20 do 23 in Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 1, 2, 5, 6 in 8 do 10.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje računovodskega nadziranja

- 7.1.** Računovodsko nadziranje je računovodsko presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri računovodskih podatkih, ki obstajajo v okviru knjigovodenja, računovodskega predračunavanja in računovodskega analiziranja. Povečuje zanesljivost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje poslovanja in dosežke pri delovanju, ter daje podlage za njihove izboljšave. Namen računovodskega nadziranja je doseganje računovodskih ciljev, med katerimi so upoštevanje računovodskih usmeritev in postopkov, varovanje razpoložljivih sredstev ter pripravljanje zanesljivih računovodskih poročil. Je del celotnega nadziranja obravnavanja podatkov in del celotnega računovodstva.
- 7.2.** Računovodsko nadziranje je sestavina finančnega računovodenja, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotne organizacije ali njenih razmerij z drugimi, sestavina stroškovnega računovodenja, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja, in sestavina poslovnega računovodenja, kadar obravnava informacije za odločanje.
- 7.3.** Računovodsko nadziranje je pomembno, kadar so njegov predmet računovodski podatki oziroma računovodske informacije za notranje potrebe, pa tudi, kadar so njegov predmet računovodske informacije za zunanje potrebe. Računovodsko nadziranje se izvaja kot računovodsko kontroliranje podatkov ob njihovem vnosu in med obdelovanjem.

b) Organizacijske predpostavke za računovodsko nadziranje

- 7.4.** Naloge v izvajalnem sestavu morajo biti ločene od nalog v informacijskem sestavu. To omogoča večjo zanesljivost podatkov, ki vstopajo v računovodenje, ter preprečuje njihovo potvarjanje zaradi posebnih interesov izvajalcev poslovanja. Na primer, skladiščnik materiala ne sme biti tudi knjigovodja materiala, blagajnik ne finančni knjigovodja, finančni vodja pa

ne računovodja. Neodvisnost računovodenja od interesov pri izvajanju poslovanja omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

- 7.5.** Naloge v odločevalnem sestavu morajo biti ločene od nalog v informacijskem sestavu. To omogoča večjo zanesljivost informacij, ki izstopajo iz računovodenja, ter preprečuje njihovo potvarjanje zaradi posebnih interesov tistih, ki so odgovorni za izvajanje poslovanja. Na primer, član posloводства ne sme biti tudi računovodja. Neodvisnost računovodenja od interesov pri odločanju omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.
- 7.6.** Naloge morajo biti v izvajalnem sestavu, a tudi v odločevalnem sestavu in informacijskem sestavu tako razčlenjene, da se osebe, zaporedno vključene v delovanje, medsebojno nadzirajo že znotraj njih. Na primer, na vsakem izvajalnem področju nalog nadrejeni nadzira podrejenega. Medsebojno nadziranje na vsakem področju nalog omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.
- 7.7.** Glede na vsebino je treba razlikovati nalog za izvajanje poslovnega dogodka od knjigovodske listine, ki dokazuje izvedbo poslovnega dogodka. Pogoj za nastanek knjigovodske listine je nalog, ki odobri poslovni dogodek. Tako se tudi akti, povezani z odločanjem, razlikujejo od aktov, povezanih s poročanjem o tistem, kar se je zgodilo in se lahko razlikuje od tistega, kar naj bi se zgodilo. Vsebinsko razlikovanje nalogov od knjigovodskih listin omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.
- 7.8.** Glede na vsebino je treba razlikovati knjigovodsko listino, ki dokazuje izvedbo poslovnega dogodka, od naloga za knjiženje, ki določa ureditev ustreznih računovodskih podatkov v poslovnih knjigah. Pogoj za nastanek naloga za knjiženje je knjigovodska listina, ki pojasnjuje vsebino poslovnega dogodka. Tako se tudi akti, povezani s poročanjem o tistem, kar se je zgodilo, razlikujejo od aktov, ki določajo način knjiženja. Vsebinsko razlikovanje knjigovodskih listin od nalogov za knjiženje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.
- 7.9.** Knjigovodske listine kot dokazno sredstvo se izpolnjujejo po načelu razbremenjevanja; vse podatke na njih izpisujejo tisti, ki se na njihovi podlagi razbremenjujejo, potrjujejo pa tisti, ki se na njihovi podlagi obremenjujejo. Na njih je treba vedno potrditi odgovornost v zvezi z njimi. Vsebinsko razlikovanje obeh vlog pri nastajanju knjigovodskih listin omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.
- 7.10.** Začetno presojanje, kako se odločanje in izvajanje kažeta v računovodskih podatkih in njihovem obdelovanju, je najprej del računovodskega kontroliranja. Kjer je mogoče, se z njim ukvarja oddelek v računovodstvu, ki je organizacijsko ločen od oddelka za knjigovodenje in oddelka za računovodsko predračunavanje. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.
- 7.11.** Dodatno presojanje, kako se odločanje in izvajanje kažeta v računovodskih podatkih in njihovem obdelovanju, pa tudi preverjanje računovodskega kontroliranja sta po potrebi del notranjega revidiranja računovodenja. Računovodsko kontroliranje mora biti organizacijsko ločeno od notranjega revidiranja računovodenja. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.
- 7.12.** Drugo dodatno presojanje računovodskih podatkov pa tudi računovodskega kontroliranja je po potrebi del zunanega revidiranja računovodenja. Z njim se ukvarjajo službe ali organizacije zunaj organizacije, katere računovodenje je predmet nadziranja računovodenja. Takšno ločevanje omogoča zanesljivejše računovodske podatke in računovodske informacije.

- 7.13.** Tudi pri računalniškem izvajanju računovodenja v organizaciji morajo biti procesi izvajani tako, da omogočajo izvedbo računovodskega nadziranja in organizacijske predpostavke zanj; pri tem se zahteve vsebinsko ne spreminjajo. Ne glede na tehnično izvedbo je treba omogočati zanesljive računovodske podatke in računovodske informacije.
- 7.14.** Zanesljivost računovodskih podatkov, ki vstopajo v računovodenje, in računovodskih informacij, ki izstopajo iz njega, je v marsičem odvisna od lastnosti tistih, ki sodelujejo pri njihovem nastajanju. Zahteva po neoporečnosti velja še posebej za tiste, ki izvajajo računovodsko nadziranje ter s tem prispevajo k pravilnosti računovodskih podatkov in računovodskih informacij.
- 7.15.** Zanesljivost je treba preverjati pri računovodskem nadziranju v sklopu vseh sestavin in dejavnosti računovodenja.

c) Izbiranje sodil in metod za računovodsko nadziranje

- 7.16.** Računovodsko nadziranje je ugotavljanje pravilnosti in začetna stopnja odpravljanja nepravilnosti na obravnavanem področju. Pravilnost je mogoče presoditi le po natančno opredeljenih sodilih, to je na primerni podlagi za presojo ali sodbo o čem. Računovodsko nadziranje se izvaja po določenih postopkih. Da se zagotovi pravilna izvedba računovodskega nadziranja in kar največja verjetnost, da bo doseglo svoj namen, je treba uporabljati preizkušene in ustaljene metode. Sodila in metode so lahko predpisane ali pa dogovorjene v stroki ali organizaciji.
- 7.17.** Strokovne norme zahtevajo, da vsaka organizacija zagotovi računovodsko kontroliranje podatkov; način njegovega izvajanja določa notranji akt organizacije.
- 7.18.** Temeljno sodilo pri računovodskem nadziranju so predpisi in računovodski standardi, ki vsebinsko opredeljujejo ustrezne gospodarske kategorije. Sledijo jim lahko podrobnejše določbe v organizaciji.
- 7.19.** Temeljne metode računovodskega nadziranja določajo Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, organizacija pa mora sama prepoznati tveganja, povezana z računovodenjem, in jih ustrezno upravljati, da bi zagotavljala doseganje računovodskih ciljev.

č) Računovodsko kontroliranje podatkov

- 7.20.** Računovodsko kontroliranje podatkov je sprotno presojanje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Z njim se ukvarja računovodstvo organizacije, kjer se sprejemajo knjigovodske listine, vodijo poslovne knjige, sestavljajo računovodski obračuni in računovodski predračuni ali izvaja računovodsko analiziranje in seznanjanje uporabnikov z računovodskimi informacijami.

Organizacija mora določiti tiste osebe v organizaciji, ki so odgovorne za računovodsko kontroliranje podatkov.

- 7.21.** Računovodsko kontroliranje podatkov omogoča:
- zagotavljanje njihove zanesljivosti;
 - spremljanje skladnosti olistinjenih poslovnih dogodkov z ustreznimi nalogi in poslovodskimi odločitvami ter s pravnim okvirom delovanja;
 - spremljanje uresničevanja odgovornosti v zvezi s sredstvi in njihovim varovanjem pred izgubami, krajo, neučinkovito uporabo in izdajo poslovnih skrivnosti pa tudi v zvezi z obveznostmi, stroški in prihodki;
 - ugotavljanje usklajenosti predstavljanja računovodskih podatkov in računovodskih informacij s predpisi, z računovodskimi standardi in/ali akti organizacije.

- 7.22.** Med ukrepi za preverjanje zanesljivosti obračunskih podatkov je tudi popis (inventura) sredstev in dolgov, s katerim je treba uskladiti podatke, da bi ustrezali dejanskemu stanju. Promet v glavni knjigi in dnevniku ter stanje v glavni knjigi in pomožnih poslovnih knjigah se uskladi pred sestavitvijo letnih obračunov in popisom. Stanje sredstev in dolgov po poslovnih knjigah se najmanj enkrat na leto uskladi z dejanskim stanjem, ugotovljenem pri popisu.

Organizacija praviloma popiše sredstva in dolgove na koncu ali čim bliže koncu poslovnega leta. Lahko sklene, da se knjige, filmi, fotografije, arhivsko gradivo, kulturni spomeniki, predmeti muzejske vrednosti, likovne umetnine ter predmeti, ki so posebej zavarovani kot naravne in druge znamenitosti, ne popisujejo vsako leto, vendar obdobje med zaporednima popisoma ne sme biti daljše od petih let. Organizacija lahko določi, katera sredstva se popisujejo tudi med letom.

- 7.23.** Zanesljivost predračunskih podatkov se preverja s presojanjem odmikov uresničenih velikosti od načrtovanih. Pri tem se pokažejo poleg pomanjkljivosti izvajanja tudi pomanjkljivosti načrtovanja, to pa omogoča njuno izboljšanje.
- 7.24.** Računovodsko kontroliranje računalniško obravnavanih podatkov se razlikuje od tovrstnega kontroliranja ročno obravnavanih podatkov. Zato je treba zagotoviti postopke kontroliranja, ki poleg sprotnega preverjanja podatkov zagotavljajo tudi celovit vpogled v njihovo obravnavanje in prikazovanje.

