

Slovenski računovodski standard 39 (2006)

RAČUNOVODSKE REŠITVE PRI MALIH SAMOSTOJNIH PODJETNIKIH POSAMEZNIKIH

A. Uvod

Ta standard ureja računovodstvo malih samostojnih podjetnikov posameznikov (odslej podjetnikov). Obdeluje

- a) letno poročilo podjetnika za zunanje poslovno poročanje,
- b) razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje,
- c) razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje,
- č) sprejemanje računovodskih usmeritev,
- d) vodenje poslovnih knjig,
- e) knjigovodske listine,
- f) amortiziranje,
- g) začetno računovodsko merjenje zalog,
- h) prevrednotovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov,
- i) popis sredstev in obveznosti do njihovih virov ter
- j) dostop do poslovnih knjig in poročil.

Glede vrednotenja postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida je povezan s splošnimi slovenskimi računovodskimi standardi (SRS).

Pri podjetnikih je pod določenimi pogoji dopustno enostavno knjigovodstvo. Predstavljeno je v prilogi k temu standardu.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C) in pojasnili (poglavjem Č).

Ta standard povzema pravila računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov, ki se pri podjetniku pojavljajo pogosteje. Pri računovodskem obravnavanju ostalih poslovnih dogodkov se uporabljajo pravila iz splošnih slovenskih računovodskih standardov.

B. Standard

a) Letno poročilo podjetnika za zunanje poslovno poročanje

39.1. Letno poročilo obsega bilanco stanja in izkaz poslovnega izida.

Bilanca stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

Izkaz poslovnega izida je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

b) Razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje

39.2. Bilanca stanja za zunanje poslovno poročanje vsebuje najmanj tele postavke:

Sredstva

A. Dolgoročna sredstva

I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve

1. Neopredmetena sredstva
2. Dolgoročne aktivne časovne razmejitve

II. Opredmetena osnovna sredstva

III. Naložbene nepremičnine

IV. Dolgoročne finančne naložbe

1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil
2. Dolgoročna posojila

V. Dolgoročne poslovne terjatve

B. Kratkoročna sredstva

I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo

II. Zaloge

III. Kratkoročne finančne naložbe

1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil
2. Kratkoročna posojila

IV. Kratkoročne poslovne terjatve

V. Denarna sredstva

C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve

Č. Terjatve do podjetnika

Obveznosti do virov sredstev

A. Podjetnikov kapital

B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

1. Rezervacije
2. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve

C. Dolgoročne obveznosti

I. Dolgoročne finančne obveznosti

II. Dolgoročne poslovne obveznosti

Č. Kratkoročne obveznosti

I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev

II. Kratkoročne finančne obveznosti

III. Kratkoročne poslovne obveznosti

D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve

39.3. V bilanci stanja se izkazujejo postavke po tehle pravilih:

1. *Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve* so dolgoročno odloženi stroški razvijanja, usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine in druge pravice ter dolgoročno odloženi stroški po knjigovodski vrednosti. Knjigovodska vrednost neopredmetenih sredstev je razlika med nabavno vrednostjo in popravkom njene vrednosti. Ne glede na način izkazovanja v poslovnih knjigah se uvrščajo v to postavko tudi predujmi, dani za ta sredstva.
2. *Opredmetena osnovna sredstva* se izkazujejo s knjigovodsko vrednostjo, torej z razliko med nabavno vrednostjo in popravkom njene vrednosti. Ne glede na način izkazovanja v poslovnih knjigah se uvrščajo v to postavko tudi predujmi, dani za ta sredstva.
3. *Naložbene nepremičnine* so nepremičnine (zemljišča in/ali zgradbe), posedovane, da bi prinašale najemnino in/ali povečevale vrednost dolgoročne naložbe.
4. *Dolgoročne finančne naložbe* so naložbe v kapital ali posojila, to je dolgoročne finančne naložbe v finančne dolgove drugih, ki naj bi se obdržale več kot leto dni in s katerimi naj se ne bi trgovalo. Tisti del dolgoročnih finančnih naložb, ki zapade v plačilo v naslednjem obračunskem obdobju, se izkaže med kratkoročnimi finančnimi naložbami.
5. *Poslovne terjatve* so terjatve do kupcev, dani predujmi (za zaloge in še ne opravljene storitve), dana preplačila in varščine ter druge poslovne terjatve.
6. *Zaloge* so zaloge materiala in blaga ter zaloge proizvodov, polproizvodov in nedokončane proizvodnje iz ustreznih popisnih list ob koncu obračunskega obdobja. Knjigovodska vrednost zalog ne sme presegati njihove čiste iztržljive vrednosti.
7. *Kratkoročne finančne naložbe* so naložbe v kapital ali v finančne dolgove drugih, ki naj bi se posedovale manj kot leto dni in s katerimi naj bi se trgovalo.
8. *Denarna sredstva* so gotovina, knjižni denar, denar na poti in denarni ustrezniki. Mednje sodijo tudi sredstva, ki jih lahko neposredno in brez kakršnihkoli omejitev pretvorimo v denar kot sredstvo za poravnavanje dolgov ali izplačevanje s kakšnim drugim namenom. Izdani čeki se izkažejo kot odbitna postavka. Denarna sredstva na računih morajo biti dokumentirana z ustreznimi bančnimi izpiski. Gotovina v blagajni se uskladi z ustreznim popisnim listom.
9. *Kratkoročne aktivne časovne razmejitve* so kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki in kratkoročno nezaračunani prihodki. Med aktivne časovne razmejitve se uvrščajo tudi vrednotnice (znamke, koleki in podobno).
10. *Terjatve do podjetnika* so razlika med nekapitalskimi obveznostmi do virov sredstev in sredstvi.
11. *Podjetnikov kapital* je stanje kapitala na dan bilance stanja, to je razlika med sredstvi in nekapitalskimi obveznostmi do njihovih virov v bilanci stanja.
12. *Rezervacije* so dolgoročne obveznosti, ki se bodo na podlagi obvezujočih preteklih dogodkov predvidoma pojavile v obdobju, daljšem od leta dni, in katerih velikost je zanesljivo ocenjena. Med *dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami* se izkazujejo odloženi prihodki, ki bodo v obdobju, daljšem od leta dni, pokrili predvidene odhodke.
13. *Dolgoročne finančne obveznosti* so dobljena dolgoročna posojila na podlagi posojilnih pogodb in izdani dolgoročni vrednostni papirji. Zneski dolgoročnih obveznosti, ki so že zapadli v plačilo (a še niso poravnani) in ki bodo zapadli v plačilo v letu dni po dnevu bilance stanja, se v bilanci stanja izkazujejo kot kratkoročne obveznosti.
14. *Dolgoročne poslovne obveznosti* so dolgoročni dobaviteljski krediti za kupljeno blago ali kupljene storitve.

