



**KODEKS
RAČUNOVODSKIH NAČEL**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA 1998

KODEKS RAČUNOVODSKIH NAČEL

UVODNE OPOMBE

I. IZHODIŠČNA RAČUNOVODSKA NAČELA

II. NAČELA RAČUNOVODSKEGA IZKAZOVANJA GOSPODARSKIH KATEGORIJ

- A. Temeljne gospodarske kategorije v računovodstvu
- B. Sredstva
- C. Obveznosti do virov sredstev
- Č. Stroški
- D. Odhodki
- E. Prihodki
- F. Poslovni izid in njegove oblike

III. KNJIGOVODSKA NAČELA

- A. Pojem knjigovodstvo
- B. Knjigovodske listine
- C. Poslovne knjige
- Č. Računovodski obračuni

IV. NAČELA RAČUNOVODSKEGA PREDRAČUNAVANJA

V. NAČELA RAČUNOVODSKEGA NADZIRANJA

VI. NAČELA RAČUNOVODSKEGA ANALIZIRANJA

VII. NAČELA RAČUNOVODSKEGA INFORMIRANJA

VIII. NAČELA ORGANIZIRANOSTI RAČUNOVODSKE SLUŽBE

SKLEPNA STALIŠČA

KONČNA PRIPOMBA

UVODNE OPOMBE

Na podlagi splošnih opredelitev in zavestno sprejetih pravil o obnašanju strokovnjakov, ki se ukvarjajo z računovodsko stroko, se z namenom, da bi strokovno in akcijsko enotno pospeševali razvoj računovodske dejavnosti, sprejemajo računovodska načela, ki podrobneje opredeljujejo pojmovanje in značilnosti računovodstva.

Računovodska načela so razvrščena v tele skupine:

- I. izhodiščna računovodska načela,
- II. načela računovodskega izkazovanja gospodarskih kategorij,
- III. knjigovodska načela,
- IV. načela računovodskega predračunavanja,
- V. načela računovodskega nadziranja,
- VI. načela računovodskega analiziranja,
- VII. načela računovodskega informiranja,
- VIII. načela organiziranosti računovodske službe in sklepna stališča.

Računovodska načela se sprejemajo s temi nameni:

- da se pomaga strokovnjakom, ki opravljajo računovodsko delo, da bi se pri njem bolje znašli in da bi bili bolj ustvarjalni;
- da se pospeši prenašanje novejših teoretičnih dosežkov na področju računovodstva v prakso računovodskih strokovnjakov, še zlasti pri strokovnem usposabljanju mlajših, saj so tu še posebej v pomoč;
- da se ustvari trajnejša strokovna podlaga za oblikovanje računovodskih standardov;
- da se ustvari trajnejša strokovna podlaga za računovodske usmeritve v posamezni organizaciji (to je v podjetju, zavodu ali drugi pravni osebi);
- da se z listino, ki jo je mogoče primerjati s splošno sprejetimi računovodskimi načeli v drugih državah in je v številnih smereh celo precej širša od njih, saj obsega tudi načela od IV. do VIII. poglavja, ki jih v svetu nimajo, slovenska računovodska stroka uveljavi tudi mednarodno;
- da se olajšajo mednarodni gospodarski stiki;
- da se razširi podlaga za nadaljnji razvoj te stroke v Sloveniji.

I. IZHODIŠČNA RAČUNOVODSKA NAČELA

1. Računovodska načela opredeljujejo pojmovanje računovodstva, podajajo njegove temeljne značilnosti in ustvarjajo podlago za računovodske standarde. Ukvarjajo se z računovodsko dojeto vsebino gospodarskih kategorij ter z njih izkazovanjem in pojasnjevanjem.

Računovodski standardi so izpeljava računovodskih načel o metodah zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in shranjevanja računovodskih podatkov in informacij (temelji računovodskih načel in računovodskih standardov).

2. Računovodstvo je posebna celota delov informacijskih dejavnosti, znotraj katerih se zbirajo, urejajo, obdelujejo, prikazujejo in shranjujejo podatki ter prikazujejo in shranjujejo informacije o preteklih in prihodnjih pojavih. Računovodske informacije so problemsko usmerjene in so podlaga za odločanje, medtem ko računovodski podatki nepristransko izražajo dejstva (načelo povezanosti računovodstva in informacijskih funkcij).

3. Računovodstvo je temeljna informacijska dejavnost v poslovni celoti, ki obsega usklajeno celoto računovodskega informiranja na podlagi knjigovodstva, računovodskega predračunavanja,

računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, stroškov in odhodkov (načelo vsebine računovodske funkcije).

4. Enota računovodskega obravnavanja je vedno posebna, popolnoma zaokrožena celota, ki je temeljna organizacijska oblika poslovne celote ali iz nje izvedena organizacijska oblika, ki je prav tako zaokrožena celota (načelo enote računovodskega obravnavanja).

5. Trajanje poslovanja, ki je predmet računovodskega obravnavanja, praviloma ni vnaprej določeno. Iz tega izhaja, da se poslovna celota obravnava tako, kot da bo v dogledni prihodnosti še vedno poslovala in da imajo obdobja poslovnih izidov, tudi letni, le relativno vrednost (načelo časovne neomejenosti poslovanja).