C. Opredelitev ključnih pojmov

- 7.25.** V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.
- a) Nadziranje kot odločevalno področje nalog** je presojanje pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanja z zornega kota tistih, ki odločajo, pa tudi odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti.
 - b) Nadziranje kot sestavni del temeljnih poslovnih področij nalog** je presojanje pravilnosti izvajanja z zornega kota tistih, ki odločajo, pa tudi odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti.
 - c) Nadziranje kot informacijsko področje nalog** je presojanje pravilnosti pri oblikovanju podatkov in njihovem spreminjanju v informacije pa tudi odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti ali dajanje pobud zanj.
 - č) Računovodsko nadziranje** je sprotno preverjanje računovodskih podatkov in informacij ter sestavni del računovodenja in nadziranja kot sestavine informacijskega področja nalog. Izvaja se znotraj računovodstva organizacije. Treba ga je ločiti od nadziranja računovodenja.
 - d) Kontroliranje** je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano nadziranje; z njim se ukvarjajo v nadzirano poslovanje organizacijsko vključeni in po načelu stalnosti delujoči organi.
 - e) Nadziranje računovodenja** je nadziranje, katerega predmet je računovodenje. Izvajajo ga osebe, ki niso zaposlene v računovodski službi, največkrat pa tudi ne v organizaciji, katere računovodenje je predmet nadziranja. Običajno se izvaja v obliki notranjega ali zunanjega revidiranja.
 - f) Notranje revidiranje** je neodvisna in nepristranska dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, zasnovana za dodajanje vrednosti in izboljševanje delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s sistematičnim in metodičnim

ocenjevanjem in izboljševanjem uspešnosti upravljanja tveganj, kontrolnih postopkov in upravljanja organizacije.

- g) Zunanje revidiranje** pomeni revidiranje računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike.

Č. Pojasnila

- 7.26.** Ureditve notranjega nadziranja v organizaciji zajema nadziranje kot odločevalno področje nalog, nadziranje kot sestavni del temeljnih poslovnih ali izvajalnih področij nalog in nadziranje kot informacijsko področje nalog. Računovodsko nadziranje je samo del celotne ureditve notranjega nadziranja in samo del nadziranja kot informacijskega področja nalog.

Zanesljive računovodske informacije so pogoj za opredeljevanje ciljev in nadziranje delovanja organizacije kot celote. Zanesljive informacije za posamezna področja so nujne tudi pri neposrednem izvajanju na izvajalnih področjih nalog. Računovodske listine se izdajajo na izvajalnih področjih nalog in izkazujejo tamkajšnje poslovne dogodke. Kakovost teh listin močno vpliva na kakovost računovodskih podatkov in informacij, obenem pa priča o kakovosti dela na izvajalnih področjih nalog glede na upoštevanje poslovnih odločitev.

Razmejitev med nadziranjem kot odločevalnim področjem nalog, kot izvajalnim področjem nalog in kot informacijskim področjem nalog se ne ujema natančno z razdelitvijo nadziranih področij, temveč je opredeljena z razdelitvijo pristojnosti oziroma odločanja v zvezi s popravljivimi ukrepi. Po tem sodilu računovodsko nadziranje vodi k odločanju o preprečevanju in odpravljanju napak pri računovodskih postopkih ali upoštevanju računovodstvu predpisanih ustreznih sodil. Izvajalno nadziranje vodi k odločanju o preprečevanju in odpravljanju napak na kateremkoli izvajalnem področju nalog glede na zanj postavljena sodila. Odločevalno nadziranje pa je tisto, ki vodi k odločanju o stališčih, mnenjih in predlogih glede ustreznosti tako poslovne politike in računovodskih usmeritev kot tudi učinkovitosti računovodske in izvajalne ureditve pa tudi celotne ureditve notranjega nadziranja ter sprejema popravljalne odločitve glede na to, na katero področje poslovanja se nanašajo.

- 7.27.** Ločenost in razčlenjenost nalog v izvajalnem, informacijskem in odločevalnem sestavu sta med drugim odvisni tudi od velikosti organizacije; v mikro, majhnih in nekaterih srednjih organizacijah ločenost, kot jo zahtevajo PSR 7.4. do PSR 7.6., ni niti možna niti smiselna.

- 7.28.** Notranje računovodsko kontroliranje je učinkovito, če je zasnovano na načelih resničnosti, razdelitve nalog, kontroliranja izvajanja poslov, sprotnosti razvidov, usklajenosti stanja po poslovnih knjigah in dejanskega stanja, ločenosti knjigovodenja od izvajanja poslov, strokovnosti ter neodvisnosti in gospodarnosti.

Načelo resničnosti zahteva, da se pred oblikovanjem mnenja ugotovi dejansko stanje opazovane kategorije; pri tem je dejansko stanje tisto, ki ga je mogoče podkrepiti z verodostojnimi listinami.

Načelo razdelitve nalog zahteva organiziranje dela, ki posamezniku ne dopušča, da bi sam opravil posel od začetka do konca.

Načelo kontroliranja izvajanja poslov zahteva kontroliranje izvajanja poslov na vsaki stopnji, da bi se morebitne napake hitreje odkrile in s tem zmanjšale škodljive posledice.

Načelo sprotnosti razvidov zahteva takojšnje vpisovanje poslovnih dogodkov v poslovne knjige, kajti le taki podatki omogočajo pravočasno nadziranje in čim zgodnejše odkrivanje morebitnih napak.

Načelo usklajenosti stanja po poslovnih knjigah in dejanskega stanja spravlja računovodske podatke v stvarne okvire, s čimer pridobivajo posebno kakovost.

Načelo ločenosti knjigovodenja od izvajanja poslov zahteva, da podatkov o poslih ne sme obravnavati samo oseba, ki te posle opravlja.

Načelo strokovnosti zahteva, da se sme računovodenje zaupati zgolj osebi, ki je strokovno usposobljena, kar je najpomembnejši pogoj za zanesljivost računovodskih podatkov in informacij.

Načelo neodvisnosti zahteva, da izvajalci računovodskega nadziranja niso odvisni od tistih, katerih delo nadzirajo.

Načelo gospodarnosti zahteva, da z nadziranjem doseženi učinki ne smejo biti manjši od stroškov, ki pri tem nastajajo; tega seveda ni mogoče natančno ugotoviti, lahko pa se oceni na podlagi proučevanja.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

7.29. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 28 – Računovodsko nadziranje in nadziranje računovodenja (2006).

Pravila skrbnega računovodenja 8 (2016)

RAČUNOVODSKO ANALIZIRANJE

A. Uvod

Ta pravila skrbnega računovodenja (PSR) se uporabljajo pri analiziranju računovodskih podatkov in oblikovanju računovodskih informacij kot podlage za odločanje. Obdelujejo:

- a) opredeljevanje računovodskega analiziranja;
- b) ugotavljanje vsebine pojavov pri računovodskem analiziranju;
- c) ugotavljanje vplivov na obračune in predračune pri računovodskem analiziranju;
- č) analiziranje odmikov računovodskih podatkov od sodil;
- d) izbiranje računovodskih kazalcev izmed računovodskih podatkov;
- e) oblikovanje računovodskih kazalnikov na podlagi računovodskih podatkov;
- f) povezovanje delnih spoznanj na podlagi računovodskih kazalnikov.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo ter so povezana tudi s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 20 do 23 in Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 4 do 6 in 9.

Ta pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje računovodskega analiziranja

- 8.1.** Računovodsko analiziranje (proučevanje) je računovodsko presojanje kakovosti pojavov in računovodskih podatkov o njih; obsega analiziranje, ki je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje kakovost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje in dosežke pri delovanju ter podlage za izboljšavo procesov in stanj.
- 8.2.** Računovodsko analiziranje je del analiziranja celotnega delovanja organizacije.
- 8.3.** Računovodsko analiziranje je sestavina finančnega računovodstva, kadar obravnava računovodske podatke, pomembne za prikazovanje organizacije kot celote ali njenih razmerij z drugimi, in sestavina stroškovnega računovodstva, kadar obravnava računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja. Ne glede na to, ali gre za analiziranje v okviru stroškovnega ali finančnega računovodstva, je treba pri analiziranju, pomembnem za odločanje posloводства (ali lastnikov), upoštevati tudi njegovo poslovodno (odločevalno) vlogo.
- 8.4.** Računovodsko analiziranje je del drugih sestavin računovodenja ali pa jih dopolnjuje; v zadnjem primeru so rezultat računovodskega analiziranja pisne ali ustne računovodske analize (analitska poročila).

b) Ugotavljanje vsebine pojavov pri računovodskem analiziranju

- 8.5.** Sodobno računovodenje zahteva dajanje prednosti vsebini pred obliko. Preden se začnejo podatki iz knjigovodskih listin računovodsko analizirati, je treba proučiti vsebino ustreznih pojavov in se ne zadovoljiti zgolj z njihovo pojavno obliko.

- 8.6.** Sestavljanje analitskih poročil je treba čim bolj prilagoditi potrebam po informacijah. Da bi poročila imela visoko izrazno moč, pa morajo biti sestavljena tako, da predstavljajo pojave resnično in pošteno; v ta namen računovodsko analiziranje usmerjajo tako potrebe uporabnikov računovodskih informacij kot tudi vsebina (ne zgolj pojavna oblika) pojavov, o katerih se poroča. Zato je pred začetkom vsake analize potreben kritični vsebinski pregled podatkov in informacij, ki so predmet analiziranja. To pomeni, da je treba glede na namen analize računovodske podatke po potrebi tudi ustrezno prilagoditi (npr. obravnavanje prednostnih delnic kot lastniškega kapitala ali dolga) ali prečistiti (na primer izločiti neobičajne prihodke ali odhodke).
- 8.7.** Sestavljanje analitskih poročil za potrebe posloводства je zasnovano na vnaprejšnji podrobni proučitvi problema, na katerega se nanašajo, možnih rešitev tega problema, prednosti in pomanjkljivosti vsake od možnih rešitev ter načina oblikovanja računovodskih informacij, ki so podlaga za ustrezno odločitev. Takšno računovodsko analiziranje upošteva poslovodno vlogo računovodstva in se širi tudi na druga področja.

c) Ugotavljanje vplivov na obračune in predračune pri računovodskem analiziranju

- 8.8.** Računovodski obračuni in računovodski predračuni izhajajo iz predpostavk o obsegu delovanja, količini, potroških, cenah in drugem. Če se računovodski predračuni kot sodilo uporabljajo v okoliščinah, v katerih kake predpostavke ne veljajo več, vsebujejo pomembno napačne informacije in zato niso primerni za obravnavo v računovodski analizi. Take računovodske predračune je treba pred obravnavo ustrezno prilagoditi predpostavkam, ki veljajo v okoliščinah, za katere so sestavljeni računovodski obračuni.
- 8.9.** Pri računovodskem analiziranju je treba dosledno upoštevati predvsem delovanje spremenljivih in stalnih stroškov ob spremenjenem obsegu dejavnosti ter spremenljivost cen, šele na tej podlagi pa oblikovati ustrezna sodila. Posebno pozornost zahteva dejstvo, da spremenljivi stroški niso nujno sorazmerni, da stalni stroški niso nujno neomejeno stalni in da prihodki niso nujno sorazmerni.
- 8.10.** Pri računovodskem analiziranju je treba uporabljati tudi ustrezne matematične in statistične metode.