15. *Kratkoročne finančne obveznosti* so dobljena kratkoročna posojila na podlagi posojilnih pogodb in izdani kratkoročni vrednostni papirji razen čekov, ki se štejejo kot odbitna postavka pri denarnih sredstvih.
16. *Kratkoročne poslovne obveznosti* so kratkoročni dobaviteljski krediti za kupljeno blago ali kupljene storitve ter kratkoročne obveznosti do zaposlencev (razen do podjetnika), državnih organov in drugih inštitucij pa tudi morebitne druge obveznosti, ki do konca obračunskega obdobja še niso poravnane.
17. *Kratkoročne pasivne časovne razmejitve* so kratkoročno vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki in kratkoročno odloženi prihodki.

39.4. Bilanca stanja prikazuje zneske v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju.

c) Razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje

39.5. Izkaz poslovnega izida sestavljajo najmanj te postavke

1. Čisti prihodki od prodaje
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve
4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)
5. Stroški blaga, materiala in storitev
 - a) Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala
 - b) Stroški storitev
6. Stroški dela
 - a) Stroški plač
 - b) Stroški socialnih zavarovanj (posebej izkazani stroški pokojninskih zavarovanj)
 - c) Drugi stroški dela
7. Odpisi vrednosti
 - a) Amortizacija
 - b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih
 - c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih
8. Drugi poslovni odhodki
9. Finančni prihodki iz deležev
10. Finančni prihodki iz danih posojil
11. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev
12. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb
13. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti
14. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti
15. Drugi prihodki
16. Drugi odhodki
17. Poslovni izid obračunskega obdobja $(1 \pm 2 + 3 + 4 - 5 - 6 - 7 - 8 + 9 + 10 + 11 - 12 - 13 - 14 + 15 - 16)$

