

# Slovenski računovodski standard 22 (2006)

## POSLOVNE KNJIGE

### *A. Uvod*

Ta standard se uporablja pri vodenju poslovnih knjig, to je knjigovodskem razvidovanju. Povezan je z računovodskimi načeli od 115 do 122 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

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

Ta standard se opira na splošno računovodsko teorijo ter je povezan predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 20, od 24 do 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 (2006).

### *B. Standard*

#### *a) Opredeljevanje poslovnih knjig*

**22.1.** Poslovne knjige so 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 posledek ustaljenega knjigovodskega urejanja in obdelovanja podatkov.

**22.2.** Poslovne knjige v pomenu iz SRS 22.1 nastajajo le pri knjigovodenju kot sestavnem delu računovodenja, ne pa tudi pri računovodskem predračunavanju, računovodskem nadziranju in računovodskem proučevanju. Čeprav bi se lahko načrtovani pojavi pri računovodskem predračunavanju zapisovali podobno kot uresničeni pojavi pri knjigovodenju, je vodenje poslovnih knjig le zapisovanje uresničenih gospodarskih kategorij in njihovih sprememb, kar formalno zagotavlja pravne dokaze. Pri računovodskem nadziranju in računovodskem proučevanju se poslovne knjige ne vodijo, a podatki iz njih so predmet preizkušanja pravilnosti oziroma kakovosti.

**22.3.** Poslovne knjige so temeljni knjigi in pomožne knjige. Temeljni poslovni knjigi kot glavni knjigovodski razvid sta dnevnik glavne knjige in glavna knjiga, pomožne poslovne knjige pa so razčlenjevalni razvidi (analitične evidence) in druge pomožne knjige (pomožni knjigovodski razvidi). Podjetje v svojem splošnem aktu opredeli, katere pomožne poslovne knjige in razčlenjevalne razvide bo vodilo.

**22.4.** Temeljne poslovne knjige ne povzemajo vseh uresničenih velikosti, 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.

**22.5.** 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 proučevanega podjetja z drugimi podjetji. 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.

**22.6.** V finančnem računovodstvu nastajajo predvsem dnevnik glavne knjige in glavna knjiga pa tudi nekateri razčlenjevalni razvidi (analitične evidence) in druge pomožne poslovne knjige. V dnevniku glavne knjige se na podlagi ustreznih knjigovodskih listin po časovnem zaporedju prikazujejo spremembe sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov; v glavni knjigi se te spremembe izkazujejo na ustreznih kontih. V stroškovnem računovodstvu pa nastaja večina razčlenjevalnih razvidov z ustreznimi dnevniki in drugih pomožnih poslovnih knjig.

**22.7.** Razčlenjevalni razvidi (analitične evidence), ki nastajajo v stroškovnem računovodstvu, 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. Razčlenjevalni razvidi, ki nastajajo v finančnem računovodstvu, pa se na primer nanašajo zlasti na denar, terjatve in dolgove. Druga pomožna poslovna knjiga, ki nastaja v stroškovnem računovodstvu, je na primer vpisnik (register) opredmetenih osnovnih sredstev, druge pomožne poslovne knjige, ki na primer nastajajo v finančnem računovodstvu, pa so blagajniška knjiga, knjiga prejetih računov, knjiga zapadlosti menic, knjiga delničarskih vlog in druge. O posameznih vrstah omenjenih pa tudi drugih razčlenjevalnih razvidov se odloči podjetje samo glede na potrebe, organiziranost pa tudi morebitne zunanje predpise.

**22.8.** Glavna knjiga in dnevnik glavne knjige se vodita po načelu dvostavnega knjigovodstva.

### ***b) Urejanje kontov v poslovnih knjigah***

**22.9.** 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 pomožno poslovno knjigo, uporablja pa se ne samo pri knjigovodenju, temveč tudi pri računovodskem predračunanju, računovodskem nadziranju in računovodskem proučevanju.

**22.10.** Kontni načrt za glavno knjigo se zasnuje na kontnem okviru, ki ga pripravi Slovenski inštitut za revizijo, da bi bila osnovna razporeditev kontov pri vseh podjetjih enotna. Podjetje ga lahko razčleni za svoje potrebe.

