

RAČUNOVODSKO OBRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKI OBRAČUNI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju računovodskih obračunov za zunanje in notranje potrebe. Povezan je z računovodskimi načeli 123-128 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- 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) uskupinjevanje računovodskih obračunov ter
- e) hrambo računovodskih obračunov.

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde 1-28, 31-34 in 36-39 ter 4. in 7. smernico Evropske skupnosti. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1-20, 24-27 in 30.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2002).

B. Standard

a) Opredeljevanje obračunavanja in računovodskega obračunavanja

23.1. Računovodsko obračunavanje je vrhnji del knjigovodenja, ki se ukvarja z obdelovanjem v denarni merski enoti izraženih podatkov o uresničenih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih obračunov, ki zajemajo podatke o uresničenih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih in stroških.

23.2. Računovodsko obračunavanje ne zajema celotnega obračunavanja, ki je potrebno pri delovanju podjetja, 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 podjetju, to je obravnavanjem finančnega izida oziroma procesov in stanj, ki so povezani z vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem); finančno obračunavanje prevzema in pogloblja le tisti del računovodskega obračunavanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja, zato se širi tudi na področja, na katerih ni računovodskih podatkov.

23.3. Računovodsko obračunavanje, ki obravnava računovodske obračune, pomembne za celotno podjetje in njegova razmerja do drugih, je sestavina finančnega računovodstva, računovodsko obračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske obračune na notranjem področju delovanja podjetja, pa sestavina stroškovnega računovodstva. Pri računovodskih obračunih zlasti stroškovnega računovodstva je pomembna tudi njihova odločevalna vloga, kadar so pripravljeni neposredno za odločanje posloводства.

23.4. Računovodsko obračunavanje je pomembno pri sestavljanju računovodskih obračunov tako za notranje kot tudi za zunanje uporabnike.

23.5. Posledek 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 proučevanja.

23.6. 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

23.7. Računovodski obračuni se nanašajo na poslovne pojave in/ali njihove skupine ter na dele podjetja in/ali celotno podjetje.

23.8. Računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov se konča z obračunskimi kalkulacijami v zvezi s posameznim nabavnim, proizvodnim ali prodajnim poslom 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 finančnega izida po njegovih vrstah, to je glede na poslovanje, naložbenje in financiranje.

23.9. Računovodsko obračunavanje za dele podjetja 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 finančnega izida po delih podjetja ter podobnimi obračuni.

23.10. Računovodsko obračunavanje za celotno podjetje se konča z obračunsko bilanco stanja, obračunskim izkazom poslovnega izida, obračunskim izkazom finančnega izida in obračunskim izkazom gibanja kapitala. Lahko pa se konča tudi s podrobnimi obračuni za celotno podjetje, na primer z obračuni državnih podpor, obračuni pokojninskih programov, obračuni finančnih naložb, obračuni skupnih podvigov in tako naprej.

23.11. Sestavna dela finančnega računovodstva sta računovodsko obračunavanje za celotno podjetje iz SRS 23.10 ter računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz SRS 23.8, ki se nanašajo na razmerja z drugimi. Sestavna dela stroškovnega računovodstva sta računovodsko obračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz SRS 23.8, ki se nanašajo na notranje področje delovanja, ter računovodsko obračunavanje za dele podjetja iz SRS 23.9. 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.

23.12. Računovodski obračuni za celotno podjetje iz SRS 23.10 in za dele podjetja iz SRS 23.9 se sestavljajo za poslovna leta, medletna obdobja in posebne potrebe. Računovodski obračuni za poslovne pojave in njihove skupine iz SRS 23.8 se sestavljajo za posebne potrebe; izjema so računovodski obračuni finančnega izida po vrstah, ki se sestavljajo podobno kot računovodski obračuni za celotno podjetje iz SRS 23.10.

23.13. Računovodskim obračunom se po potrebi dodajajo računovodski podatki iz ustreznih računovodskih predračunov ali drugi primerjalni računovodski podatki.

23.14. Metodika računovodskega obračunavanja mora biti usklajena z metodiko istovrstnega računovodskega predračunavanja.

c) Sestavljanje računovodskih obračunov po namenih

23.15. Računovodski obračuni se sestavljajo tako za notranje potrebe podjetja kot tudi za zunanje potrebe po informacijah o njem.