č) Analiziranje odmkov računovodskih podatkov od sodil

- 8.11.** Analiziranje odmkov uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni, od sodil upošteva razloge za nastajanje teh odmkov; na tem je zasnovano njihovo presojanjemožnih rešitev in predlaganje ukrepov. Ta pravila obravnavajo le metodiko ugotavljanja odmkov dosežkov od sodil zaradi neustreznosti dosežkov ali neustreznosti sodil.
- 8.12.** Sodila za presojanje dosežkov in ugotavljanje razlik med njimi v finančnem računovodstvu se razlikujejo od tistih v stroškovnem računovodstvu, v obeh primerih pa so postopki analiziranja odmkov ustaljeni. Če se zaradi neposrednih potreb posloводства zahteva posebno analiziranje, se je mogoče opirati na splošne rešitve analiziranja v finančnem računovodstvu ali stroškovnem računovodstvu ter jih prilagoditi potrebam.
- 8.13.** V finančnem računovodstvu se uresničene velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni, presojuje glede na načrtovane velikosti iste vrste, ki jih vsebujejo ustrezni računovodski predračuni v isti organizaciji, ali glede na uresničene velikosti iste vrste, ki jih vsebujejo ustrezni računovodski obračuni za prejšnje obdobje v isti organizaciji. Razčlenjevanje odmkov od uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni v obravnavani organizaciji, od uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni v kaki drugi organizaciji, praviloma ni možno, ker podatki niso na voljo. Predmet analiziranja so zlasti

razlike pri stroških, odhodkih in prihodkih nekaterih vrst, ki vplivajo na poslovni izid v obdobju; pri tem se sodila praviloma nanašajo na obseg delovanja, ki se razlikuje od uresničenega, sodila pa tudi niso izkazana na ustreznih kontih.

- 8.14.** V stroškovnem računovodstvu se razčlenjujejo odmiki uresničenih stroškov obračunskega obdobja od standardnih stroškov uresničenega obsega dejavnosti v istem obdobju in isti organizaciji; sodila se vedno nanašajo na uresničeni obseg delovanja in so tudi izkazana na ustreznih kontih. Glede na razloge zanje se lahko analizirajo tudi odmiki podatkov v obračunski kalkulaciji od podatkov v predračunski kalkulaciji, ki se nanašajo na enoto poslovnega učinka.
- 8.15.** Odmik uresničenega poslovnega izida od načrtovanega se pojasnjuje z odmikom uresničenih prihodkov od načrtovanih, uresničenih stalnih stroškov od načrtovanih, uresničenih neposrednih stroškov posameznih vrst od načrtovanih, uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od načrtovanih, uresničenih posrednih stalnih stroškov od načrtovanih pa tudi uresničene vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje od načrtovane; tako se posredno ugotovi odmik uresničenih odhodkov od načrtovanih in pojasnijo odmiki pri poslovnem izidu.
- 8.16.** Odmik uresničenih prihodkov od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe obsega dejavnosti in del zaradi spremembe prodajnih cen; pri prvem je koristno upoštevati tudi spremembo sestava dejavnosti. Odmik uresničenih neposrednih stroškov posameznih vrst od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe potroškov na količinske enote poslovnih učinkov posameznih vrst, del zaradi spremembe nabavnih cen prvin posameznih vrst in del zaradi spremembe količin poslovnih učinkov posameznih vrst. Odmik uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe potroškov na enoto obsega dejavnosti, del zaradi spremembe nabavnih cen prvin posameznih vrst in del zaradi spremembe količin poslovnih učinkov posameznih vrst. Odmik uresničenih posrednih stalnih stroškov od načrtovanih se razčleni na del zaradi spremembe potroškov v obračunskem obdobju in del zaradi spremembe nabavnih cen prvin posameznih vrst. Odmik uresničene vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje od načrtovane se razčleni na del zaradi spremembe količin v zalogi in del zaradi spremembe stroškov, ki se zadržujejo v zalogah. Za potrebe zunanjega poročanja je pojasnjevanje razlik omejeno zgolj na splošne povzetke; zahteva se le, če je to posebej predpisano. Podrobnosti analiziranja pri notranjem poročanju so odvisne od potreb v organizaciji.
- 8.17.** Odmik uresničenega poslovnega izida v obravnavanem obdobju od uresničenega poslovnega izida v prejšnjem obdobju se pojasnjuje, kot določa PSR 8.13., le da se namesto načrtovanih velikosti za obravnavano obdobje upoštevajo uresničene velikosti v prejšnjem obdobju.
- 8.18.** Odmik uresničenih stroškov od standardnih za obseg dejavnosti, uresničen v obravnavanem obdobju, se pojasni z odmikom uresničenih neposrednih stroškov materiala od standardnih neposrednih stroškov materiala za uresničeni obseg dejavnosti, uresničenih neposrednih stroškov dela od standardnih neposrednih stroškov dela za uresničeni obseg dejavnosti, uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od standardnih posrednih spremenljivih stroškov za uresničeni obseg dejavnosti in uresničenih posrednih stalnih stroškov od standardnih posrednih stalnih stroškov za uresničeni obseg dejavnosti.
- 8.19.** Odmik uresničenih neposrednih stroškov materiala od standardnih neposrednih stroškov materiala za uresničeni obseg dejavnosti se razčleni na odmik zaradi spremembe potroškov na količinske enote posameznih vrst poslovnih učinkov in odmik zaradi

spremembe nabavnih cen posameznih prvin. Odmik uresničenih neposrednih stroškov dela od standardnih neposrednih stroškov dela za uresničeni obseg dejavnosti se razčleni na odmik zaradi spremembe potroškov dela na količinske enote posameznih vrst poslovnih učinkov in odmik zaradi spremembe postavk na časovno enoto dela. Odmik uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od standardnih posrednih spremenljivih stroškov za uresničeni obseg dejavnosti se razčleni na odmik zaradi spremembe osnove za prevzem teh stroškov in odmik zaradi spremembe količnika dodatka teh stroškov. Odmik uresničenih posrednih stalnih stroškov od standardnih posrednih stalnih stroškov pa se razčleni na odmik zaradi spremembe osnove za prevzem teh stroškov in odmik zaradi spremembe količnika dodatka teh stroškov. Odmik pri posrednih stroških kot celoti je mogoče razčleniti tudi na skupno predračunsko razliko, ki se pojavi zaradi spremembe potroškov in cen, učinkovitostno razliko, ki se pojavi pri spremenljivem delu teh stroškov zaradi spremembe učinkovitosti neposrednega dela, s katerim so povezani, ter aktivnostnorazliko, ki se pojavi pri stalnem delu teh stroškov zaradi spremembe obsega dejavnosti. Za zunanje potrebe se takšno razčlenjevanje ne zahteva. Podrobnosti razčlenjevanja za notranje potrebe pa so odvisne od opredeljenih potreb in možnosti v organizaciji.

- 8.20.** Organizacija izdela metodiko razčlenjevanja odnikov samostojno glede na posebnosti svojega poslovanja in objektivne možnosti merjenja.

d) Izbiranje računovodskih kazalcev izmed računovodskih podatkov

- 8.21.** Računovodski kazalci so absolutna števila, ki se nanašajo na posamezne statične ali dinamične oziroma iz njih izpeljane gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki, na primer sredstva, osnovni kapital, prihodki, poslovni izid iz poslovanja, denarni izid iz poslovanja, dobiček, izguba, prodajna cena enote, lastna cena enote in tako naprej. Njihova izrazna moč je pojasnjevanje določenega pojava. Ti kazalci kažejo obračunsko (v določenem obdobju uresničeno) ali predračunsko (načrtovano) vrednost gospodarskih kategorij oziroma iz njih izpeljanih kazalcev.

- 8.22.** Računovodske kazalce za notranje potrebe izbere organizacija sama.

e) Oblikovanje računovodskih kazalnikov na podlagi računovodskih podatkov

- 8.23.** Računovodski kazalniki so relativna števila, ki se nanašajo na gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki. Lahko so deleži (stopnje udeležbe), koeficienti ali indeksi. Dobijo se s primerjavo dveh kategorij.

- 8.24.** Računovodske kazalnike za notranje potrebe izbere organizacija sama glede na posebnosti svojega poslovanja in objektivne možnosti merjenja, obvezne računovodske kazalnike v zvezi s pripravo letnega računovodskega poročila pa določajo predpisi.

Ta pravila navajajo temeljne računovodske kazalnike po posameznih področjih računovodskega analiziranja.

- 8.25.** Glede na izhodišče v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida ter glede na potrebe po različnih načinih presojanja poslovanja organizacije se računovodski kazalniki skupinijo kot kazalniki financiranja, kazalniki investiranja (naložbenja), kazalniki vodoravne finančne sestave, kazalniki obračanja, kazalniki gospodarnosti, kazalniki donosnosti, kazalniki dodane vrednosti in kazalniki denarnega izida.

- 8.26.** Temeljni kazalniki financiranja

a) delež lastniškega financiranja

- $$\frac{\text{kapital}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$
- b) delež dolžniškega financiranja**
- $$\frac{\text{dolgovi}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$
- c) delež dolgoročnega financiranja**
- $$\frac{\text{kapital} + \text{dolgoročni dolgovi} + \text{rezervacije} + \text{dolgoročne pasivne časovne razmejitve}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$
- č) delež kratkoročnega financiranja**
- $$\frac{\text{kratkoročni dolgovi} + \text{kratkoročne pasivne časovne razmejitve}}{\text{obveznosti do virov sredstev}}$$
- d) koeficient dolgovno-kapitalskega razmerja**
- $$\frac{\text{finančni dolgovi}}{\text{kapital}}$$

8.27. Temeljni kazalniki investiranja

- a) delež osnovnih sredstev v sredstvih**
- $$\frac{\text{osnovna sredstva (po knjigovodski vrednosti)}}{\text{sredstva}}$$
- b) delež obratnih sredstev v sredstvih**
- $$\frac{\text{obratna sredstva} + \text{kratkoročne aktivne časovne razmejitve}}{\text{sredstva}}$$
- c) delež finančnih naložb v sredstvih**
- $$\frac{\text{dolgoročne finančne naložbe} + \text{kratkoročne finančne naložbe} + \text{naložbene nepremičnine}}{\text{sredstva}}$$
- č) delež dolgoročnih sredstev v sredstvih**
- $$\frac{\text{osnovna sredstva} + \text{dolgoročne aktivne časovne razmejitve} + \text{naložbene nepremičnine} + \text{dolgoročne finančne naložbe} + \text{dolgoročne poslovne terjatve}}{\text{sredstva}}$$
- d) delež kratkoročnih sredstev v sredstvih**
- $$\frac{\text{kratkoročna sredstva} + \text{kratkoročne aktivne časovne razmejitve}}{\text{sredstva}}$$

e) stopnja odpisanosti osnovnih sredstev

$$\frac{\text{popravek vrednosti osnovnih sredstev}}{\text{nabavna vrednost osnovnih sredstev}}$$

f) koeficient opremljenosti dela z osnovnimi sredstvi

$$\frac{\text{osnovna sredstva (po nabavni vrednosti)}}{\text{število zaposlenih v največji izmeni}}$$

