

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 ter
- 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 opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde in okvirom SRS (2016)

B. Pravila

a) Opredeljevanje obračunavanja in računovodskega obračunavanja

6.1. Računovodsko obračunavanje je vrhni 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 (vlaganjem) 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 bolj zanesljivi, 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, različnimi obračuni po kupcih ali skupinah kupcev ter 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, ne glede na to, ali gre za obračunavanje v okviru stroškovnega računovodstva ali finančnega računovodstva, je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so računovodski predračuni pripravljeni za odločanje posloводства 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 katerega se nanašajo, če so podlaga za izračun ali odmero javnih dajatev (davkov ali prispevkov), sicer dve leti.

Letni obračuni se hranijo v izvirnikih.

C. Opredelitve ključnih pojmov

6.23. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

- 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 dobičkonosnost 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, pojmovanem kot na popolnem zbiranju in uveljavljenem časovnem in stvarnem urejevanju podatkov zasnovano, olistinjeno in strogo formalno razvidovanje vseh že nastalih posamič obravnavanih poslovnih procesov in stanj, ki zaradi izražanja v denarni merski enoti omogoča oblikovati sliko o celotnem preteklem delovanju, ter na drugih neknjigovodskih evidencah v denarni ali nedenarni merski enoti. 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 dobičkonosnostjo. 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 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 23 – Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni (2006).