

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 in
- 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, ter od 20 do 23 ter Pravili skrbnega računovodenja (PSR) 1.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami 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. 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 ter
- 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 deli konta, če je razčlenjen, 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 okvirjem 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 ponavadi 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. Če se SRS 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. 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 ustrezni 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 je po spremembi razviden prvoten 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 pripravljanje 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. Šteje 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 količinsko spreminjajo 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 ter
- 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 bilanco stanja, 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 zaslону 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 odpre 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. Opredelitve ključnih pojmov

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

- 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.
- 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 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 je razvidno 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 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 XX. xxxxx 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati s 1. januarjem 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).