8.28. Temeljni kazalniki vodoravne finančne sestave

a) koeficient kapitalne pokritosti osnovnih sredstev

$$\frac{\text{kapital}}{\text{osnovna sredstva (po knjigovodski vrednosti)}}$$

b) koeficient kapitalne pokritosti dolgoročnih sredstev

$$\frac{\text{kapital}}{\text{dolgoročna sredstva}}$$

c) koeficient dolgoročne pokritosti dolgoročnih sredstev

$$\frac{\text{kapital + dolgoročni dolgovi + rezervacije +} \\ \text{dolgoročne pasivne časovne razmejitve}}{\text{dolgoročna sredstva}}$$

č) koeficient dolgoročne pokritosti dolgoročnih sredstev in normalnih zalog

$$\frac{\text{kapital + dolgoročni dolgovi + rezervacije +} \\ \text{dolgoročne pasivne časovne razmejitve}}{\text{dolgoročna sredstva in normalne zaloge}}$$

d) hitri koeficient (koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti)

$$\frac{\text{denarna sredstva}}{\text{kratkoročne obveznosti}}$$

e) pospešeni koeficient (koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti)

$$\frac{\text{denarna sredstva + kratkoročne terjatve}}{\text{kratkoročne obveznosti}}$$

f) kratkoročni koeficient (kratkoročna pokritost kratkoročnih obveznosti)

$$\frac{\text{kratkoročna sredstva}}{\text{kratkoročne obveznosti}}$$

g) koeficient razmerja med terjatvami do kupcev in obveznostmi do dobaviteljev

$$\frac{\text{terjatve do kupcev}}{\text{obveznosti do dobaviteljev}}$$

h) koeficient razmerja med kratkoročnimi terjatvami in kratkoročnimi obveznostmi

kratkoročne terjatve
kratkoročne obveznosti

8.29. Temeljni kazalniki obračanja

a) koeficient obračanja celotnih sredstev

poslovni prihodki v letu dni
povprečno stanje vseh sredstev

b) koeficient obračanja obratnih sredstev

poslovni odhodki v letu dni
povprečno stanje obratnih sredstev

c) koeficient obračanja osnovnih sredstev

amortizacija v letu dni
povprečno stanje osnovnih sredstev
(po neodpisani vrednosti)

č) koeficient obračanja zalog materiala

porabljeni material v letu dni
(po nabavnih cenah)
povprečna zaloga materiala
(po nabavnih cenah)

d) koeficient obračanja zalog proizvodov

stroški prodanih proizvodov v letu dni
(praviloma proizvodjalni stroški)
povprečni stroški zaloge proizvodov
(praviloma proizvodjalni stroški)

e) koeficient obračanja zalog trgovskega blaga

nabavna vrednost prodanega blaga v letu dni
povprečna nabavna vrednost zalog blaga

f) koeficient obračanja terjatev do kupcev

prejemki od kupcev v letu dni
povprečno stanje terjatev do kupcev

g) koeficient obračanja obveznosti do dobaviteljev

izdatki za dobavitelje v letu dni
povprečno stanje obveznosti do dobaviteljev

S pomočjo vsakega koeficienta obračanja je mogoče izračunati povprečni čas vezave tako, da se število dni v obdobju deli s koeficientom obračanja za isto obdobje.

8.30. Temeljni kazalniki gospodarnosti

a) koeficient gospodarnosti poslovanja

poslovni prihodki
poslovni odhodki

b) koeficient celotne gospodarnosti

$$\frac{\text{prihodki}}{\text{odhodki}}$$

c) kot kazalniki gospodarnosti se uporabljajo tudi naslednji koeficienti:

$$\frac{\text{stroški proizvodnje v prodanih količinah}}{\text{poslovni prihodki}}$$

$$\frac{\text{stroški amortizacije}}{\text{poslovni prihodki}}$$

$$\frac{\text{stroški dela}}{\text{poslovni prihodki}}$$

$$\frac{\text{stroški materiala}}{\text{poslovni prihodki}}$$

$$\frac{\text{stroški storitev}}{\text{poslovni prihodki}}$$

č) mnogokratnik pokritosti obresti

$$\frac{\text{poslovni izid pred obdavčitvijo} + \text{obresti za prejeta posojila}}{\text{obresti za prejeta posojila}}$$

d) dobičkonosnost poslovnih prihodkov

$$\frac{\text{poslovni izid}}{\text{poslovni prihodki}}$$

e) dobičkonosnost poslovanja

$$\frac{\text{poslovni izid iz poslovanja}}{\text{poslovni prihodki}}$$

f) dobičkonosnost prihodkov

$$\frac{\text{poslovni izid}}{\text{prihodki}}$$

g) čista dobičkonosnost prihodkov

$$\frac{\text{čisti poslovni izid}}{\text{prihodki}}$$

V primeru izgube so kazalniki od d) do g) negativni.

8.31. Temeljni kazalniki donosnosti

a) čista donosnost kapitala

$$\frac{\text{čisti poslovni izid obračunskega obdobja}}{\text{povprečni kapital (brez čistega poslovnega izida obračunskega obdobja)}}$$

b) razširjena donosnost sredstev

$$\frac{\text{poslovni izid obračunskega obdobja} + \text{odhodki iz naslova obresti}}{\text{povprečna sredstva}}$$

c) čista donosnost sredstev

$$\frac{\text{čisti poslovni izid obračunskega obdobja}}{\text{povprečna sredstva}}$$

č) koeficient izplačila dividend

$$\frac{\text{dividende v poslovnem letu}}{\text{čisti poslovni izid}}$$

$$\frac{\text{dividende za poslovno leto}}{\text{bilančni dobiček}}$$

d) osnovni čisti poslovni izid na delnico

$$\frac{\text{čisti poslovni izid za navadne delnice v poslovnem letu}}{\text{povprečno število uveljavljajočih se navadnih delnic}}$$

e) popravljeni čisti poslovni izid na delnico

$$\frac{\text{popravljeni čisti poslovni izid za navadne delnice v poslovnem letu}}{\text{povprečno število popravljenih uveljavljajočih se navadnih delnic}}$$

f) dividenda na delnico

$$\frac{\text{vsota dividend za navadne delnice v poslovnem letu}}{\text{povprečno število uveljavljajočih se navadnih delnic}}$$

8.32. Temeljni kazalniki dodane vrednosti

a) dodana vrednost na zaposlenega

$$\frac{\text{dodana vrednost}}{\text{povprečno število zaposlenih}}$$

b) stopnja udeležbe zaposlenih v dodani vrednosti

$$\frac{\text{vsota čistih plač (brez všteti dajatev) in drugih deležev zaposlenih}}{\text{dodana vrednost}}$$

c) dodana vrednost na vloženi kapital

$$\frac{\text{dodana vrednost}}{\text{povprečni kapital (brez čistega poslovnega izida obračunskega obdobja)}}$$

8.33. Temeljni kazalniki denarnega izida:

a) koeficient denarnega izida poslovnih prihodkov

$$\frac{\text{denarni izid iz poslovanja}}{\text{poslovni prihodki}}$$

b) koeficient razmerja med denarnim in obračunskim izidom poslovanja

$$\frac{\text{denarni izid iz poslovanja}}{\text{poslovni izid iz poslovanja}}$$

c) koeficient pokritosti nove naložbe z denarnim izidom iz poslovanja

$$\frac{\text{denarni izid iz poslovanja}}{\text{nova naložba}}$$

č) koeficient pokritosti dolgov z denarnim izidom iz poslovanja

$$\frac{\text{denarni izid iz poslovanja}}{\text{stanje dolgov}}$$

8.34. Organizacija izbere za svoje notranje potrebe način primerjanja kazalnikov, za zunanje potrebe pa uporabi izračune in je takšno primerjanje obvezno le, če ga zahtevajo predpisi ali druge zaveze, na primer na področju družbeno odgovornega poslovanja.

8.35. Različne računovodske kazalnike za isto leto je mogoče vsebinsko smiselno povezovati tudi s seštevki ali z zmnožki, pri čemer je računovodski kazalnik višjega reda seštevka ali zmnožek računovodskih kazalnikov nižjega reda, na primer donosnost sredstev je ne le matematično, pač pa tudi vsebinsko mogoče pojasniti z zmnožkom dobičkonosnosti poslovnih prihodkov in obračanja celotnih sredstev.

8.36. Organizacija glede na svoje notranje potrebe izbere ureditev povezanih kazalnikov, za zunanje potrebe pa je ureditev povezanih kazalnikov obvezna le, če jo zahtevajo predpisi ali dobri poslovni običaji.

C. Opredelitev ključnih pojmov

8.37. V tem standardu so uporabljeni izrazi iz Slovenskih računovodskih standardov, drugih pravil skrbnega računovodenja (PSR) ter nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) Odmik je razlika med primerjano in primerjalno velikostjo izbrane gospodarske kategorije. Na njegovi podlagi se presoja(ta) učinkovitost in/ali uspešnost delovanja.

b) Kazalec je absolutno število, ki se nanaša na posamezne statične ali dinamične oziroma iz njih izpeljane gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki.

c) Kazalnik je relativno število, dobljeno s primerjavo dveh velikosti; ima spoznavnomoč, ki omogoča oblikovanje sodbe o poslovanju. Glede na naravo primerjanih velikosti je lahko delež (stopnja udeležbe), indeks ali koeficient.

č) Indeks je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma, pomnoženo s 100.

d) Koeficient je relativno število, ki izraža razmerje med raznovrstnima velikostma, ki pa sta primerljivi. Praviloma je imenovano število.

e) Delež ali stopnja udeležbe je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma, od katerih se prva nanaša na del in druga na celoto istega pojava.

- f) **Čisti poslovni izid za navadne delničarje** je čisti poslovni izid za poslovno leto po odštetju postavk, ki ne pripadajo navadnim delničarjem, kot so na primer prednostne dividende.
 - g) **Popravljeni čisti poslovni izid za navadne delničarje** je čisti poslovni izid za navadne delničarje, prilagojen za učinke vseh popravljanih potencialnih navadnih delnic.
 - h) **Osnovna sredstva** so opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva.
 - i) **Obratna sredstva** so kratkoročna sredstva, zmanjšana za kratkoročne finančne naložbe in povečana za dolgoročne poslovne terjatve in kratkoročne aktivne časovne razmejitve.
 - j) **Dodana vrednost** je razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov razen plač in povračil, ki pripadajo zaposlenim v okviru poslovnih odhodkov, obresti in drugih nadomestil, ki pripadajo posojilodajalcem in kreditorjem v okviru odhodkov, ter davkov, ki pripadajo državi.
- Dodana vrednost v ožjem pomenu** so vsi prihodki iz poslovanja (kosmati donos iz poslovanja), zmanjšani za stroške blaga, materiala in storitev ter druge odhodke iz poslovanja.