6. Računovodstvo zajema vse gospodarske kategorije stanj in procesov, ki jih je mogoče izraziti v denarni merski enoti, pri tem pa upošteva kot dopolnitev vrednostnemu izražanju tudi naravne merske enote (načelo vrednostnega izražanja).

7. Računovodstvo zajema celoto sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ter iz njih izvedenih gospodarskih kategorij v skladu z njihovim pomenom (načelo celovitosti pomembnega opazovanja).

8. Računovodsko izkazovanje gospodarskih kategorij je zasnovano na njihovi poenoteni vsebini; to omogoča primerljivost poslovnih celot v okviru širših organizacijskih oblik združevanja, nujno pa je tudi, kadar obstaja zaokrožen in skupni interes (načelo poenotenosti in zbirnosti).

9. Računovodstvo oblikuje informacije za potrebe upravljanja, poslovanja in izvajanja v okviru poslovne celote ter za potrebe zunanjih uporabnikov, da bi gospodarsko čim bolj smotrno poslovali ter ohranjali in povečevali kapital (načelo smotrnosti).

10. Računovodstvo obravnava spremembe gospodarskih kategorij skladno z nastankom poslovnih dogodkov. Iz tega izhaja, da ugotavljanje vrednostno izraženega poslovnega izida zahteva, da so pri vsakem vzporejanju prihodkov in odhodkov prihodki obremenjeni samo z ustreznimi odhodki, ne glede na prejemke in izdatke. To se nanaša tako na obdobjo kot tudi na organizacijsko vzporejanje prihodkov in odhodkov (načelo strogega upoštevanja nastanka poslovnega dogodka).

11. Vsaka gospodarska kategorija se v računovodstvu v skladu s temeljnimi načeli ureditve dvostavnega knjigovodstva izkazuje v povezavi z vsemi drugimi gospodarskimi kategorijami poslovne celote. Zato tudi sprememba katerekoli gospodarske kategorije nujno sproži spremembo druge (načelo medsebojne povezanosti in soodvisnosti gospodarskih kategorij).

12. Veljavno sestavljena in preverjena listina, v kateri je poslovni dogodek ali kako stanje vedno vrednostno in v določenih primerih tudi količinsko izkazan(o), je podlaga in predmet računovodske obravnave ter pogoj za verodostojnost računovodskih podatkov in informacij. Pri računovodskem pojasnjevanju listine je treba dati prednost vsebini pred obliko (načelo dokumentarnosti).

13. Računovodski predračuni in obračuni morajo biti sestavljeni na podlagi enake metodike, da se lahko zagotovita primerjanje in pravilno pojasnjevanje odmikov uresničenih velikosti od načrtovanih, ob upoštevanju istovrstnosti in celovitosti izkazovanja posameznih gospodarskih kategorij, zajetih v njih (načelo metodične izenačenosti).

14. Računovodski podatki in informacije, spreminjanje računovodskih podatkov in informacij, izkazovanje računovodskih podatkov in informacij ter računovodske listine, izkazi in poročila morajo biti primerno urejeni, strnjeni in usklajeni ter uporabnikom čim bolj razumljivi (načelo preglednosti).

15. Računovodstvo se drži ustaljenih pravil, da zagotavlja zanesljive in jasne računovodske listine, poslovne knjige ter računovodske izkaze in poročila (načelo urejenosti).

16. Računovodstvo mora ažurno obravnavati podatke in dajati aktualne informacije, se pravi v rokih, ki omogočajo pravočasne poslovne odločitve pri načrtovanju, pripravljanju izvajanja in nadziranju (načelo ažurnosti in aktualnosti).

17. Računovodstvo je sodobno, če pri oblikovanju in dajanju informacij uporablja najnovejša spoznanja, metode in tehnična sredstva (načelo sodobnosti).

18. Zbiranje računovodskih podatkov in njih spreminjanje v računovodske informacije morata potekati tako, da pri zahtevani kakovosti računovodskih informacij povzročata čim manjše stroške. Opustiti je treba takšno obdelovanje podatkov, ki ni za nikogar koristno, pri oblikovanju novih računovodskih informacij pa je treba skrbeti, da dajejo koristi, ki so večje od stroškov zanje (načelo gospodarnosti v računovodstvu).

19. V računovodstvu se gospodarske kategorije izkazujejo v kosmatih zneskih brez pobotanj, in sicer tako stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov kot tudi prihodki in odhodki (načelo kosmatega izkazovanja gospodarskih kategorij).

20. Način računovodskega obravnavanja gospodarskih kategorij mora biti jasno določen in se ne more spreminjati glede na trenutne koristi poslovne celote.

Če so načini računovodskega obravnavanja gospodarskih kategorij v različnih obdobjih različni, je treba prikazati razloge in posledice takšnih sprememb (načelo dosledne stanovitnosti).

