

Slovenski računovodski standard 23 (2006)

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.

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 obračunavanja in računovodskega obračunavanja

23.1. 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.

23.2. Računovodsko obračunavanje zajema celotno obračunavanje, 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 denarnih tokov oziroma procesov in stanj, ki so povezani s poslovanjem, vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem); finančno obračunavanje prevzema in pogloblja le tisti del računovodskega obračunavanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja.

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 in obsegajo tudi v naravnih merskih enotah (nedenarno) izražene podatke oziroma informacije.

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 denarnih tokov po njihovih vrstah, to je glede na poslovanje, naložbenje (investiranje) in vlaganje (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 denarnih tokov po delih podjetja ter podobnimi obračuni, dopolnjenimi z obračuni, izraženimi v naravnih (nedenarnih) merskih enotah, ki pojasnjujejo velikost denarno izraženih kategorij.

23.10. Računovodsko obračunavanje za celotno podjetje 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 podjetje, na primer z obračuni državnih podpor, obračuni pokojninskih programov, obračuni finančnih naložb, obračuni skupnih podvigov in tako naprej. Kot priloga k temeljnim računovodskim izkazom, pripravljenim na podlagi knjigovodskih podatkov, se dodajajo računovodski obračuni za celotno podjetje v naravno (nedenarno) izraženih merskih enotah, ki pojasnjujejo denarno izražene dosežke.

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 pripravljene za odločanje poslovodstva ali lastnikov ter sestavljajo obračune v denarni merski enoti in drugih merskih enotah, prilagojenih posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom.

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 denarnih tokov 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 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.

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, ki so lahko izražena v denarnih ali naravnih (nedenarnih) merskih enotah, 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 in na podlagi knjigovodskih podatkov, ki jih vsebujejo poslovne knjige ter izvirajo iz knjigovodskih listin in drugih evidenc v podjetju.

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 obvladujoče podjetje in odvisna podjetja, se sestavljajo skupinski obračunski računovodski izkazi: obračunska bilanca stanja, obračunski izkaz poslovnega izida, obračunski izkaz gibanja kapitala in obračunski izkaz denarnih tokov, 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 izvornikih.

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 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 in presežka iz prevrednotenja 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. 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 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 nedenedarni merski enoti. 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 denarnih tokov 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 dobičkonosnostjo.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

23.31. 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 23 – Računovodsko obračunavanje in računovodski obračuni (2002).