Kontni načrt obsega pregled kontov glavne knjige, in to bilančnega in zunajbilančnega dela. Za vsako 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 konti od 0000 do 9999 in tako naprej.

Ime konta mora biti jedrnat 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 podjetja.

Kontni okvir predpisuje razrede kontov in skupine kontov, kar zadošča potrebam pri sestavljanju bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Razredi kontov upoštevajo opravilnostno (funkcionalno) razporeditev, ki povezuje sestavine finančnega računovodstva in stroškovnega računovodstva v enotno ureditev.

**22.11.** Konti iz kontnega okvira morajo 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.

**22.12.** Podjetje vodi poslovne knjige po kontnem načrtu, ki ga za svoje potrebe izdela samo na podlagi ustreznega kontnega okvira, lahko pa Slovenski inštitut za revizijo zanj izdela priporočilo.

### **c) Vpisovanje v poslovne knjige**

**22.13.** Vodenje temeljnih poslovnih knjig 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, temeljne poslovne knjige pa morajo kazati finančni položaj podjetja in njegov poslovni izid.

Vpisi v poslovne knjige morajo biti opravljeni na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin brez pobotanj gospodarskih kategorij, poslovne knjige pa morajo kazati finančni položaj podjetja in njegov poslovni izid.

Poslovne knjige se na območju Republike Slovenije vodijo v slovenščini in v tolarjih (po prevzemu evra v evrih).

Če se poslovne knjige poslovne enote slovenskega podjetja v tujini vodijo v tujini, se poročajočemu podjetju 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 poročajočega podjetja, izkazujejo v skladu s SRS. Zneski v tujih valutah se preračunajo v tolarje (po prevzemu evra v evre) po srednjem tečaju Banke Slovenije 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.

**22.14.** Dnevnik glavne knjige lahko obsega enotno temeljno poslovno knjigo ali pa več knjig za posamezne skupine kontov. Za vsako vrsto razčlenjevalnega razvida (analitične evidence) se vodi dnevnik pomožne poslovne knjige.

V dnevniku glavne knjige se knjižijo vsi poslovni dogodki, tudi tisti, ki so predmet zunajbilančnega razvida. 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 računalnik se vnašajo knjigovodski podatki o poslovnih dogodkih po časovnem zaporedju in shranjujejo v datotekah. V takšnih okoliščinah se lahko dnevnik glavne knjige združuje z dnevnikom razčlenjevalnih razvidov (analitičnih evidenc), če so vpisi enkratni. Izviren vpis v računalniški dnevnik lahko v nekaterih okoliščinah nadomesti knjigovodsko listino na papirju. Računalniški dnevnik se po potrebi odtisne, kar je izhodna informacija računalnika, po vsebini in obliki enaka dnevniku na papirju. Podjetje v svojem splošnem aktu določi, kdaj se računalniški dnevnik natisne.

**22.15.** 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 morebitnih prihodnjih obveznosti 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.

**22.16.** Oblika glavne knjige je odvisna od tehnike in metode vnašanja knjigovodskih podatkov vanjo. Podatki se praviloma vpisujejo hkrati v glavno knjigo in dnevnik glavne knjige.

Pri računalniškem vodenju glavne knjige se uporabljajo preverjeni računalniški programi. Knjigovodski podatki, vneseni v računalniški dnevnik, se samodejno uvrščajo 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 po oznakah odgovornih oseb. Računalniško vodena glavna knjiga mora kadarkoli omogočati kontroliranje knjiženja pa tudi prikaz kateregakoli konta in/ali celotne glavne knjige na zaslonu oziroma odtis na papirju.

Podjetje v svojem splošnem aktu določi, kdaj med letom se natisne tako vodena glavna knjiga s popolnim pregledom vseh kontov; ob letnem obračunu poslovanja je natis obvezen.

**22.17.** Podjetje v svojem splošnem aktu opredeli, ali bo vodilo pomožne poslovne knjige vezane, na prostih listih v kartoteki ali v datotekah.

Vsak začetni vnos v računalniško vodene pomožne poslovne knjige mora biti hkrati podprt z verodostojno knjigovodsko listino, čeprav je ta zgolj v elektronski obliki, 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 razčlenjevalne razvide (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 vpisnik (register) opredmetenih osnovnih sredstev se vodita ločeno ne glede na druge razčlenjevalne razvide.