21. Računovodski podatki in informacije morajo biti objektivni. To se doseže s pravilnim izražanjem poslovnih stanj in procesov, s popolnostjo podatkov in tudi z enako korektnostjo pri njih predočanju vsem uporabnikom, to je brez vsakršnih vsebinskih razlik in sprememb pomena pri predočanju različnim kategorijam uporabnikov (načelo objektivnosti).

22. V računovodstvu se pozitivni poslovni izidi izkazujejo šele tedaj, ko so očitni in potrjeni. Negativni poslovni izidi pa se izkazujejo, ko postanejo možni (načelo previdnosti).

23. Kadar se spreminjajo cene ali kupna moč denarja, se vrednostno izražanje gospodarskih kategorij v računovodstvu nenehno prilagaja tem spremembam (načelo nenehne revalorizacije).

24. Uporaba računovodskih načel je omejena, kadar to nedvoumno izhaja iz predpisov. Kadar so ti v nasprotju z računovodskimi načeli ali standardi, je treba v pojasnilih v računovodskih izkazih pojasniti razliko (načelo zakonitosti).

II. NAČELA RAČUNOVODSKEGA IZKAZOVANJA GOSPODARSKIH KATEGORIJ

A. Temeljne gospodarske kategorije v računovodstvu

25. Zaokrožena celota gospodarskih kategorij, ki imajo za računovodstvo temeljni pomen, je prikazana v izkazu stanja in izkazu uspeha. Temeljne gospodarske kategorije v tem pomenu so:

- sredstva in obveznosti do virov sredstev ter
- prihodki in odhodki.

Sredstva in obveznosti do virov sredstev so gospodarske kategorije, ki so izkazane po stanjih v določenih trenutkih, prihodki in odhodki pa so gospodarske kategorije, ki so izkazane nabrano (kumulativno) v določenih obdobjih.

Z računovodskega vidika izhajajo vse druge gospodarske kategorije iz teh gospodarskih kategorij in so zasnovane na njih.

26. S sredstvi oziroma premoženjem poslovne celote mislimo stvari, pravice, denar in aktivne časovne razmejitev (odložene stroške ali odhodke in nezaračunane prihodke). Sredstva so izražena vrednostno; če nimajo oblike denarja, so lahko ovrednotena največ z zneskom, za katerega se domneva, da ga je še mogoče neposredno ali posredno spremeniti v denar. Aktivne časovne razmejitev se štejejo kot sredstva ob enakih okoliščinah.

27. Sredstva se uporabljajo neposredno znotraj poslovne celote ali s finančnimi naložbami zunaj nje. Glede na delovanje v poslovni celoti so razdeljena na

- osnovna sredstva in
- obratna sredstva.

Finančne naložbe nastajajo s preobrazbo dela katere izmed omenjenih skupin sredstev; so dolgoročne ali kratkoročne.

Z osnovnimi sredstvi mislimo stvari in pravice, katerih vrednosti se pri sodelovanju v poslovnih procesih postopoma prenašajo na poslovne učinke in se vračajo v prvotno pojavno obliko praviloma v obdobju, daljšem od leta dni. Izjema pri tem so zemljišča in nekatera druga sredstva (na primer umetniška dela, predmeti muzejske vrednosti), katerih vrednosti se ne prenašajo. V širšem pomenu zajemajo tudi dolgoročne aktivne časovne razmejitev.

Z obratnimi sredstvi mislimo stvari, pravice in denar, ki se v poslovnih procesih porabijo naenkrat oziroma preidejo iz ene pojavne oblike v drugo in vso svojo vrednost prenesejo naenkrat, ter kratkoročne aktivne časovne razmejitev. Obratna sredstva se vrnejo v prvotno obliko praviloma v obdobju, ki je krajše od leta dni.

Osnovna in obratna sredstva vodijo s svojim delovanjem do prihodkov od poslovanja, finančne naložbe pa do prihodkov od financiranja.

28. S finančnega vidika se sredstva delijo na stalna in gibljiva, dolgoročna in kratkoročna.

Stalna sredstva so osnovna sredstva skupaj z dolgoročnimi finančnimi naložbami, gibljiva sredstva pa obratna sredstva skupaj s kratkoročnimi finančnimi naložbami.

Dolgoročna sredstva so stalna sredstva, povečana za dolgoročne terjatve, kratkoročna sredstva pa gibljiva sredstva, zmanjšana za dolgoročne terjatve.

29. Z viri sredstev mislimo pravne in fizične osebe, pri katerih si poslovna celota priskrbuje sredstva. V računovodstvu se izkazujejo obveznosti do virov sredstev.

Glede na oblike priskrbovanja sredstev razlikujemo:

- obveznosti iz naslova kapitala,
- obveznosti iz naslova časovnih razmejitev (to je vnaprej vračunanih stroškov ali odhodkov ter odloženih prihodkov),
- obveznosti iz naslova dolgov.

Glede na zapadlost v plačilo so obveznosti do virov sredstev v poslovni celoti razvrščene na

- obveznosti, ki nimajo natančno določenih rokov zapadlosti, in
- obveznosti z določenimi roki zapadlosti.