- a) Podjetnikov dohodek
- b) Negativni poslovni izid

39.6. V izkazu poslovnega izida se izkazujejo postavke po tehle pravilih:

1. *Čisti prihodki od prodaje* so prodajne vrednosti prodanih proizvodov oziroma trgovskega blaga in materiala ter opravljenih storitev v obračunskem obdobju, zmanjšane za popuste ob prodaji ali kasneje (na primer za blagajniške popuste) pa tudi za vrednost vrnjenih količin.
2. *Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje* je razlika med njihovo vrednostjo na koncu obračunskega obdobja in njihovo vrednostjo na začetku obračunskega obdobja; če je njihova vrednost na koncu obdobja večja, ima sprememba pozitiven predznak, v nasprotnem primeru pa negativen predznak.
3. *Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve* so proizvodi in storitve, ki jih ustvari oziroma opravi podjetnik in nato zajame med svoja opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena sredstva.
4. *Drugi poslovni prihodki*, povezani s poslovnimi učinki, so subvencije, dotacije, regresije, kompenzacije, premije in podobni prihodki. Državne podpore in donacije za opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva ostajajo začasno med dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami (odloženimi prihodki) in se prenašajo med poslovne prihodke skladno z amortiziranjem ustreznih opredmetenih osnovnih sredstev. Kot drugi poslovni prihodki se štejejo tudi prevrednotovalni poslovni prihodki.
5. *Stroški blaga, materiala in storitev*
 - a) Stroški blaga in materiala se ugotovijo v skladu s sprejeto metodo vrednotenja porabe.
 - b) Stroški storitev so stroški storitev pri ustvarjanju proizvodov, stroški storitev pri opravljanju prevoznih storitev, stroški storitev za vzdrževanje, sejmskih storitev in reklamnih storitev, stroški reprezentance in zavarovalnih premij, stroški storitev plačilnega prometa in drugih bančnih storitev (razen obresti) ter stroški najemnin, svetovalnih storitev, službenih potovanj in podobnih storitev. Med stroške storitev se štejejo tudi stroški v zvezi s pogodbami o (avtorskem) delu oziroma z drugimi pravnimi razmerji s fizičnimi osebami, razen v zvezi z delovnim razmerjem.
6. *Stroški dela zaposlenecv* so plače, nadomestila plač, stroški socialnih zavarovanj in drugi stroški dela.
7. *Odpisi vrednosti*
 - a) Amortizacija in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih s končno dobo koristnosti in opredmetenih osnovnih sredstvih so zneski popravkov vrednosti amortizirljivih sredstev. Prevrednotovalni poslovni odhodki se pojavljajo pri oslabitvah in odtujitvah opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev.
 - b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih se pojavljajo pri oslabitvah obratnih sredstev.
8. *Drugi poslovni odhodki* so prispevki za socialno varnost podjetnika, povračila stroškov podjetnika, članarine, štipendije in drugi podobni stroški.
9. *Finančni prihodki* so prihodki od obresti, prihodki od preračuna terjatev in dolgov, izraženih v tuji valuti, v domačo valuto, prevrednotovalni finančni prihodki in drugi finančni prihodki v obračunskem obdobju, med katere se uvršča tudi znesek zmanjšanja rezervacij, če je njihova vrednost večja od sedanje vrednosti izdatkov na koncu obračunskega obdobja.
10. *Finančni odhodki* so obresti, ki jih je mogoče pripisati podjetnikovemu poslovanju, odhodki zaradi preračuna terjatev in dolgov, izraženih v tuji valuti, v domačo valuto, prevrednotovalni finančni odhodki in drugi finančni odhodki v obračunskem obdobju, med

katere se uvršča tudi znesek povečanja, če je njihova vrednost manjša od sedanje vrednosti izdatkov na koncu obračunskega obdobja.

11. *Drugi prihodki* so predvsem neobičajne postavke, ki povečujejo poslovni izid.
12. *Drugi odhodki* so predvsem neobičajne postavke, ki zmanjšujejo poslovni izid.
13. *Poslovni izid* je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju.

39.7. Izkaz poslovnega izida prikazuje zneske v dveh stolpcih, v prvem uresničene podatke v obravnavanem obračunskem obdobju in v drugem uresničene v enakem prejšnjem obračunskem obdobju.

č) Sprejemanje računovodskih usmeritev

39.8. Podjetnik sprejema računovodske usmeritve s sklepi. Sklepi se hranijo 10 let po prenehanju opravljanja dejavnosti. Vsak sklep se označi z zaporedno številko po časovnem zaporedju. Že sprejete računovodske usmeritve se lahko spremenijo le z novimi sklepi.

d) Vodenje poslovnih knjig

39.9. Poslovne knjige so razvidi, ki zagotavljajo podatke za oblikovanje informacij o stanju in gibanju sredstev in obveznosti do njihovih virov, stroških, odhodkih in prihodkih ter poslovnem izidu.

39.10. Poslovne knjige se vodijo na način, ki omogoča izkazovanje podatkov, potrebnih za sestavljanje računovodskih izkazov.

39.11. Poslovne knjige so temeljni knjigi in pomožne knjige. Temeljni knjigi sta dnevnik in glavna knjiga. Pomožne knjige so razčlenjevalni razvidi (analitične evidence) in druge pomožne knjige. Razčlenjevalni razvidi vsebujejo razčlenitvene (analitične) konte, ki pojasnjujejo temeljne konte glavne knjige, na primer konte opredmetenih osnovnih sredstev, materiala, proizvodov, kupcev, dobaviteljev in tako naprej. Druge pomožne knjige, na primer register opredmetenih osnovnih sredstev, blagajniška knjiga, knjiga prejetih računov in druge po potrebah, pa dopolnjujejo temeljne konte glavne knjige.

Vodenje temeljnih knjig je obvezno, vodenje pomožnih pa samo, če se verodostojni podatki, ki se ponavadi dobivajo na podlagi pomožnih knjig, ne zagotavljajo drugače. Register opredmetenih osnovnih sredstev pa je obvezen.

39.12. Glavna knjiga se vodi po načelih dvostavnega knjigovodstva. Oblika glavne knjige je odvisna od tehnike in metode vnašanja knjigovodskih podatkov vanjo. Računalniško vodena glavna knjiga mora kadarkoli omogočati kontroliranje knjiženja pa tudi prikaz katerekoli konta in/ali celotne glavne knjige na zaslonu oziroma odtis na papirju. Ob letnem obračunu je natis računalniško vodene glavne knjige s popolnim pregledom vseh kontov obvezen.

Kontni načrt za glavno knjigo zasnuje podjetnik sam na podlagi kontnega okvira, ki ga pripravi Slovenski inštitut za revizijo. Podjetnik ga ustrezno razčleni. Pri tem upošteva SRS 22.10.