Č. Pojasnila

- 8.38.** Razčlenjevanje odmkov je odvisno od omejitev pri delitvi stroškov na stalne in spremenljive; zaradi tega so (glede na okoliščine in izbrano metodiko) pogosto potrebne poenostavitve, ki jih je treba tudi pojasnjevati, da ne bi prihajalo do napačnih razlag. Z uresničenimi cenami je treba razumeti povprečne cene v obdobju, z uresničnim potroškom na enoto poslovnega učinka pa povprečni uresničen potrošek na enoto poslovnega učinka. Obseg dejavnosti je mogoče izraziti s količino poslovnih učinkov, preračunano na pogojne enote, s številom neposrednih izdelovalnih delovnih ur ali kako drugače. Enote poslovnih učinkov je prav tako mogoče razlagati kot pogojne enote, na katere se preračunajo različni poslovni učinki. Organizacija mora pojasniti podrobnosti uporabljene metodike.
- 8.39.** Pri izračunavanju kazalnikov se lahko pojavljata dve napaki: prva je, da se kazalniku pripiše drugačna izrazna moč, kot jo dejansko ima, druga pa, da se pri njegovem izračunu uporabijo napačni podatki. Zato je treba preveriti, ali so podatki oblikovani skladno z računovodskimi standardi in ali so v računovodskih izkazih predstavljeni na ustrezen način.
- 8.40.** Pri nekaterih kazalnikih se primerjajo statično opredeljene kategorije (iz bilance stanja) z dinamično opredeljenimi kategorijami (iz izkaza poslovnega izida ali denarnih tokov). V takšnem primeru se ne smejo preprosto upoštevati statično opredeljene kategorije iz bilance stanja ob koncu leta, temveč je treba izračunavati njihovo povprečno stanje, za kar pa običajno ne zadošča zgolj poznavanje stanja ob začetku in koncu leta. Zgolj končno stanje statično opredeljenih kategorij se sme uporabljati le pri sestavljanju medsebojno povezanih kazalnikov, pri čemer so potrebna posebna pojasnila, pogosto pa se temu ne moremo izogniti niti pri primerjalnih analizah z drugimi organizacijami.
- 8.41.** Pri koeficientih obračanja mora števec vsebovati podatek o zmanjšanju tiste kategorije, katere povprečno stanje je v imenovalcu, vrednostna opredelitev števca pa mora biti čim bližje vrednostni opredelitvi imenovalca. Tako se na primer pri izračunavanju koeficienta obračanja zalog proizvodov s povprečno vrednostjo zalog proizvodov ne smejo primerjati vsi poslovni odhodki, ker te zaloge ne vsebujejo vseh vrst stroškov, ki se pretvarjajo v

odhodke. Prav tako je na primer pri izračunavanju koeficienta obračanja zalog materiala izid odvisen od tega, po kateri metodi so zaloge ovrednotene.

- 8.42.** Pri primerjavi vrednosti istih kazalnikov med organizacijami je treba poskrbeti, da se ti izračunavajo na enak način.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

- 8.43.** Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega pravila prenehajo uporabljati SRS 29 – Računovodsko proučevanje (računovodsko analiziranje) (2006).

Pravila skrbnega računovodenja 9 (2016)

RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri sestavljanju računovodskih poročil za zunanje in notranje potrebe. Obdelujejo:

- a) opredeljevanje računovodskega informiranja;
- b) uporabnike informacij v računovodskih poročilih;
- c) oblikovanje informacij v računovodskih poročilih;
- č) razkrivanje v računovodskih izkazih in drugih računovodskih poročilih;
- d) razkrivanje v prilogah k računovodskim izkazom;
- e) prevrednotovanje postavk v računovodskih poročilih.

Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo in so povezana predvsem s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 20 do 23 in Pravili skrbnega računovodenja (PSR) od 5 do 8.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvijo ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje računovodskega informiranja

- 9.1.** Računovodsko informiranje je predstavljanje računovodskih podatkov in računovodskih informacij uporabnikom. Kot takšno je končna stopnja knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja (proučevanja).
- 9.2.** Računovodsko informiranje je del celotnega informiranja, potrebnega pri delovanju organizacije. Razlikuje se od finančnega informiranja, ki je zgolj informiranje o procesih in stanjih v zvezi s finančnim področjem nalog v organizaciji; finančno informiranje prevzema in pogloblja le tisti del računovodskega informiranja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja, zato se širi tudi na druga področja.
- 9.3.** Računovodsko informiranje je sestavina finančnega računovodstva, kadar obravnava računovodske podatke, pomembne za prikazovanje delovanja celotne organizacije ali njenih razmerij z drugimi, sestavina stroškovnega računovodstva, kadar obravnava računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja organizacije, in sestavina poslovnega računovodstva, kadar obravnava računovodske informacije za potrebe poslovanja.
- 9.4.** Računovodsko informiranje se izvaja z računovodskimi poročili, ki vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije, ki so izražene v denarnih ali naravnih merskih enotah. Računovodska poročila so praviloma pisna, lahko pa so tudi ustna. Pisna računovodska poročila se lahko prikazujejo tudi na računalniških zaslonih.

b) Uporabniki informacij v računovodskih poročilih

- 9.5.** Računovodsko informiranje je pomembno za notranje in za zunanje potrebe.

9.6. Notranji uporabniki računovodskih informacij so:

- izvajalci posameznih nalog v organizaciji, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja;
- poslovodstvo v organizaciji od najnižje ravni do uprave (poslovodstva);
- upravljalni in nadzorni organi v organizaciji;
- zaposleni v organizaciji.

9.7. Zunanji uporabniki računovodskih informacij so:

- lastniki organizacije, ki niso člani njegovih upravljalnih in/ali nadzornih organov (tudi možni vlagatelji);
- posojilodajalci (zlasti dajalci dolgoročnih pa tudi kratkoročnih posojil);
- dobavitelji (zlasti dajalci dolgoročnih blagovnih pa tudi kratkoročnih kreditov);
- kupci (zlasti glavni stalni kupci);
- država;
- javnost (tudi tekmeci).

9.8. Računovodska poročila, ki se predlagajo uporabnikom informacij v njih, so lahko obdobjna ali občasna. Obdobjna računovodska poročila se jim predlagajo v določenih časovnih presledkih, vsebujejo pa ustaljene računovodske podatke in/ali računovodske informacije, ki se nanašajo na obračunska obdobja. Občasna računovodska poročila pa se jim predlagajo v časovnih presledkih, ki niso določeni, ter vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije za posebne namene.

9.9. Računovodska poročila so glede na namen informacij v njih pobudna, nadzorna ali informativna. Pobudna računovodska poročila so namenjena uporabnikom, ki sodelujejo pri odločanju o načrtovanju, pripravljanju izvajanja in izvajanju. Nadzorna računovodska poročila so namenjena uporabnikom, ki sodelujejo pri odločanju o nadziranju ali pripravljanju izvajanja. Informativna računovodska poročila pa so namenjena uporabnikom, ki morajo biti le na splošno informirani, a ne sodelujejo pri odločanju.

c) Oblikovanje informacij v računovodskih poročilih

9.10. Pogostnost zagotavljanja računovodskih informacij in njihova podrobnost sta določeni z mestom v zaporedju, prikazanim v PSR 9.6. in PSR 9.7. Sproti, tj. najpogosteje, morajo biti na razpolago uporabnikom, ki so v PSR 9.6. navedeni na prvem mestu, najmanj pogosto pa uporabnikom, ki so v PSR 9.7. navedeni na zadnjem mestu. Najpodrobnejše morajo biti za potrebe prvih in najbolj zbirne za potrebe zadnjih.

9.11. Obsežnost potrebnih informacij je odvisna od vloge njihovega prejemnika pri odločanju. Če mora odločati, morajo računovodske informacije vsestransko pojasnjevati več možnosti in njihove posledice, če mora biti z dogajanjem, o katerem odločajo drugi, le okvirno seznanjen, pa so lahko zgolj splošne.

9.12. Računovodsko informiranje mora zagotavljati razumljive, ustrezne, zanesljive in primerljive računovodske informacije. Računovodske informacije so razumljive, če jih uporabniki, ki dovolj dobro poznajo poslovno in gospodarsko delovanje in računovodstvo ter jih dovolj prizadevno analizirajo, razumejo brez težav. Računovodske informacije so ustrezne, če pomagajo uporabnikom sprejemati oziroma popravljati ali potrjevati poslovne odločitve. Na ustreznost postavk vplivata vrsta in bistvenost, bistvenost pa je odvisna od njihove velikosti, ocenjene v posameznih okoliščinah, oziroma njihove opustitve ali napačne predstavitev; bistvenost iste postavke je lahko za različne uporabnike različna. Računovodske informacije so zanesljive, če ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter zvesto predstavljajo tisto, o čemer trdijo, da predstavljajo, ali za kar se upravičeno domneva, da predstavljajo; biti morajo popolne. Informacije v letnih računovodskih

izkazih so zanesljivejše, če so ti izkazi revidirani. Primerljivost računovodskih informacij ne pomeni samo to, da je zaradi metodične enotnosti mogoče primerjati postavke v računovodskih izkazih iste organizacije za različna leta ali postavke v računovodskih izkazih različnih organizacij, temveč tudi to, da so konti in knjižbe na njih metodično enotni tako v isti organizaciji kot v različnih organizacijah.

- 9.13.** Pri računovodskem informiranju je treba upoštevati zahtevo po pravočasnem oblikovanju in predlaganju ustreznih računovodskih informacij za odločanje; če so prepozne, niso več koristne. Upoštevati pa je treba tudi razmerja med stroški oblikovanja posamezne računovodske informacije in koristmi od nje.
- 9.14.** Računovodsko informiranje se izvaja pisno, tudi na računalniškem zaslonu, ali ustno; ustno se sporočajo računovodski podatki ali računovodske informacije, ki že obstajajo v pisni obliki. Računovodske informacije se izražajo s števili in njihovimi pojasnili kot sestavinami računovodskih poročil. Glede na obdobje, na katero se nanašajo, so sestavine računovodskih predračunov ali računovodskih obračunov. Najpogostejše zbirne računovodske informacije so računovodski izkazi.
- 9.15.** Notranji uporabniki računovodskih podatkov in računovodskih informacij so dolžni sodelovati s tistimi, ki jih pripravljajo; pri tem je treba upoštevati, kdo potrebuje računovodske podatke in računovodske informacije ter kdaj in za katere namene. Za resnično in pošteno računovodsko informiranje zunanjih uporabnikov odgovarja poslovodstvo.
- 9.16.** Pri oblikovanju računovodskih informacij je treba upoštevati predpostavko o nastanku poslovnih dogodkov, pa tudi predpostavko o neomejenosti delovanja, razen če obstaja upravičen dvom o nadaljevanju delovanja organizacije. Biti morajo predvsem razumljive, ustrezne, zanesljive in primerljive. Izbira in uporaba računovodskih usmeritev pa morata temeljiti na previdnosti, prednosti vsebine pred obliko in pomembnosti.