30. S prihodki mislimo prodajne vrednosti blaga (proizvodov, trgovskega blaga, materiala), ki je predmet prodaje, in storitev, zneske vseh oblik dobljenih nadomestil ter zneske vsakega povečanja sredstev in zmanjšanja obveznosti, ki povečajo poslovni izid.

31. Z odhodki mislimo stroške prodanih proizvodov ali storitev oziroma nabavno vrednost prodanega blaga in storitev, zneske vseh oblik danih nadomestil ter vsako drugo zmanjšanje sredstev in povečanje obveznosti, ki zmanjšujejo poslovni izid.

Pri tem s stroški mislimo cenovno izražene potroške prvin poslovnega procesa pri nastajanju in razpečevanju proizvodov ali opravljanju storitev kot poslovnih učinkov.

B. Sredstva

B.a) Stvari

32. Stvari se lahko pojavljajo v okviru osnovnih sredstev ali obratnih sredstev. Ali se posamezne stvari v poslovni celoti razvrstijo med osnovna ali obratna sredstva, je odvisno od njihove namembnosti v poslovni celoti. Izvzete so stvari, ki jih poslovna celota uporablja na podlagi poslovnega najema.

B.aa) Opremetena osnovna sredstva

33. Opremetena osnovna sredstva obsegajo:

- zemljišča,
- zgradbe,
- opremo,
- večletne nasade in
- osnovno čredo.

Z zgradbami mislimo objekte visoke gradnje, nizke gradnje in vodne gradnje ter druga gradbena dela.

Z opremo mislimo:

- stroje,
- naprave in postroje,
- sredstva za transport in zveze,
- laboratorijsko opremo,
- instrumente in orodja,
- inventar in pohištvo ter
- drugo.

Večletni nasadi kot osnovna sredstva imajo biološko dobo trajanja daljšo od leta dni ter zajemajo sadovnjake, vinograde, hmeljnike in druge večletne nasade.

Osnovna čreda zajema vso živino, razen tiste, ki se pita. Sestavljata jo plemenska in delovna živina.

Če imajo stvari, ki sestavljajo inventar, poprečno dobo uporabnosti krajšo od leta dni ali če je vrednost posamične stvari majhna, jih je mogoče obravnavati kot material.

Metode in podrobnosti razmejevanja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

34. Glede na uporabo so opredmetena osnovna sredstva lahko

- v uporabi,
- v pripravi,
- zunaj uporabe.

Osnovna sredstva v uporabi so stvari, ki so usposobljene za uporabo in sodijo v okvir osnovnih sredstev iz prvega odstavka načela 33.

Osnovna sredstva v pripravi so stvari, ki se usposabljaajo za uporabo in za katere je utemeljeno pričakovati, da bodo usposobljene zanjo. Te stvari so zgradbe in oprema, ki se še gradijo oziroma izdelujejo, pa tudi nadomestni deli.

Osnovna sredstva zunaj uporabe so stvari, ki se v poslovni celoti ne uporabljajo.

Stvari iz osnovnih sredstev, ki so povsem neuporabne, je treba odpisati in se ne smejo izkazovati v nobeni izmed oblik osnovnih sredstev v poslovni celoti.

35. Nabavna vrednost osnovnega sredstva je naložba, ki je potrebna za njegovo priskrbo oziroma izdelavo ali graditev in usposobitev za uporabo. Sestoji iz kupne cene osnovnega sredstva, povečane za morebitne davščine, stroške prevoza in sestavljanja ter druge neposredne stroške. Če je osnovno sredstvo proizvedeno v poslovni celoti, njegova nabavna vrednost ne sme presegati nabavne vrednosti kupljenega istovrstnega osnovnega sredstva. V nabavno vrednost osnovnega sredstva se ne more všteti tisto, kar presega normalne stroške nakupa oziroma graditve osnovnega sredstva.

Neodpisana vrednost osnovnega sredstva je tisti del nabavne vrednosti, ki še ni zapustil prvotne oblike osnovnega sredstva.

Popravek vrednosti osnovnega sredstva je tisti del nabavne vrednosti, ki je že zapustil prvotno obliko osnovnega sredstva. Nabavna vrednost praviloma zapušča prvotno obliko osnovnega sredstva z obračunavanjem amortizacije. Izjemoma zapušča nabavna vrednost prvotno obliko osnovnega sredstva

tudi zunaj rednega obračuna amortizacije; v takšnem primeru se odpis vrednosti šteje kot dodatno obračunana amortizacija.

Pri zemljiščih in drugih sredstvih, ki se ne amortizirajo, je nabavna vrednost osnovnega sredstva enaka neodpisani vrednosti.

Preostala vrednost osnovnega sredstva je tržna vrednost izničnega osnovnega sredstva, zmanjšana za morebitne stroške njegovega odpisa.

Metode zajemanja in izkazovanja teh vrednosti osnovnih sredstev urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

36. Nabavna vrednost, neodpisana vrednost in popravek vrednosti osnovnega sredstva so lahko prvotni ali revalorizirani. Metode revaloriziranja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

37. Poslovna celota amortizira osnovna sredstva časovno ali funkcionalno. S časovnim amortiziranjem mislimo obračunavanje amortizacije glede na predvideno trajanje uporabe osnovnega sredstva, s funkcionalnim amortiziranjem pa glede na dejansko uporabo osnovnega sredstva.