39.13. Dnevnik glavne knjige je lahko enotna temeljna poslovna knjiga ali več knjig za posamezne skupine kontov. V njem se knjižijo vsi poslovni dogodki, ki so predmet bilančne in zunajbilančne evidence. Vodenje dnevnika omogoča kontroliranje knjiženih postavk po zakonitosti dvostavnega knjigovodstva, izraženi z enačbo vsota postavk v breme je enaka vsoti postavk v dobro.

39.14. Pomožne knjige se vodijo vezane, na prostih listih v kartoteki ali računalniško v datotekah. Če se vodijo računalniško, mora biti kadarkoli možno kontroliranje knjiženja. Pred sestavitvijo računovodskih izkazov se razčlenitveni konti uskladijo s konti glavne knjige. Posamezne konte in/ali celotne pomožne knjige mora biti mogoče prikazati na zaslonu in po potrebi odtisniti na papirju.

39.15. Register opredmetenih osnovnih sredstev se vodi v obliki vnaprej vezane knjige ali računalniško. V njem mora imeti vsako opredmeteno osnovno sredstvo svojo registrsko številko.

39.16. Knjižbe v poslovnih knjigah morajo temeljiti na verodostojnih knjigovodskih listinah. Pri tem se upoštevajo načela urejenega knjigovodstva:

- pri ročnem vodenju poslovnih knjig se vanje piše s črnilom, kopirnim svinčnikom, kemičnim svinčnikom ali strojem; v njih ne smejo ostajati prazne vrste, temveč mora biti po časovnem zaporedju izpolnjena vsaka vrstica prostora za knjiženje; pri računalniškem vodenju poslovnih knjig mora računalniški program preprečevati nedovoljene vpise;
- nevezani listi poslovnih knjig se ne smejo uničiti, iz vezanih knjig pa se listi ne smejo iztrgati;
- vpisi si morajo slediti po časovnem zaporedju ter biti urejeni, popolni, pravilni in sprotni;
- knjiži se praviloma v osmih dneh od dneva, ko so listine, ki izpričujejo nastanek poslovnega dogodka, izdane oziroma prejete na mesto, kjer se vodijo poslovne knjige, najmanj pa enkrat mesečno; še ne knjižene knjigovodske listine morajo biti na voljo na kraju, kjer se vodijo poslovne knjige;
- napačna knjižba se razveljavi (stornira), tako da se najprej na isti strani konta odšteje enak znesek, nato pa se pravilni znesek knjiži na pravi konto.

39.17. V poslovne knjige se na začetku obračunskega obdobja vpišejo začetna stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov, ki so enaka končnim stanjem iz prejšnjega obračunskega obdobja.

Zaključijo se s stanjem na zadnji dan obračunskega obdobja, v primeru prenehanja dejavnosti pa z dnem prenehanja. Izjeme so register opredmetenih osnovnih sredstev in razčlenitveni konti opredmetenih osnovnih sredstev, katerih odpiranje in zapiranje nista vezani na obračunsko obdobje. Poslovne knjige, vodene v prostih listih, se zvežejo. Zaključitev poslovnih knjig podpiše pooblaščen oseba. Računalniško vodene poslovne knjige se lahko zaključujejo z elektronskim podpisom po postopkih iz ustreznega zakona. Poslovne knjige se zaključijo tako, da ni več mogoče vnašati podatkov vanje oziroma da že vnesenih podatkov ni mogoče spreminjati.

39.18. Odtisi glavne knjige in dnevnika se praviloma hranijo trajno. Podjetnik pa lahko ob upoštevanju ustreznih predpisov sam določi, po kolikšnem času bo shranil poslovne knjige na elektronski nosilec podatkov, izvirne poslovne knjige pa uničil.

e) Knjigovodske listine

39.19. Knjigovodske listine so praviloma v posebni obliki sestavljeni zapisi o poslovnih dogodkih, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke, stroške in odhodke. Knjigovodske listine so papirne ali v obliki elektronskih zapisov.

Knjigovodska listina je verodostojna, če se pri njenem kontroliranju pokaže, da lahko strokovna oseba, ki ni sodelovala v poslovnem dogodku, na njeni podlagi popolnoma jasno in brez dvomov spozna naravo in obseg poslovnega dogodka.

39.20. Izvirna knjigovodska listina se sestavi v potrebnem številu izvodov ob nastanku poslovnega dogodka, izpeljana, na primer zbirnik ali razdelilnik, pa na podlagi izvirnih knjigovodskih listin ali preknjižb v poslovnih knjigah.

Posamezne vrste izvirnih knjigovodskih listin se praviloma sestavljajo na enotnih obrazcih, oblikovanih na podlagi domačih in tujih izkušenj, obstajajo pa tudi obvezni enotni obrazci, na primer za brezgotovinski plačilni promet.

39.21. Podjetnik ali kdo drug sestavi knjigovodsko listino za knjiženje prihodkov, tudi za knjiženje prihodkov iz usredstvenja lastnih proizvodov in storitev.

Knjigovodska listina za knjiženje prihodkov vsebuje

- zaporedno številko,
- podatke o izdajatelju (iz ustreznega registra),
- kraj in datum izdaje,
- podatke o prejemniku (iz ustreznega registra),
- podatke o poslovnem dogodku,
- v denarju izražen obseg sprememb poslovnega dogodka,
- podpis ali faksimile pooblaščenih oseb, lahko tudi žig.