č) Razkrivanje v računovodskih izkazih in drugih računovodskih poročilih

9.17. Računovodske izkaze kot celoto sestavljajo:

- bilanca stanja;
- izkaz poslovnega izida;
- izkaz denarnih tokov;
- izkaz gibanja kapitala;
- razlagalna računovodska pojasnila.

Kot posamezni računovodski izkaz se šteje vsaka sestavina ne glede na to, ali je namenjena notranjim ali zunanjim potrebam.

- 9.18.** Računovodsko poročilo zajema celoto računovodskih izkazov, posamezne računovodske izkaze, posamezne računovodske predračune ali računovodske obračune ali zgolj izbor računovodskih podatkov in/ali računovodskih informacij z ustreznimi pojasnili. Računovodska poročila so lahko občasna in obdobjna (tudi letna).
- 9.19.** Pri temeljnem letnem poslovnem poročanju velikih in srednje velikih organizacij ima bilanca stanja obliko, kot jo določa SRS 20.4., izkaz poslovnega izida obliko, kot jo določa SRS 21.6. ali 21.7., izkaz denarnih tokov obliko, kot jo določa SRS 22.6., 22.9. ali 22.16., izkaz gibanja kapitala pa obliko, kot jo določa SRS 23.3. in ki omogoča predstavitev sprememb kapitala, kot jih določa SRS 23.2. Pri temeljnem letnem poslovnem poročanju majhnih organizacij pa ima lahko bilanca stanja skrajšano obliko, kot jo določa SRS 20.8., obliko izkaza poslovnega izida enako kot velike in srednje velike organizacije, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala pa se lahko opustita, če organizacije niso vključene

v skupino, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi, ali če nimajo svojih vrednostnih papirjev na borzi. Organizacija lahko v skladu s svojimi potrebami znotraj zahtevane razčlenitve kategorij uvede tudi podkategorije.

- 9.20.** Če se organizacija, ki je družba, odloči v sredstvih javnega obveščanja objaviti povzetek letnega poročila, zadošča, da sta bilanca stanja in izkaz poslovnega izida objavljena v obliki tehle povzetkov, ki omogočata ugotovitev istovetnosti pooblaščen organizaciji predloženih popolne bilance stanja in popolnega izkaza poslovnega izida za obravnavano obdobje:

BILANCA STANJA

Sredstva

A. Dolgoročna sredstva

- I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne časovne razmejitve
- II. Opredmetena osnovna sredstva
- III. Naložbene nepremičnine
- IV. Dolgoročne finančne naložbe
- V. Dolgoročne poslovne terjatve
- VI. Odložene terjatve za davek

B. Kratkoročna sredstva

- I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo
- II. Zaloge
- III. Kratkoročne finančne naložbe
- IV. Kratkoročne poslovne terjatve
- V. Denarna sredstva

C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve

Obveznosti do virov sredstev

A. Kapital

- I. Kapital
- II. Kapitalske rezerve
- III. Rezerve iz dobička
- IV. Revalorizacijske rezerve
- V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti
- VI. Preneseni čisti poslovni izid
- VII. Čisti poslovni izid poslovnega leta

B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

C. Dolgoročne obveznosti

- I. Dolgoročne finančne obveznosti
- II. Dolgoročne poslovne obveznosti
- III. Odložene obveznosti za davek

Č. Kratkoročne obveznosti

- I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev
- II. Kratkoročne finančne obveznosti
- III. Kratkoročne poslovne obveznosti

D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA

- Poslovni prihodki
- Poslovni odhodki
- + Finančni prihodki
- Finančni odhodki
- = Poslovni izid iz rednega delovanja
- ±– Drugi prihodki (odhodki)
- Davek iz dobička (± odloženi davki)
- = Čisti poslovni izid poslovnega leta

Druge vrste organizacij smiselno prikažejo postavke kapitala in poslovnega izida, kot se uporabljajo v Slovenskih računovodskih standardih od 30 do 34.

- 9.21.** Obliko drugih računovodskih poročil za zunanje potrebe običajno določajo predpisi, dobri poslovni običaji, pri pogodbenih razmerjih pa lahko tudi sporazum med organizacijo in pogodbenim partnerjem (npr. banko).
- 9.22.** Obliko računovodskih izkazov in drugih ustaljenih računovodskih poročil za notranje potrebe določa akt organizacije.
- 9.23.** Če računovodski podatki v računovodskih izkazih ali drugih računovodskih poročilih ne upoštevajo PSR 9.16., je treba posebej povedati in utemeljiti. Opis pomembnih uporabljenih računovodskih usmeritev mora biti sestavni del tako objavljenih računovodskih izkazov kot tudi drugih računovodskih poročil.

d) Razkrivanje v prilogah k računovodskim izkazom

- 9.24.** Priloge k računovodskim izkazom so razlagalna računovodska pojasnila, ki niso samostojen izkaz. Napačnega ali neustreznega izkazovanja postavk v bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in/ali drugih računovodskih izkazih ne opravičijo niti še tako temeljiti opisi uporabljenih računovodskih usmeritev niti opombe in/ali pojasnila.
- 9.25.** Organizacije vključujejo v priloge k računovodskim izkazom podkategorije kategorij, zahtevanih v obrazcih računovodskih izkazov. Pri temeljnem letnem poročanju so obvezna dodatna razkritja postavk v bilanci stanja, ki jih določajo SRS od 20.10. do 20.18., postavk v izkazu poslovnega izida, ki jih določajo SRS od 21.15. do 21.27., pa tudi razkritja, ki jih obravnavajo točke d poglavij B v SRS od 1 do 11 in točke č poglavij B v SRS od 12 do 15.
- 9.26.** Organizacije, v katerih odloča o bilančnem dobičku skupščina, morajo v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah pri poročanju skupščini predstaviti:
 - a) čisti dobiček/izgubo poslovnega leta;
 - b) preneseni čisti dobiček/preneseno izgubo (odbitna postavka);
 - c) zmanjšanje kapitalskih rezerv;
 - č) zmanjšanje rezerv iz dobička;
 - d) povečanje rezerv iz dobička (i. zakonskih rezerv, rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže ter statutarne rezerv po sklepu uprave ob sestavljanju letnega poročila; ii. drugih rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta);
 - e) znesek dolgoročno odloženih stroškov razvijanja na bilančni presečni dan;
 - f) bilančni dobiček ($a + b + č - d - e$), ki ga skupščina razporeja med delničarje, druge rezerve, prenos v naslednje leto in druge namene;

ali

bilančno izgubo ($a + b + c + \check{c} - d - e$).

Odločitve skupščine se knjižijo v novem poslovnem letu, v nasprotju z odločitvami posloводства in nadzornega sveta, ki se upoštevajo že v postavkah bilance stanja in izkaza gibanja kapitala za obravnavano poslovno leto.

- 9.27.** Pri zunanjem poročanju vsebujejo priloge k letnim računovodskim izkazom predvsem kazalnike iz točk a in c iz PSR 8.26., iz točk a in č iz PSR 8.27., iz točk a, d, e in f iz PSR 8.28., iz točke a iz PSR 8.30. ter iz točk a in č iz PSR 8.31.

Pri notranjem računovodskem poročanju določa kazalce, kazalnike in vrste odmikov, ki so predmet računovodskega analiziranja (proučevanja) poslovanja, akt organizacije.

- 9.28.** Če je revidiranje računovodskih izkazov predpisano z zakonom, je priloga k njim tudi revizorjevo poročilo.
- 9.29.** Če organizacija objavi povzetek letnega poročila, objavi povzetka ne sme biti priloženo celotno revizorjevo poročilo, ampak se razkrije samo revizijsko mnenje in morebitni pojasnjevalni odstavek. Lahko pa se objavi povzetka priloži revizorjevo poročilo o povzetku.
- 9.30.** Računovodski podatki, ki so poslovna skrivnost, se ne smejo dajati nepooblaščenim osebam.

e) Prevrednotovanje postavk v računovodskih poročilih

- 9.31.** Podrobnosti prevrednotovanja posameznih računovodskih kategorij obravnavajo točke č poglavij B v SRS od 1 do 15. Pri računovodskem poročanju je treba upoštevati vse zahteve po razkritjih, ki jih vsebujejo ustrezni Slovenski računovodski standardi.

C. Opredelitev ključnih pojmov

- 9.32.** V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

- a) Računovodski podatek** je vložek v računovodsko obravnavanje, lahko pa tudi rezultat tega obravnavanja. Izraža nevtrarno dejstvo.
- b) Računovodska informacija** je rezultat računovodskega obravnavanja podatkov; je problemsko usmerjena in kot taka podlaga za odločanje. Lahko ima obliko postavk v računovodskih izkazih ali drugih računovodskih poročilih.
- c) Računovodski izkaz** je urejen prikaz učinka računovodskega obravnavanja podatkov. Vse skupine postavk v njem kot celota in/ali posamezne skupine postavk v njem so računovodske informacije, posamezne postavke v njem pa praviloma računovodski podatki.
- č) Računovodsko poročilo** je skupek sporočil, ki vsebujejo pregledno urejene podatke o gospodarskih kategorijah (npr. v računovodskih izkazih), pa tudi ocene, pojasnila in razlage predračunskih in obračunskih podatkov. Lahko je predračunsko poročilo ali obračunsko poročilo; vsako od njiju je lahko predloženo ali sprejeto, pobudno, nadzorno ali informativno. Računovodska poročila zajemajo tako tista za notranje kot tista za zunanje potrebe. Računovodsko poročilo organizacije za zunanje potrebe določajo predpisi.
- d) Ustreznost računovodskega informiranja** je lastnost, značilnost tega informiranja, da po vsebini, obliki, času in načinu sporočanja zadovoljuje potrebe uporabnikov.

- e) **Bistvenost računovodskega informiranja** je lastnost, značilnost tega informiranja, da vpliva na presojanje in/ali odločanje; tak(e) vpliv(e) je treba posebej razkriti.
- f) **Gospodarnost računovodskega informiranja** je lastnost, značilnost tega informiranja, da koristi od njega presegajo stroške zaradi njega.
- g) **Razkrivanje znotraj računovodskega informiranja** je predstavljanje, ki zagotavlja poštene informacije in ne zbuja nobenih pomislekov v zvezi z računovodskimi podatki, s katerimi seznanja uporabnike.

Č. Pojasnila

9.33. Namen računovodskega informiranja je omogočati uporabnikom računovodskih informacij, da kar najboljše presojujejo, ocenjujejo, sklepajo in odločajo. Pri računovodskem informiranju se prenašajo informacije med odločevalnim in izvajalnim področjem nalog v organizaciji pa tudi med organizacijo in uporabniki zunaj nje. Tako je računovodsko informiranje temeljnega pomena za spoznavanje bistva gospodarskih kategorij in pojavov, povezanih s poslovanjem. Ureditev računovodskega informiranja zagotavlja smotrne tokove in načine prejemanja in prenašanja računovodskih podatkov in/ali računovodskih informacij uporabnikom.