Obdobje amortiziranja posameznega osnovnega sredstva ne sme biti daljše od tiste dobe uporabnosti, ki je glede na njegovo predvideno fizično obrabljanje, fizično staranje, tehnično staranje, gospodarsko staranje ali zakonske omejitve najkrajša.

Metode amortiziranja osnovnih sredstev urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

38. Poslovna celota mora pri izničenju osnovnega sredstva zagotoviti nadomestitev njegove neodpisane vrednosti.

39. Za osnovna sredstva v pripravi se ne obračunava amortizacija. Če ni mogoče pričakovati, da bo osnovno sredstvo v pripravi usposobljeno za uporabo, je poslovna celota dolžna nadomestiti njegovo vrednost na drug način. Podrobnosti v zvezi s tem urejajo z računovodski standardi.

B.ab) Opremetena obratna sredstva

40. Opremetena obratna sredstva obsegajo:

- material v širšem pomenu,
- drobni inventar v širšem pomenu,
- nedokončano proizvodnjo v širšem pomenu ter
- proizvode in trgovsko blago.

Material v širšem pomenu so priskrbljeni osnovni in pomožni material, polproizvodi, deli, nadomestni deli, gorivo in mazivo. Odpadki iz odpisanih stvari ali lastne proizvodnje se štejejo za material, če so namenjeni prodaji.

Drobni inventar v širšem pomenu so orodja, naprave in druga oprema, ki ne sodijo v osnovna sredstva, ločljiva vračljiva embalaža in podobno.

Nedokončana proizvodnja v širšem pomenu so nedokončana proizvodnja na proizvodjalnih mestih, lastni polproizvodi in deli, ki so namenjeni nadaljnji proizvodnji, ter odpadki, ki so namenjeni uporabi v proizvodnji.

Proizvodi so dokončani proizvodi v obliki stvari, ki so z vidika poslovne celote namenjeni neposredni prodaji, a so še vedno v poslovni celoti.

Trgovsko blago so proizvodi, ki jih je poslovna celota nabavila in namenila prodaji.

41. Opremetena obratna sredstva so lahko v zalogi, v pripravi za proizvodnjo, v uporabi ali na poti.

Z zalogami mislimo stvari iz obratnih sredstev v skladišču.

Z obratnimi sredstvi v pripravi za proizvodnjo v obliki stvari mislimo material in drobni inventar, ki sta dana v obdelavo, dodelavo ali manipulacijo, ter polproizvode in dele, ki so namenjeni nadaljnji proizvodnji.

Z obratnimi sredstvi v uporabi razumemo stanje proizvodnje v teku in drobni inventar v uporabi.

Z obratnimi sredstvi na poti razumemo stvari, kupljene pri dobavitelju, ki še niso prispele v poslovno celoto, in stvari, ki so zapustile skladišče, vendar jih kupec še ni prevzel.

42. Zaloge materiala, drobnega inventarja in trgovskega blaga se ovrednotijo ob začetku po nabavni ceni, ki sestoji iz kupne cene, davščin in neposrednih nabavnih stroškov ter ne zajema posrednih (splošnih) nabavnih stroškov. Kupna cena se zmanjša za odobrene popuste.

Material, drobni inventar in trgovsko blago na poti k poslovni celoti se ovrednotijo po kupni ceni, nezaračunani material, drobni inventar in trgovsko blago pa po pričakovani nabavni ceni.

43. Nedokončana proizvodnja in zaloge proizvodov se ovrednotijo po stroških svojega nastajanja, in sicer ne pod zneskom svojega spremenljivega dela in ne nad zneskom, ki poleg njih vključuje ustrezni del stalnih stroškov, prenesen na enoto proizvoda pri normalnem obsegu dejavnosti. Pri izbiri metode za vrednotenje nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov je treba upoštevati njen vpliv na realnost obdobjnega poslovnega izida, ko se gibanje proizvodnje ne ujema z gibanjem prodaje.

Metode vrednotenja nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

44. Če se cene, po katerih so izkazane zaloge materiala, drobnega inventarja, nedokončane proizvodnje, zaloge proizvodov in trgovskega blaga v duhu načel 42 in 43, med letom spreminjajo, je treba te zaloge vrednotiti po cenah, ki se gibljejo praviloma med največjimi in najmanjšimi v tem obdobju. Pri izbiri metode vrednotenja zalog je treba upoštevati ne le realnost njih izkazovanja, temveč tudi realnost poslovnega izida.

Metode vrednotenja zalog urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

45. Uporaba načrtovane (ocenjene, standardne) cene pri izkazovanju zalog je lahko tudi zgolj pomožno tehnično sredstvo za obračunavanje in izkazovanje vrednosti. Konte odmikov dejanskih cen od načrtovanih je treba voditi za vsako izmed vrednostno pomembnih vrst zalog posebej. Poslovna celota spreminja načrtovane cene praviloma na začetku leta. Uporabo načrtovanih cen podrobneje urejajo računovodski standardi.