Na knjigovodski listini za knjiženje prihodkov, izdani fizični osebi občanu, ni treba zagotoviti podatkov o prejemniku, razen na njegovo zahtevo.

39.22. Knjigovodsko listino za knjiženje stroškov lahko sestavi podjetnik ali kdo drug. Vsebovati mora najmanj podatke iz SRS 39.21.

Knjigovodske listine se sestavljajo tudi za knjiženje

- stroškov posebej za podjetje in posebej za gospodinjstvo (stroškov kurjave, elektrike, vode, telefona, sprotnega in investicijskega vzdrževanja ter podobnih),
- pretokov v gospodinjstvo in iz njega, če ni ustreznih listin, ter
- stroškov nabave kmetijskih pridelkov, če prodajalec ni dolžan izdati ustrezne listine.

39.23. Pri sestavljanju knjigovodskih listin se upoštevajo tale načela:

- pri ročnem sestavljanju se uporabljajo pisalna sredstva, katerih enoličnih sledi ni mogoče odstraniti oziroma spremeniti s preprostimi fizikalnimi ali kemičnimi postopki; računalniško sestavljeno knjigovodsko listino mora biti mogoče razločno in čitljivo odtisniti, tako da ni niti najmanjšega dvoma o njeni verodostojnosti;
- v primeru pomote se napačna beseda ali številka prečrta in nad prečrtanim zapiše pravilna beseda ali številka; popravek s podpisom potrdi oseba, ki izda knjigovodsko listino, in zapiše datum popravka;
- blagajniške in druge listine, ki izpričujejo denarne poslovne dogodke, se ne smejo popravljati, temveč se morajo uničevati in sestavljati nove;
- prazna mesta v knjigovodski listini se prečrtajo;
- na vsaki knjigovodski listini mora biti oznaka o knjižbi v poslovnih knjigah;
- pri ročnem in polsamodejnem obravnavanju podatkov se kontrolirajo izvirne knjigovodske listine, in to pred knjiženjem, pri računalniškem obravnavanju podatkov pa se kontrolira začetni vnos podatkov;
- knjigovodske listine se pred knjiženjem kontrolirajo na enem ali več krajih, lahko tudi z računalnikom po računalniških programih, pripravljenih glede na vrste knjigovodskih listin; oseba, odgovorna za kontroliranje, potrdi, da je bilo kontroliranje opravljeno in da so knjigovodske listine verodostojne; to velja, če vodi poslovne knjige druga pooblaščen oseba.

f) Amortiziranje

39.24. Amortizacija se obračunava od opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev s končno dobo koristnosti.

Opredmetena osnovna sredstva so zemljišča, zgradbe, proizvodna oprema, druga oprema in biološka sredstva. Opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega tolarske vrednosti 500 evrov, se lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar. Stvari drobnega inventarja, katerih posamične nabavne vrednosti po obračunih dobaviteljev ne presegajo tolarske vrednosti 500 evrov, se lahko razporedijo med material.

Neopredmetena sredstva so dolgoročno odloženi stroški razvijanja, usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine (v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice) in druge pravice.

39.25. Amortiziranje je razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, ki ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapuščajo in pomenijo stroške. Stroški amortizacije se pripoznavajo na podlagi doslednega razporejanja amortizirljivih zneskov opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev po posameznih obračunskih obdobjih, v katerih izhajajo iz njih gospodarske koristi.

Amortizirljiva sredstva so sredstva, ki

- a) se uporabljajo v obdobju, daljšem od poslovnega leta,
- b) imajo omejeno dobo koristnosti ter
- c) so namenjena uporabi pri proizvodjanju ali dobavljanju proizvodov in storitev, se posojajo drugim za plačilo ali se posedujejo iz drugih razlogov.

39.26. Popravek vrednosti, ki je povezan z amortiziranjem, se ne pojavlja pri a) zemljiščih in drugih naravnih bogastvih, b) opredmetenih osnovnih sredstvih do njihove razpoložljivosti za uporabo, c) opredmetenih osnovnih sredstvih kulturnega, zgodovinskega ali umetniškega izvora, č) spodnjem ustroju železniških prog, cest, letališč in podobnega ter d) drugih opredmetenih osnovnih sredstvih, katerih uporaba ni časovno omejena.

39.27. Osnova za obračun amortizacije je pri enakomernem časovnem amortiziranju nabavna vrednost opredmetenega in neopredmetenega sredstva, popravljena pri prevrednotenju sredstva in zmanjšana za ocenjeno preostalo vrednost. Preostala vrednost se določi pri pomembnejših postavkah. Prevrednotenje neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev zaradi okrepitve ali oslabitve povzroči spremembo amortizacijske osnove praviloma v naslednjem obračunskem obdobju.

Osnovno sredstvo se lahko pridobi z nakupom, lastno izdelavo, zamenjavo, finančnim najemom, brezplačnim prevzemom, prenosom stvarnega premoženja iz gospodinjstva in na druge predpisane načine.