9.34. Računovodski podatki izvirajo predvsem iz knjigovodenja in/ali računovodskega predračunavanja, računovodske informacije pa so lahko tudi rezultat računovodskega analiziranja in računovodskega nadziranja.

Posebej pomembne so računovodske informacije, ki se pojavljajo v določenih vnaprejšnjih časovnih presledkih in na predpisanih obrazcih računovodskih izkazov. Prav tako so pomembna tudi različna redna ali posebna računovodska poročila s pojasnili in razlagami ocen, sklepov, predlogov in pobud.

9.35. Resnično in pošteno računovodsko informiranje je sporočanje zanesljivih in preverjenih dejstev v celoti, pa tudi vseh smotrnih obvestil in razlag brez kakršnihkoli vnaprejšnjih mnenj in predsodkov. Pri tem je treba uporabnike seznaniti z vsemi potrebnimi razkritji brez kakršnegakoli namena zbuhati pri njih dvom in/ali jih zavajati v zmoti.

9.36. Nekatere zahteve v zvezi s sestavljanjem računovodskih poročil, kot sta pravočasnost in gospodarnost, utegnejo ogroziti druge zahteve v tej zvezi, zlasti ustreznost, popolnost, preverjenost in zanesljivost. Ker pa je pri sprejemanju poslovnih odločitev, posebno izvajalnih, pa tudi pri nadziranju njihovega izvajanja pravočasnost odločilnega pomena, se zaradi varnosti še vedno uporabljajo tudi začasni računovodski podatki inčasne računovodske informacije. Njihova nepopolnost pa tudi netočnost se sicer začasno dopuščata pri poročanju poslovodstvu, vendar ju je treba jasno razkriti.

9.37. Različni notranji in zunanji uporabniki računovodskih podatkov in računovodskih informacij imajo tudi svoje posebne interese. Te je treba upoštevati in se jim kar najbolj prilagajati, vendar se pri tem nikakor in nikoli ne smejo ogrozati pravice vseh uporabnikov do popolnega in bistvenega informiranja. V središču zanimanja poslovodstva, nekoliko manj podrobno in manj pogosto pa tudi članov upravljalnih in nadzornih organov, ki so pglavitni uporabniki, so računovodske informacije o sprotni in končni plačilni sposobnosti, o finančnem položaju organizacije in o donosnosti poslovanja, razčlenjene po sestavinah.

Prinašalce kapitala in sedanje pa tudi možne vlagatelje kapitala zanimajo zlasti velikost in ustaljenost donosa v obliki dividend ali deležev v čistem dobičku, politika delitve čistega dobička, dolgoročna čista donosnost organizacije in kakovost poslovodstva.

Banke in druge financerje v vlogi dajalcev dolgoročnih posojil zanima predvsem sposobnost organizacije za redno odplačevanje posojil ter v zvezi s tem dolgoročna donosnost sredstev, finančni položaj in kakovost posloводства.

Dobavitelje v vlogi dajalcev dolgoročnih kreditov zanimata predvsem dolgoročna donosnost sredstev in kakovost posloводства.

Zaposlene in njihove interesne skupnosti zanimajo predvsem čista donosnost poslovanja in stopnja njihove udeležbe v dobičku, s tem pa možnosti njihovih zaslužkov in socialnih prejemkov, ter dolgoročne možnosti za zaposlitev in kakovost posloводства.

Banke in druge dajalce kratkoročnih posojil ter dajalce kratkoročnih blagovnih in drugih kreditov zanimata sprotna plačilna sposobnost organizacije in njen finančni položaj.

Glavne stalne kupce zanimajo zlasti dolgoročna donosnost sredstev ter s tem možnost ohranjanja ustaljenega poslovanja, finančni položaj in kakovost posloводства.

Za tekmece je računovodsko informiranje zanimivo iz dveh nasprotujočih si razlogov: da bi ugotovili, kolikšna je možnost, da kupijo organizacijo, in kolikšna je možnost, da organizacija kupi njih. V zvezi s tem jih zanimajo predvsem čista donosnost, finančni položaj in kakovost posloводства.

Državo (tudi vsako njej podrejeno raven) in njene organe zanimajo zlasti razmeščenost dejavnikov, tudi zaposlenih, ter uživanje posebnih pravic zaradi monopolnega položaja ali naravne rente, kar je povezano z uvajanjem dajatev.

Javnost, predvsem v kraju, v katerem organizacija deluje, želi iz računovodskih informacij ugotavljati, ali organizacija ogroža človekovo okolje, in če ga, kako to ogrožanje omejiti ali preprečiti, ter kakšne so gospodarske in finančne možnosti organizacije za pomoč pri reševanju krajevnih problemov in v zvezi z zaposlovanjem. Zaradi tega zanimajo javnost predvsem dodana vrednost, ki jo ustvarja organizacija, ter njena donosnost poslovanja in finančni položaj.

- 9.38.** K razvijanju računovodskega informiranja pomembno prispevajo usklajevalne dejavnosti, če se dovoljujejo različne rešitve, in pojasnila, kje so razlike.
- 9.39.** Upravičenost in smotrnost računovodskega informiranja sta odvisni od uporabnosti računovodskih podatkov in računovodskih informacij, ki jih zagotavlja računovodsko informiranje, ter možnosti za njihovo uporabo. Zaradi tega je nujno navezovanje (po možnosti neposrednih) stikov med dajalci računovodskih podatkov in računovodskih informacij ter njihovimi uporabniki.
- 9.40.** Računovodski podatki in računovodske informacije so uporabni samo, če so resnični in pošteni, k čemur naj bi močno pripomogli tudi Slovenski računovodski standardi. Pri tem ima revidiranje računovodskih izkazov ali širše računovodenja nepogrešljivo vlogo nepristransko presoјati, ali in koliko je računovodsko informiranje usklajeno s takimi sodili.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

- 9.41.** Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 30 – Računovodsko informiranje (2006).

Pravila skrbnega računovodenja 10 (2016)

KONSOLIDIRANJE

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov za organizacije, ki po zakonu niso zavezane k pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov. Organizacije, ki so zakonsko zavezane izdelavi konsolidiranih računovodskih izkazov, le-te izdelajo na podlagi Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (MSRP). Ta pravila se opirajo na splošno računovodsko teorijo in so povezana predvsem z Uvodom v Slovenske računovodske standarde in Okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Postopki pri konsolidiranju in računovodska obravnava konsolidiranja

10.1. Za skupino organizacij sestavlja obvladujoča organizacija konsolidirane računovodske izkaze.

10.2. Pri obvladujoči organizaciji in od nje odvisnih organizacijah gre za popolno konsolidiranje. Popolno konsolidiranje je združevanje računovodskih izkazov obvladujoče organizacije in od nje odvisnih organizacij od postavke do postavke, tako da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov. Ker pa je treba skupino predstaviti, kot da gre za eno samo organizacijo, je treba:

- izločiti finančne naložbe obvladujoče organizacije v kapital oziroma dolgove odvisnih organizacij in deleže obvladujoče organizacije v kapitalu oziroma dolgovih odvisnih organizacij, pa tudi druge medsebojne finančne naložbe in deleže v kapitalu oziroma dolgovih drugih organizacij v skupini ter v tej zvezi obračunati razlike;
- izločiti medsebojne poslovne terjatve in poslovne dolgove;
- izločiti medsebojne prihodke in odhodke;
- izločiti neiztržene čiste dobičke in čiste izgube, ki so posledica notranjih poslov znotraj skupine;
- ponovno obračunati davke in jih časovno razmejiti;
- posebej izkazati neobvladujoče deleže v kapitalu, čistem dobičku (izgubi) in celotnem vseobsegajočem donosu.

Za izvedbo popolnega konsolidiranja je treba zagotoviti, da:

- so v posamičnih računovodskih izkazih odvisnih organizacij za podobne poslovne dogodke uporabljene enotne računovodske usmeritve;
- so postavke v posamičnih računovodskih izkazih odvisnih organizacij enako formalno predstavljene, če niso, pa, da odvisne organizacije sestavijo posebne računovodske izkaze za potrebe konsolidiranja, ki se razlikujejo od njihovih uradnih računovodskih izkazov;
- so posamični računovodski izkazi konsolidiranih organizacij sestavljeni za poslovno leto, ki se konča z istim dnem, če to ni mogoče, pa, da se opravijo preračuni za učinke pomembnih poslovnih dogodkov v odvisnih organizacijah, nastale v vmesnem

obdobju, ki ne sme biti daljše od treh mesecev, oziroma da odvisne organizacije sestavijo vmesne posamične računovodske izkaze (velja tudi za pridružene organizacije in skupne podvige);

- je določena metoda prevedbe iz tuje valute, v kateri so predstavljeni posamični računovodski izkazi odvisnih organizacij, v predstavitveno valuto obvladujoče organizacije; to so praviloma pri sredstvih in obveznostih referenčni tečaj Evropske centralne banke (ECB) na dan računovodskih izkazov, pri prihodkih in odhodkih pa povprečni tečaji ECB, ki so veljali ob njihovem nastanku, in pri postavkah kapitala tečaji, ki so veljali ob nastanku posameznih postavk kapitala. Tečajne razlike zaradi uporabe različnih tečajev se pripoznajo v rezervah za tečajne razlike in drugem vseobsegajočem donosu.

10.3. Postopek, v katerem se prvič, to je ob vstopu odvisne organizacije v skupino, opravijo konsolidacijski postopki, se imenuje prvo konsolidiranje oziroma poslovna kombinacija (združitve). Prvo konsolidiranje se opravi na datum, ko vpliv obvladujoče organizacije prevlada, in sicer ne samo neposredno, temveč tudi prek odvisnih organizacij. Za obračun prvega konsolidiranja oz. poslovne združitve se uporabi prevzemna metoda, za mikro organizacije pa lahko tudi metoda knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti prevzete organizacije. Več o prvem konsolidiranju oz. poslovnih kombinacijah (združitvah) je napisano v točki B 9. Uvoda v SRS in Okvira SRS.

Pri naslednjih konsolidiranjih je treba najprej preveriti spremembe v deležih obvladujoče organizacije v kapitalu odvisnih organizacij. Če se deleži dokupijo, jih je treba konsolidirati prvič, če se prodajo, pa zadnjič in dokončno; preveriti je tudi treba, ali so organizacije še vedno odvisne ali ne več.