46. Na katerikoli omenjeni način ugotovljena cena materiala, drobnega inventarja, nedokončane proizvodnje, proizvodov in trgovskega blaga v zalogi ne more biti večja od nabavne cene ali stroškov pri istovrstnih novih količinah in ne od čiste iztržljive cene, ki se lahko doseže in je zmanjšana za posebne prodajne stroške.

47. Če so zaloge trgovskega blaga izkazane po prodajni ceni, mora rezervirana razlika v ceni zadostovati za zmanjšanje njihove vrednosti na znesek nabavne vrednosti.

48. Drobni inventar v uporabi ni več izkazan vrednostno, temveč je evidentiran le količinsko. Poslovna celota pa obremeni odgovorno osebo za prvotno vrednost ne glede na način izkazovanja vrednosti drobnega inventarja v uporabi.

49. Poškodovane stvari v zalogi, ustavljena proizvodnja, proizvodi slabše kakovosti in nekurantno trgovsko blago ne morejo biti izkazani po cenah, večjih od možnih čistih iztržljivih cen na trgu, zmanjšanih za dodatne posebne prodajne stroške.

Neuporabne stvari iz obratnih sredstev morajo biti v celoti odpisane najpozneje pri obračunu.

B.b) Pravice in aktivne časovne razmejitve

50. Pravice se lahko pojavljajo v okviru osnovnih sredstev, obratnih sredstev ali finančnih naložb.

Aktivne časovne razmejitve, ki sestojijo iz zaračunanih prihodkov in odloženih stroškov ali odhodkov, se lahko pojavljajo v okviru osnovnih sredstev ali obratnih sredstev.

B.ba) Neopredmetena osnovna sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve

51. V okvir neopredmetenih osnovnih sredstev vstopajo navznoter usmerjene pravice in navzven usmerjene pravice dolgoročne narave. Navzven usmerjene pravice so povezane z delovanjem ali storitvami dane poslovne celote za druge in se obravnavajo v tem okviru kot terjatve iz naslova danih predujmov za opredmetena ali druga neopredmetena osnovna sredstva. Navznoter usmerjene pravice pa so povezane z delovanjem ali storitvami drugih za dano poslovno celoto, preoblikovanje njihove vrednosti pa je zadeva te poslovne celote same.

52. Neopredmetena osnovna sredstva v ožjem pomenu zajemajo:

- terjatve iz naslova danih predujmov za opredmetena ali neopredmetena osnovna sredstva,
- naložbe v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice,
- naložbe v dobro ime (*positive goodwill*).

53. Neopredmetena osnovna sredstva v širšem pomenu dodatno zajemajo še dolgoročne aktivne časovne razmejitve, kot so:

- dolgoročno odloženi organizacijski stroški,
- dolgoročno odloženi stroški razvijanja,
- drugi dolgoročno odloženi stroški.

To so prehodno izgubljena sredstva, ki jih je mogoče obravnavati kot sredstva le ob domnevi, da bodo pri nadaljevanju poslovnega procesa zajeta v prodajno vrednost poslovnih učinkov in prek nje preoblikovana v denar.

Neopredmetena osnovna sredstva v širšem pomenu se označujejo tudi z izrazom neopredmetena dolgoročna sredstva.

54. Naložbe v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice, pa tudi pravice v zvezi z osnovnimi sredstvi, ki pripadajo drugi poslovni celoti, se štejejo kot neopredmetena osnovna sredstva, če je poslovna celota zaradi njih vezala sredstva za dlje kot leto dni.

Dolgoročno odloženi stroški bremenijo poslovne učinke v obdobju, daljšem od leta dni.

Dobro ime je vrednost, večja od normalnega čistega premoženja odkupljene poslovne celote.

55. Materialne pravice se amortizirajo časovno ali funkcionalno, vendar ne dlje kot traja njih najkrajša pričakovana uporaba, in sicer neposredno. Dolgoročno odloženi stroški in dobro ime se amortizirajo časovno.

Metode in dolžine obdobja amortiziranja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

B.bb) Neopredmetena obratna sredstva in kratkoročne aktivne časovne razmejitve

56. Neopredmetena obratna sredstva v ožjem pomenu zajemajo:

- dolgoročne terjatve iz poslovanja,
- kratkoročne terjatve iz poslovanja,
- kratkoročne terjatve iz financiranja.

S terjatvami mislimo pravice, nastale na podlagi izročitve poslovnih učinkov ali izplačil, za katere še ni prejeta nasprotna vrednost, pa tudi preplačane obveznosti. Dolgoročne terjatve iz poslovanja zapadejo v plačilo v roku, daljšem od leta dni, kratkoročne terjatve iz poslovanja pa v roku, krajšem od leta dni. Nanašajo se na razmerja s kupci in dobavitelji (razen za osnovna sredstva) ter prejemnike preplačil. V njih so zajeti tudi vsi dani blagovni krediti. Kratkoročne terjatve iz financiranja pa se nanašajo na pravice do prihodkov iz naslova finančnih naložb (obresti, dividend in podobnih) in na vplačilo vpisanega, a še ne vplačanega kapitala.