Nabavno vrednost osnovnega sredstva, pridobljenega z nakupom, sestavljajo njegova nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno njegovi usposobitvi za uporabo, zlasti stroški dovoza in namestitve. Med nevračljive nakupne dajatve se všteva tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Od nakupnih cen se odštevajo trgovinski in drugi popusti. V nabavno vrednost se lahko vštevajo tudi stroški izposojanja za pridobitev osnovnih sredstev do razpoložljivosti za uporabo.

Osnova za obračun amortizacije osnovnega sredstva, pridobljenega s prenosom stvarnega premoženja iz gospodinjstva, je njegova gospodarska vrednost, ki ne sme presežati tržne vrednosti.

Nabavne vrednosti osnovnih sredstev, pridobljenih na druge načine, so določene v SRS 1 in SRS 2.

39.28. Amortizacija se obračunava po metodi enakomernega časovnega amortiziranja, podjetnik pa se lahko odloči za eno izmed drugih amortizacijskih metod, določenih v SRS 13. Obračunava se posamično, skupinsko pa se lahko samo pri drobnem inventarju iste vrste ali podobnega namena.

39.29. Podjetnik določa letne amortizacijske stopnje samostojno, tudi neodvisno od stopenj, ki jih upoštevajo davčni predpisi. Amortizacijske stopnje določi na podlagi predvidene dobe koristnosti.

Doba koristnosti je odvisna od

- pričakovanega fizičnega izrabljanja,
- pričakovanega tehničnega staranja,
- pričakovanega gospodarskega staranja ter
- pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe.

Kot doba koristnosti se določi tista, ki je glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša.

Občasno je treba to dobo preverjati ter glede na ugotovitve preračunati amortizacijske stopnje za sedanja in bodoča obdobja, če so nova pričakovanja bistveno drugačna od prejšnjih ocen. Učinek take spremembe se opiše v pojasnilih k računovodskim izkazom v obračunskem obdobju, v katerem pride do nje.

39.30. Opredmeteno osnovno sredstvo se začne amortizirati prvega dne v naslednjem mesecu po tistem, ko je razpoložljivo za uporabo. Neopredmeteno sredstvo se začne amortizirati prvega dne v naslednjem mesecu po tistem, ko je razpoložljivo za uporabo.

39.31. Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, ki jih ima podjetnik v finančnem najemu, mora biti usklajeno z amortiziranjem drugih podobnih sredstev; če ni zagotovila, da jih bo ob poteku pogodbe prevzel v last, se popolnoma amortizirajo najkasneje med trajanjem finančnega najema.

Amortiziranje opredmetenih osnovnih sredstev, ki jih da podjetnik v poslovni najem, se uskladi z amortiziranjem drugih podobnih sredstev.

g) Začetno računovodsko merjenje zalog

39.32. Zaloge so zaloge materiala in blaga, zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje ter zaloge trgovskega blaga. Nedokončana proizvodnja so lahko tudi storitve, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, naročnik pa jih še ni prevzel (potrdil).

39.33. Količinska enota zaloge materiala in trgovskega blaga se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve ter neposredni stroški nabave. Nakupna cena se zmanjša za dobljene popuste.

39.34. Količinska enota zaloge proizvoda in nedokončane proizvodnje se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po eni izmed metod iz SRS 17, ki je v skladu s predvideno shemo izkaza poslovnega izida. Zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje se lahko vrednotijo le po izbranih vrstah stroškov, vendar najmanj po neposrednih stroških materiala in neposrednih stroških storitev. V nabavno vrednost količinske enote proizvodov in nedokončane proizvodnje je mogoče v izjemnih primerih všteti tudi obresti od dobljenih posojil, s katerimi se takšne zaloge financirajo (če traja njihovo proizvajanje dlje kot obračunsko obdobje).

39.35. Knjigovodska vrednost porabljenih zalog je strošek, knjigovodska vrednost prodanih zalog pa poslovni odhodek.

39.36. Količina porabljenega materiala se ugotavlja na podlagi dejanske porabe tega materiala.

Če se cene v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količin razlikujejo od cen količin iste vrste v zalogi, se lahko pri zmanjševanju teh količin uporablja ena izmed predlaganih metod iz SRS 4.16.

Izbrano metodo vrednotenja porabe zalog mora podjetnik uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Morebitno spremembo mora pojasniti.

39.37. Stroški materiala, ki se pred uporabo ne zadržujejo v zalogah, se praviloma izkazujejo v dejanskih zneskih ob nabavi takšnega materiala.

Drobni inventar, dan v uporabo, se prenese med stroške takoj, lahko pa postopoma v obdobju, ki ni daljše od leta dni.

h) Prevrednotovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov

39.38. Prevrednotenje, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij, se na koncu obračunskega obdobja ali med njim opravi zaradi okrepitve sredstev, ki poveča njihovo do tedaj izkazano vrednost, ali oslabitve sredstev, ki zmanjša njihovo do tedaj izkazano vrednost. Do oslabitev lahko prihaja pri vseh sredstvih in dolgovih. Upoštevanje oslabitev sredstev je obvezno.

39.39. Prevrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev se opravi, če podjetnik izbere za svojo računovodsko usmeritev model prevrednotenja. V tem primeru se zaradi prevrednotenja povečata knjigovodska vrednost sredstev (to je razlika med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti) in podjetnikov kapital.

Opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva se zaradi odprave oslabitve lahko prevrednotijo. Razveljavitev izgube zaradi oslabitve sredstva hkrati s povečanjem njegove knjigovodske vrednosti poveča prevrednotovalne poslovne prihodke, razen če se je pri prejšnji oslabitvi zmanjšal podjetnikov kapital.

39.40. Zaloge se zaradi okrepitve ne prevrednotujejo.

Zaloge se zaradi oslabitve prevrednotujejo, če njihova knjigovodska vrednost presega čisto iztržljivo vrednost. Zmanjšanje vrednosti zalog bremeni prevrednotovalne poslovne odhodke.

39.41. Prevrednotenje terjatev zaradi oslabitve se opravi, če njihova knjigovodska vrednost presega udenarljivo oziroma odplačno vrednost. V okviru prevrednotenja se oblikujejo popravki vrednosti terjatev v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov.

Prevrednotenje zaradi odprave oslabitve se opravi, če poštena, to je udenarljiva vrednost terjatev presega knjigovodsko.

39.42. Dolgovi se zaradi okrepitve prevrednotujejo v zvezi z dolžniškimi vrednostnimi papirji in drugimi z njimi povezanimi finančnimi inštrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugi odtujitvi, večja od njihove knjigovodske vrednosti. Pri tem nastajajo prevrednotovalni finančni odhodki.

39.43. Terjatve, izražene v tuji valuti, se na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto.

i) Popis sredstev in obveznosti do njihovih virov

39.44. Na koncu obračunskega obdobja se opravi popis (inventura) sredstev in obveznosti do njihovih virov, s katerim se podatki uskladijo z dejanskim stanjem. Popis se opravi tudi na začetku in ob prenehanju opravljanja dejavnosti.

39.45. Promet v glavni knjigi in dnevniku ter stanje v glavni knjigi in pomožnih knjigah se uskladijo pred sestavitvijo računovodskih izkazov in popisom.

39.46. Popisna lista vsebuje predvsem tele podatke:

- za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva zaporedno oziroma registrsko številko in ime, nabavno vrednost, popravek vrednosti ter knjigovodsko vrednost pred prevrednotenjem in po njem;
- za zaloge materiala in blaga vrsto, mersko enoto, količino, nabavno ceno in nabavno vrednost, ki ne sme presegati čiste iztržljive vrednosti;

- za zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje vrsto, mersko enoto in količino ter stroškovno ceno glede na stopnjo dokončnosti, ki ne sme presegati čiste iztržljive cene;
- za terjatve do kupcev naslov, številko in datum računa, nominalni znesek terjatve in popravek do udenarljive oziroma plačljive velikosti;
- za obveznosti do dobaviteljev naslov, številko in datum računa, nominalni znesek obveznosti in popravek do udenarljive oziroma plačljive velikosti;
- za denarna sredstva ločen popis gotovine v blagajni, sredstev na računih in čekov;
- za druge terjatve in obveznosti enako kot za terjatve do kupcev oziroma obveznosti do dobaviteljev;
- za podjetnikov kapital stanje na dan bilance stanja.

j) Dostop do poslovnih knjig in poročil

39.47. Poslovne knjige in poročila morajo biti dostopne na sedežu podjetnika. Če vodi njegove poslovne knjige druga pravna ali fizična oseba, ki ima registrirano dejavnost v skladu s klasifikacijo dejavnosti, so lahko poslovne knjige pri njej.

Če poslovne knjige in evidence niso dostopne na sedežu podjetnika, jih mora na zahtevo davčnega organa predložiti v roku in na kraju, ki ga ta določi.

C. Opredelitve ključnih pojmov

39.48. V tem standardu so uporabljeni tile izrazi, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme:

- a) **Mali samostojni podjetnik posameznik** je fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost in izpolnjuje ustrezna merila.
- b) **Podjetnikov kapital** je lastni vir financiranja podjetnika. Sestavljen je iz prenosov stvarnega premoženja, presežkov iz prevrednotenja in čistega poslovnega izida. Dnevno se lahko tudi spreminja ob vsakem pritoku denarnih sredstev iz gospodinjstva in ob vsakem odtoku denarnih sredstev v gospodinjstvo.
- c) **Terjatve do podjetnika** so podjetnikov negativni kapital. Pojavljajo se, če podjetnikovi dolgovi presegajo celoto njegovih v poslovanje vključenih stvari, pravic in denarja. To pomeni, da upniki financirajo tudi njegovo gospodinjstvo.
- č) Med sredstvi izkazuje podjetnik tudi **stvarno premoženje, preneseno iz gospodinjstva**.

Č. Pojasnila

39.49. Gospodarske kategorije, obravnavane v tem standardu, so pojasnjene v splošnih slovenskih računovodskih standardih, razen če so v tem standardu opredeljene drugače. Podjetnik ne izračunava in ne izkazuje odloženih terjatev in obveznosti za davek.

39.50. Upoštevanje SRS od 39.9 do 39.24. in od 39.44 do 39.48 pri pripoznavanju, merjenju in vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter sestavljanju računovodskih izkazov je priporočljivo, saj omogoča zagotavljanje urejenega računovodenja, ni pa obvezno.