Pri vsakem naslednjem konsolidiranju je treba ponoviti prvotne prevedbene popravke in jih dopolniti z novimi, ki spremenijo začetno stanje. Preračunane pozitivne in negativne razlike, ugotovljene pri prvem konsolidiranju, se obravnavajo enako kot sredstva oziroma dolgovi, pri katerih so bile obračunane. Preračunane pozitivne razlike pri amortizirljivih sredstvih se amortizirajo med preostalo dobo koristnosti sredstev, katerim so bile pripisane, pri njihovi trajni oslabitvi pa jih je treba odpisati. Če se sredstva, ki so jim bile pripisane preračunane pozitivne razlike, odtujijo, je treba izločiti tudi preračunane pozitivne razlike, ki so jim bile pripisane med prvim konsolidiranjem, in njihov odpis do trenutka odtujitve. Deleži lastnikov neobvladujočega deleža v kapitalu odvisne organizacije se obračunavajo vsako leto na novo. Če odvisna organizacija posluje z izgubami in te v nekem trenutku presežejo vrednost njenega kapitala, se v skupinski bilanci stanja lahko pojavi negativen kapital lastnikov neobvladujočega deleža. Za začetno merjenje neobvladujočega deleža veljata dve možnosti, in sicer merjenje po pošteni vrednosti ali merjenje po proporcionalnem deležu neobvladujočega deleža v vrednosti čistih sredstev (ta možnost je za vsak posel posebej).

Naknadne spremembe oz. posli z neobvladujočimi deleži, kjer ne gre za izgubo obvladovanja, se obračunajo kot posli v okviru kapitala (dobički in izgube se ne pripoznajo). Pri delni odtujitvi naložbe v odvisno organizacijo, ki privede do izgube obvladovanja, se preostali delež ponovno izmeri na podlagi poštene vrednosti. Morebitna razlika med pošteno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo predstavlja dobiček ali izgubo pri odtujitvi, ki se pripozna v poslovnem izidu, za preostali delež v naložbi pa se ustrezno uporablja SRS 3. Kadar je obvladujoča organizacija ali od nje odvisna organizacija naložbenica v pridruženo organizacijo, se v konsolidiranih računovodskih izkazih naložba v pridruženo organizacijo obračuna z uporabo kapitalske metode.

- 10.4.** Po kapitalski metodi se finančna naložba najprej evidentira po nabavni vrednosti, knjigovodska vrednost pa se poveča ali zmanjša, tako da se pripozna naložbenikov delež v dobičku ali izgubi organizacije, v kateri ima naložbenik pomemben vpliv, ki nastane po datumu, ko je bila finančna naložba opravljena. Znesek, dobljen iz razdelitve čistega dobička organizacije, v kateri ima naložbenik pomemben vpliv, zmanjšuje knjigovodsko vrednost finančne naložbe. Preračuni knjigovodske vrednosti so morda prav tako potrebni, če se spremeni naložbenikov sorazmerni delež v kapitalu druge organizacije, a te spremembe niso vključene v izkaz poslovnega izida. Med takimi spremembami so tudi tiste, ki so posledica prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, finančnih naložb in tečajnih razlik. Tudi za pridružene organizacije pri uporabi kapitalske metode velja, da so v posamičnih računovodskih izkazih pridruženih organizacij za podobne poslovne dogodke uporabljene enotne računovodske usmeritve, sicer so potrebne pri uporabi kapitalske metode konsolidacijske prilagoditve.
- 10.5.** Kadar je obvladujoča organizacija ali od nje odvisna organizacija naložbenica v skupnih podvigih, se v skupinskih računovodskih izkazih naložba v skupne podvige obračuna po kapitalski metodi. Ko gre za naložbe v skupne dogovore, ki so opredeljeni kot skupna dejavnost, se sredstva, obveznosti, prihodki in odhodki v konsolidiranih računovodskih izkazih pripoznajo, kot je to določeno v točki B. 8. Uvoda v SRS in Okvira SRS.
- 10.6.** Pri izgubi pomembnega vpliva ali skupnega podviga se naložba ponovno izmeri po pošteni vrednosti, dobiček ali izguba se pripozna v izkazu poslovnega izida, preostanek naložbe pa se izmeri v skladu s SRS 3.
- 10.7.** Za morebitne slabitve sredstev odvisnih organizacij ter naložb v pridružene organizacije ter skupne podvige se uporablja SRS 3.
- 10.8.** Kadar so odvisne organizacije namenjene prodaji, se sredstva in obveznosti vrednotijo v skladu s SRS-ji, ki obravnavajo to področje. Če gre za pridruženo organizacijo ali skupni podvig, se vrednoti naložba v skladu s SRS-ji, ki obravnavajo to področje.

b) Razkritja

- 10.9.** Določbe o razkritjih v posamičnih računovodskih izkazih veljajo smiselno v enakem obsegu tudi za konsolidirane računovodske izkaze. Cilj razkritij v konsolidiranih računovodskih izkazih je uporabniku omogočiti ovrednotenje:
- narave vlaganja in tveganj, povezanih z naložbami v odvisne organizacije, pridružene organizacije in skupne podvige;
 - učinkov takšnih naložb na konsolidirano bilanco stanja, izkaz poslovnega izida in izkaz denarnih tokov.
- 10.10.** V konsolidiranih računovodskih izkazih je treba glede vpliva razkriti vsaj naslednje zadeve:
- razloge, zakaj v določeni organizaciji obstaja prevladujoč ali pomemben vpliv ali gre za skupni podvig;
 - razloge, zakaj kljub obstoju več kot 50 % glasovalnih pravic prevladujoč vpliv ne obstaja;
 - razloge, zakaj prevladujoč vpliv obstaja kljub obstoju manj kot 50 % glasovalnih pravic;
 - razloge, zakaj kljub obstoju več kot 20 % glasovalnih pravic pomemben vpliv ne obstaja;
 - razloge, zakaj pomemben vpliv obstaja kljub obstoju manj kot 20 % glasovalnih pravic.

10.11. V konsolidiranih računovodskih izkazih je treba glede odvisnih organizacij razkriti vsaj naslednje zadeve:

- ime odvisne organizacije;
- naravo poslovanja odvisne organizacije;
- neobvladujoče deleže;
- delež v dobičku oziroma izgubi lastnikov neobvladujočega deleža;
- izplačane dividende lastnikom neobvladujočega deleža;
- skupno višino neobvladujočega deleža na dan poročanja;
- finančne informacije (sredstva, obveznosti, prihodki, odhodki, poslovni izid) odvisnih organizacij pred izločitvami internih razmerij;
- morebitne omejitve pri izvrševanju prevladujočega vpliva v odvisnih organizacijah;
- spremembe v obdobju poročanja v deležu odvisne organizacije, ki ne pomeni izgube prevladujočega vpliva;
- spremembe v obdobju poročanja v deležu odvisne organizacije, ki pomeni izgubo prevladujočega vpliva;
- morebitne razlike in razloge v datumih poročanja posameznih odvisnih organizacij znotraj skupine.

10.12. V konsolidiranih računovodskih izkazih je treba glede pridruženih organizacij in skupnih podvigov razkriti vsaj naslednje zadeve:

- ime pridružene organizacije oziroma skupnega podviga;
- naravo poslovanja pridružene organizacije oziroma skupnega podviga;
- deleže lastništva v pridruženi organizaciji oziroma skupnem podvigu;
- izplačane dividende pridruženih organizacij in skupnih podvigov;
- pošteno vrednost pridruženih organizacij in skupnih podvigov, če obstaja;
- pomembne finančne informacije (sredstva, obveznosti, prihodki, odhodki, poslovni izid) za pridružene organizacije in skupne podvige;
- razkritje glede uporabe kapitalske metode (nabavna vrednost, pripis dobička in drugega vseobsegajočega donosa);
- morebitne omejitve pri izvrševanju pomembnega vpliva v pridruženih organizacijah oziroma omejitve pri izvrševanju skupnega obvladovanja pri skupnih podvigih;
- morebitne razlike in razloge v datumih poročanja posameznih pridruženih organizacij in skupnih podvigov znotraj skupine.

10.13. V PSR 10.10. do 10.12. navedena razkritja veljajo za pomembne zadeve. Poleg naštetih razkritij je pri razkrivanju treba upoštevati še vsa ostala razkritja, če so pomembna za uporabnika konsolidiranih računovodskih izkazov.

C. Opredelitev ključnih pojmov

10.14. V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in opredeliti.

a) Skupina organizacij je gospodarska enota, ne pa tudi pravna enota, ter ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti. V konsolidiranih računovodskih izkazih je skupina predstavljena, kot da bi šlo za eno samo organizacijo. Konsolidirani računovodski izkazi so sestavljeni na podlagi posamičnih računovodskih izkazov organizacij v skupini z ustreznimi konsolidacijskimi popravki, ki pa niso predmet knjiženja v računovodskih razvidih organizacij v skupini. Skupino sestavljajo:

- obvladujoča organizacija;
- organizacije, odvisne od nje zaradi deleža v kapitalu;

- organizacije, odvisne od nje zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov.
- b) Odvisna organizacija** je organizacija, ki jo obvladuje druga obvladujoča organizacija.
- c) Pridružena organizacija** je organizacija, v kateri ima naložbenik pomemben vpliv in ki ni niti odvisna organizacija niti naložbenikov skupni podvig.
- č) Skupni podvig** je skupni dogovor, praviloma organizacije, ki jo ustanovi več sopodvižnikov (pogodbenih strank pri skupnem podvigu), ki imajo pravico do čistih sredstev skupnega podviga. Sopodvižniki na podlagi pogodbenega sporazuma skupaj obvladujejo celotno poslovanje takšne organizacije.

Č. Pojasnila

- 10.15.** Obvladujoča organizacija obvladuje odvisno organizacijo, če je izpostavljena spremenljivemu donosu v odvisni organizaciji ali ima iz svoje udeležbe v tej organizaciji pravice do spremenljivega donosa ter lahko s svojim vplivom, ki ga ima nad to organizacijo, vpliva na donos. Obvladujoča organizacija ima vpliv nad odvisno organizacijo, če lahko na podlagi obstoječih pravic trenutno usmerja pomembne dejavnosti te organizacije, tj. dejavnosti, ki bistveno vplivajo na donos te organizacije.
- 10.16.** Če ima naložbenik neposredno ali posredno prek odvisnih organizacij 20 % ali več glasovalnih pravic v organizaciji, v katero investira, velja predpostavka, da ima pomemben vpliv, razen če je mogoče nedvoumno dokazati, da takega vpliva nima. Velja tudi obratno: če ima naložbenik neposredno ali posredno prek odvisnih organizacij manj kot 20 % glasovalnih pravic v organizaciji, v katero investira, velja predpostavka, da nima pomembnega vpliva, razen če je mogoče tak vpliv nedvoumno dokazati. Dokaz za naložbenikov pomembni vpliv je običajno eno ali več naslednjih dejstev:
- a) zastopstvo v upravnem odboru ali ustreznem odločevalnem organu organizacije, v katero investira;
 - b) sodelovanje pri odločanju;
 - c) bistveni posli med naložbenikom in organizacijo, v katero investira;
 - č) medsebojno izmenjavanje vodilnega osebja; in/ali
 - d) zagotavljanje bistvenih strokovnih informacij.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

- 10.17.** Ta PSR 10 je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 11. decembra 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati 1. januarja 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati točko 13 Uvoda v SRS (2006).