**22.18.** Poslovne knjige se odprejo in zaključijo vsako poslovno leto. Temeljne poslovne knjige se odprejo 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 temeljnih poslovnih knjigah 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 razčlenitvenih (analitičnih) kontov pomožnih knjig iz preteklega poslovnega leta. Med letom se odpirajo novi razčlenitveni konti na podlagi knjigovodskih listin o poslovnih dogodkih. Izjeme so vpisnik (register) opredmetenih osnovnih sredstev in razčlenitveni konti opredmetenih osnovnih sredstev, katerih odpiranje in zapiranje nista vezani na poslovno leto. Te poslovne knjige so odprte in se vodijo, dokler obstajajo v podjetju 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. Zaključitev poslovne knjige podpišejo pooblaščen osebe. Računalniško

vodene poslovne knjige se lahko zaključujejo z elektronskim podpisom po načelnih postopkih iz ustreznega zakona in podrobnejših določbah v splošnem aktu podjetja.

### **č) Hramba poslovnih knjig**

**22.19.** Podjetje 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. Pisni odtisi glavne knjige in dnevnika se praviloma hranijo trajno. Podjetje pa lahko ob upoštevanju ustreznih predpisov samo določi, po kolikšnem času od dneva sprejetja in potrditve računovodskih izkazov bo shranilo poslovne knjige na elektronskem nosilcu, izvorne poslovne knjige pa uničilo.

Poslovne knjige se do konca revidiranja letnih računovodskih izkazov hranijo v priročnem arhivu računovodske službe, potem pa zapisniško predajo v varnejši osrednji arhiv podjetja.

### **C. Opredelitve ključnih pojmov**

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

- a) **Temeljni poslovni knjigi** sta glavna knjiga in z njo povezani dnevnik.
- b) **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.
- c) **Dnevnik** je razvid, v katerem se podatki vodijo po časovnem zaporedju.
- č) **Pomožne poslovne knjige** so razčlenjevalni razvidi (analitične evidence) in druge pomožne knjige.
- d) **Razveljavitev knjižbe (storno)** se opravi v poslovnih knjigah 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).
- e) **Razčlenjevalni razvidi (analitične evidence)** vsebujejo razčlenitvene konte, ki pojasnjujejo temeljne konte glavne knjige, na primer konte opredmetenih osnovnih sredstev, materiala, proizvodov, kupcev, dobaviteljev in tako naprej.
- f) **Druge pomožne poslovne knjige** praviloma dopolnjujejo konte glavne knjige; mednje na primer lahko štejemo blagajniško knjigo, vpisnik (register) opredmetenih osnovnih sredstev, knjigo prejetih računov, knjigo zapadlosti menic v plačilo, knjigo delničarskih vlog in druge po potrebah podjetja.

### **Č. Pojasnila**

**22.21.** 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.

**22.22.** Spremembe se vnašajo v glavno knjigo in ustrezni dnevnik hkrati. Pri računalniškem knjiženju zagotavlja računalniški program na podlagi enkratnega vnosa sprememb v računalnik samodejno vodenje tako dnevnikov kot glavnih knjig in ustreznih pomožnih poslovnih knjig, pri ročnem in polsamodejnem knjiženju pa je treba vnašati spremembe posebej v glavno knjigo in posebej v ustrezno pomožno poslovno knjigo. V obeh

primerih knjiženja pa mora biti ob vsakem času zagotovljeno ujemanje seštevka iz dnevnika z ustreznimi pripadajočimi konti glavne knjige oziroma ujemanje seštevka istovrstnih razčlenjevalnih kontov z zneski na ustreznem kontu glavne knjige.

**22.23.** Na podlagi kontnega okvira podjetje 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 podjetja.

**22.24.** Računovodstvo podjetja mora na koncu poslovnega leta svoje poslovne knjige zaključiti; tehniko zaključevanja opredeli podjetje v svojem splošnem aktu. Poslovne knjige morajo biti na koncu poslovnega leta zaključene tako, da ni mogoč kakršenkoli kasnejši vnos podatkov oziroma da vnesenih podatkov ni mogoče spreminjati.

### ***D. Datuma sprejetja in začetka uporabe***

**22.25.** Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005. K njemu sta dala soglasje minister za finance in minister za gospodarstvo. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 22 – Poslovne knjige (2002).