57. Neopredmetena obratna sredstva v širšem pomenu dodatno zajemajo še kratkoročne aktivne časovne razmejitve, kot so:

- kratkoročno odloženi stroški,
- kratkoročno nezaračunani prihodki.

Kratkoročno odloženi stroški so stroški, ki v obračunskem obdobju nimajo končnega nosilca, mogoče pa ga je ugotoviti v letu dni, in še ne vplivajo na tedanji poslovni izid.

S kratkoročno nezaračunanimi prihodki mislimo zneske, ki so že vplivali na poslovni izid, čeprav še niso ne plačani ne zaračunani, vendar pa bodo v letu dni.

58. Terjatve, ki verjetno ne bodo plačane v ustreznem roku, je treba izločiti iz rednih terjatev in jih posebej izkazati kot dvomljive. Posebna vrsta terjatev so sporne terjatve, v zvezi s katerimi se je začel sodni postopek in ki se izkazujejo v poslovni celoti enako kot dvomljive terjatve.

Devizne terjatve je treba izkazati v domači valuti in v izvirnih tujih valutah. Način ugotavljanja ustreznega tečaja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

Način izkazovanja dvomljivih in spornih terjatev ter ugotavljanje realnega tečaja tolarija urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

59. Med kratkoročno odloženimi stroški in nezaračunanimi prihodki ne morejo biti postavke, ki očitno kažejo izgubo.

Način aktivnega časovnega razmejevanja stroškov in prihodkov urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

B.bc) Finančne naložbe

60. Finančne naložbe zajemajo:

- naložbe v kapital drugih poslovnih enot,
- dana posojila,
- dane depozite in varščine,
- naložbe v odkupljene lastne delnice.

Kot dana posojila se ne štejejo dani blagovni krediti.

Finančne naložbe so posebna vrsta terjatev, ki izhaja iz navzven usmerjenih pravic; izjema so naložbe v odkupljene lastne delnice, kjer gre po vsebini za popravek kapitala.

61. Finančne naložbe so lahko dolgoročne ali kratkoročne.

62. Dolgoročne finančne naložbe zajemajo:

- dolgoročne naložbe v kapital drugih poslovnih enot,
- dolgoročno dana posojila,
- dolgoročno dane depozite in varščine,
- dolgoročne naložbe v odkupljene lastne delnice.

Obstajajo praviloma dlje kot leto dni. Njihov del, ki bo nehal obstajati v obdobju, krajšem od leta dni, se šteje kot kratkoročna finančna naložba. To se nanaša zlasti na del dolgoročnih posojil, ki ga je treba odplačati v okviru letnega obroka. Podrobnosti vrednostnega izkazovanja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

63. Kratkoročne finančne naložbe zajemajo:

- kratkoročne naložbe v kapital drugih poslovnih enot,
- kratkoročno dana posojila,
- kratkoročno dane depozite in varščine,
- kratkoročne naložbe v odkupljene lastne delnice.

Obstajajo praviloma najdlje leto dni. Podrobnosti vrednostnega izkazovanja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

64. Dolgoročno dana posojila temeljijo na posojilnih pogodbah ali kupljenih obveznicah drugih poslovnih enot. Računovodsko se praviloma zajemajo šele, ko so porabljena. Dolgoročna posojila se vračajo z obroki, ki obsegajo znesek vrnjenega posojila in zaračunane obresti, zato je treba v poslovni celoti natančno določiti obe sestavini v vsakem obroku.

65. Kratkoročno dana posojila temeljijo na posojilnih pogodbah ali odkupljenih kratkoročnih vrednostnicah drugih poslovnih enot.

B.c) Denar

66. Denar se v poslovni celoti lahko pojavlja le v okviru obratnih sredstev.

67. Denarna obratna sredstva zajemajo:

- gotovino in
- denar na depozitnih računih.

Tuje valute in devize je treba izkazovati v domači valuti in v izvirnih tujih valutah. Način ugotavljanja ustreznega tečaja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

C. Obveznosti do virov sredstev

C.a) Obveznosti iz naslova kapitala

68. Z obveznostmi iz naslova kapitala mislimo:

- obveznosti iz naslova osnovnega kapitala,
- obveznosti iz naslova vplačanega presežka kapitala,
- obveznosti iz naslova rezerv,
- obveznosti iz naslova nerazporejenega dobička, zmanjšane za neporavnane izgube,
- obveznosti iz naslova revalorizacije kapitala.

Obveznosti iz naslova kapitala se izkazujejo samo v domači valuti.

Obveznosti iz naslova kapitala nimajo natančno določenih vračilnih rokov, zato se štejejo kot trajne.

69. Obveznosti iz naslova osnovnega kapitala se nanašajo na tisti del kapitala, ki je pridobljen z vpisom delnic ali z vplačilom deležev in vlog. Prikazati ga je treba posebej za vsako vrsto, če gre za različne pravice lastnikov iz tega naslova.

Obveznosti iz naslova osnovnega kapitala so praviloma podlaga za pravico do udeležbe pri upravljanju poslovne celote in/ali za pravico do deleža v poslovnem izidu poslovne celote ali kot obveznosti za kritje njene izgube.