23.16. Računovodski obračuni za zunanje potrebe so zlasti tisti, ki sestavljajo letne ali medletne računovodske izkaze (bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida, izkaz gibanja kapitala in pojasnila postavk v teh računovodskih izkazih); druge računovodske obračune za zunanje potrebe podrobneje določajo predpisi, ki jih uvajajo oziroma zahtevajo.

23.17. Večina računovodskih obračunov se sestavlja le za notranje potrebe podjetja. V ustreznem aktu podjetja se določijo njihove vrste pa tudi njihovi vsebine, oblike, metodike sestavljanja, roki dokončanja in uporabniki, ki jim jih je treba predložiti.

23.18. Posledek računovodskega obračunavanja za notranje potrebe so računovodski obračuni poslovnih pojavov ali skupin poslovnih pojavov ter računovodski obračuni za dele podjetja ali celotno podjetje. Dopolnjujejo jih pojasnila posameznih postavk, tako da skupaj z njimi sestavljajo obračunsko računovodsko poročilo.

23.19. Predloženi računovodski obračuni za notranje potrebe morajo biti sestavljeni s potrebno skrbnostjo po sodobnih računovodskih metodah ter na podlagi knjigovodskih podatkov, ki jih vsebujejo poslovne knjige in izvirajo iz knjigovodskih listin.

23.20. Zakon določa, kateri računovodski obračuni za zunanje potrebe morajo biti revidirani in pri katerih podjetjih. Revidiranje drugih računovodskih obračunov je odvisno od odločitve podjetja.

č) Vplivanje prevrednotovanja na računovodske obračune

23.21. Pri sestavljanju računovodskih obračunov se upoštevajo vsi prevrednotovalni popravki gospodarskih kategorij, ki jih obravnavajo slovenski računovodski standardi.

23.22. Če se sestavljajo računovodski predračuni splošnega prevrednotenja kapitala in prevrednotovanja drugih gospodarskih kategorij, je treba pojasniti odmike računovodskih obračunov od njih.

d) Uskupinjevanje računovodskih obračunov

23.23. Za celoto, ki jo sestavljajo nadrejeno podjetje in podrejena podjetja, se sestavljajo skupinski obračunski računovodski izkazi: obračunska bilanca stanja, obračunski izkaz poslovnega izida, obračunski izkaz gibanja kapitala in obračunski izkaz finančnega izida, dopolnjeni s pojasnili posameznih postavk. V njih se predstavijo uresničeni poslovni procesi in stanja za takšno celoto, kot da je eno samo podjetje. Metodika sestavljanja skupinskih obračunskih računovodskih izkazov se ne sme razlikovati od metodike sestavljanja skupinskih predračunskih računovodskih izkazov.

23.24. Za podjetja v skupini se sestavlja skupinska obračunska kalkulacija proizvodnje oziroma prodaje; v njej se iz stroškov izločijo dobički iz razmerij med temi podjetji, v dobičku pa se prikažejo udeležbe posameznih med njimi. Podrobno metodiko takšnega izračuna določa akt podjetja.

23.25. Skupinski računovodski obračuni, razen skupinskih obračunskih računovodskih izkazov, ki jih zahteva predpis, so notranje narave.

e) Hramba računovodskih obračunov

23.26. Letni računovodski izkazi in končni obračuni plač zaposlencev ter izplačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač zaposlencev, se hranijo trajno, pomožni obračuni pa dve leti.

Letni obračuni se hranijo v izvirnikih.

C. Opredelitve ključnih pojmov

23.27. 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 finančnega izida** 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 poslovnega izida, poslovnega izida poslovnega leta in prevrednotovalnega popravka sestavin kapitala 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. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni.

Č. Pojasnila

23.28. Računovodsko obračunavanje je sestavni del celotnega knjigovodenja, pojmovanega 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. Računovodski obračuni kot posledki računovodskega obračunavanja so med drugim podlaga za odločanje znotraj nadziranja in pripravljanja izvajanja kot odločevalnih področij nalog.

23.29. Obračunska bilanca stanja se sestavi skladno s SRS 24, obračunski izkaz poslovnega izida skladno s SRS 25, obračunski izkaz finančnega izida skladno s SRS 26, obračunski izkaz gibanja kapitala skladno s SRS 27, obračunske kalkulacije stroškov pa skladno s SRS 16.

23.30. 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. 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.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

23.31. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 21. septembra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 23 - Računovodsko obračunavanje (1993).