39.51. Podjetniki niso v delovnem razmerju, zato zanje kolektivne pogodbe, ki opredeljujejo pravice in obveznosti iz delovnega razmerja, ne veljajo. Kot stroški podjetnika v zvezi z opravljanjem njegovega dela se v poslovnih knjigah pripoznajo le tisti, ki so opredeljeni v predpisih.

39.52. Podjetnik prenese stvarno premoženje iz gospodinjstva do dneva priglasitve, lahko pa tudi kasneje. Od drugih oseb brezplačno pridobljena osnovna sredstva pa se po dnevu priglasitve ne morejo obravnavati kot prenosi stvarnega premoženja iz gospodinjstva.

Gospodarska vrednost osnovnega sredstva, pridobljenega s prenosom stvarnega premoženja iz gospodinjstva, je vrednost, ki izhaja iz izvorne listine ali cenitvenega poročila.

39.53. Pri zaključevanju poslovnih knjig ob prenehanju dejavnosti se upoštevajo ustrezni predpisi.

39.54. Členi tega standarda, ki se nanašajo na kapital, se uporabljajo tudi za srednje in velike podjetnike.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

39.55. 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. Mali samostojni podjetniki posamezniki ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006.

Mali samostojni podjetniki posamezniki z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 39 – Računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih posameznikih (2003).

Priloga o enostavnem knjigovodstvu je sestavni del tega standarda.

Priloga

ENOSTAVNO KNJIGOVODSTVO

Podjetniki lahko vodijo poslovne knjige po načelih enostavnega knjigovodstva, če zadoščajo merilom iz zakona o gospodarskih družbah. Pri tem upoštevajo SRS 39, razen rešitev, ki se nanašajo na poslovne knjige v enostavnem knjigovodstvu.

1. Osnovna načela enostavnega knjigovodstva

1.1. Ne glede na SRS 39.34 lahko podjetnik ugotavlja stroške materiala po metodi posrednega ugotavljanja porabe s popisom.

Stroški porabljenega materiala se ugotovijo tako, da se od vrednosti zalog na začetku obračunskega obdobja, povečane za vrednost nabav v obračunskem obdobju, odšteje vrednost zalog na koncu obračunskega obdobja.

Podjetnik knjiži med obračunskim obdobjem nabavno vrednost kupljenih količin materiala v ustrezni stolpec knjige prihodkov in odhodkov. Na koncu obračunskega obdobja pa uskladi znesek, izkazan v knjigi prihodkov in odhodkov, s spremembo vrednosti zalog, ugotovljeno s popisom količin in njihovim ovrednotenjem po zadnjih nabavnih cenah.

1.2. Stroški amortizacije se lahko izkažejo kar v izkazu poslovnega izida.

1.3. Poslovni izid se ugotovi le računsko po predpisani shemi izkaza poslovnega izida.

1.4. Terjatve do podjetnika oziroma podjetnikov kapital se ugotovijo le računsko kot razlika med stanjem popisanih sredstev in obveznosti.

2. Poslovne knjige

2.1. Poslovne knjige po načelih enostavnega knjigovodstva so knjiga prihodkov in odhodkov z vključeno ali posebej vodeno evidenco terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev, knjiga ostalih terjatev, knjiga ostalih obveznosti in register opredmetenih osnovnih sredstev.

2.2. Knjiga prihodkov in odhodkov ima stolpce najmanj po vrstah prihodkov in odhodkov, kar skupaj z drugimi evidencami ter popisom sredstev in obveznosti do njihovih virov omogoča sestavitev izkaza poslovnega izida. V isti knjigi se lahko evidentirajo tudi terjatve do kupcev in obveznosti do dobaviteljev.

2.3. V knjigah ostalih terjatev in ostalih obveznosti se ločeno evidentirajo posamezne vrste terjatev in obveznosti, katerih posledica niso prihodki in odhodki. Teh knjig ni treba voditi, če se v evidenci terjatev in obveznosti iz kupoprodajnih razmerij zagotavljajo tudi podatki o ostalih terjatvah in obveznostih. Na začetku obračunskega obdobja se v knjigi ostalih terjatev in ostalih obveznosti prenesejo začetna stanja terjatev in obveznosti iz ustreznih popisnih list.

2.4. Register opredmetenih osnovnih sredstev se vodi v skladu s SRS 39.15

3. Letno poročilo

Letno poročilo obsega bilanco stanja in izkaz poslovnega izida. Izbiro računovodskih usmeritev opredeli podjetnik s sklepi. Sklepi se hranijo 10 let po prenehanju opravljanja dejavnosti. Vsak sklep se označi z zaporedno številko po časovnem zaporedju. Že sprejete računovodske usmeritve se lahko spremenijo le z novimi sklepi.

Slovenski računovodski standardi se objavijo v Uradnem listu RS. Veljati začnejo naslednji dan po objavi in se uporabljajo od 1. januarja 2006.

Št. 6/05

Ljubljana, dne 17. november 2005

Dr. Marjan Odar l.r.

Direktor
Slovenski inštitut za revizijo

K slovenskim računovodskim standardom sta dala soglasje minister za finance 20. decembra 2005 pod številko 451-972005/22 in minister za gospodarstvo 16. decembra 2005 pod številko 450-4/2005-5.