Način prikazovanja obveznosti iz naslova osnovnega kapitala in pravico do deleža v poslovnem izidu oziroma kritja izgube določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

70. Obveznosti iz naslova vplačanega presežka kapitala se pojavljajo le pri kapitalu, razdeljenem na delnice, ki so jih prvi kupci plačali po ceni, večji od njihove nominalne vrednosti.

71. Z obveznostmi iz naslova rezerv mislimo zbrano vsoto izločitev iz poslovnega izida poslovne celote, da bi se z ustvarjanjem rezerv lažje zagotovila poravnava njene izgube.

72. Z obveznostmi iz naslova nerazporejenega dobička iz prejšnjih let mislimo del dobička poslovne celote iz enega ali več prejšnjih let, ki je na podlagi sklepa njenih organov upravljanja ostal nerazporejen.

73. Celoto kapitala v duhu načela 68 je treba letno prilagajati kupni moči domače denarne enote.

C.b) Obveznosti iz naslova pasivnih časovnih razmejitev

74. Z obveznostmi iz naslova pasivnih časovnih razmejitev mislimo:

- odložene prihodke in
- vnaprej vračunanane stroške (odhodke).

Odloženi prihodki še ne vplivajo na poslovni izid obdobja, ker še niso nastali ustrezni stroški (odhodki), vnaprej vračunanani stroški (odhodki) pa nanj že vplivajo, čeprav dejansko še niso nastali. V obeh primerih gre za obračunsko obveznost, ki bo razrešena šele v prihodnosti. Po svoji vsebini je še ne specificiran dolg.

Pasivne časovne razmejitve so lahko dolgoročne ali kratkoročne.

75. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve se označujejo kot dolgoročne rezervacije in obsegajo:

- dolgoročno odložene prihodke in
- dolgoročno vnaprej vračunanane stroške (odhodke).

Dolgoročno odloženi prihodki bodo pokrivali stroške (odhodke) v obdobju, daljšem od leta dni, dolgoročno vnaprej vračunanani stroški (odhodki) pa tedaj dejansko nastale zneske štejejo kot dolgoročne obveznosti. Njih vrednotenje urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

Slabo ime (*negative goodwill*) se šteje kot sestavina dolgoročno odloženih prihodkov.

76. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve obsegajo:

- kratkoročno odložene prihodke in
- kratkoročno vnaprej vračunanane stroške (odhodke).

Kratkoročno odloženi prihodki bodo pokrivali stroške (odhodke) v obdobju, krajšem od leta dni, kratkoročno vračunanani stroški (odhodki) pa tedaj dejansko nastale zneske.

Kratkoročne pasivne časovne razmejitve so z oznako pasivnih časovnih razmejitev zajete v kratkoročnih obveznostih. Njih obračunavanje urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

C.c) Obveznosti iz naslova dolgov

77. Z obveznostmi iz naslova dolgov mislimo:

- obveznosti iz financiranja,
- obveznosti iz poslovanja.

Obveznosti iz financiranja se pojavljajo zaradi dobljenih posojil in izdanih vrednostnic, obveznosti iz poslovanja pa zaradi prejema poslovnih učinkov od drugih ali vplačil, za katera še ni bila oddana nasprotna vrednost, pa tudi zaradi udeležbe drugih pri razdelitvi poslovnega izida.

Obveznosti so lahko dolgoročne ali kratkoročne. Tisti del dolgoročne obveznosti, ki zapade v plačilo v času, krajšem od leta dni, se šteje kot kratkoročna obveznost.

78. Dolgoročne obveznosti iz financiranja se pojavljajo v zvezi

- z dolgoročno dobljenimi posojili in
- z izdanimi dolgoročnimi vrednostnicami, zlasti obveznicami.

V prvo skupino spadajo tudi dobljene vloge, katerih roki zapadlosti v plačilo presegajo leto dni.

79. Dolgoročne obveznosti iz poslovanja se pojavljajo v zvezi z dobljenimi blagovnimi krediti.

80. Kratkoročne obveznosti iz financiranja se pojavljajo v zvezi

- s kratkoročno dobljenimi posojili in
- z izdanimi kratkoročnimi vrednostnicami, zlasti menicami.

81. Kratkoročne obveznosti iz poslovanja se pojavljajo v zvezi z

- dobljenimi predujmi od kupcev,
- dobavami dobaviteljev,
- zaslužki zaposlenih,
- dajatvami državi,
- pravicami drugih do prihodkov iz njihovih finančnih naložb v poslovno celoto (obresti, dividend in podobnih).

82. Način prikazovanja in obračunavanja obveznosti iz naslova dolgov urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

Č. Stroški

Č.a) Vrste stroškov

83. Stroški se pojavljajo v zvezi s potroški delovnih sredstev, predmetov dela, storitev (v širšem pomenu) in delovne sile pri nastajanju in razpečavanju poslovnih učinkov. Razlikujejo se od izdatkov in od odhodkov. Z izdatki mislimo zmanjšanje denarnih sredstev, ki se lahko pojavi tudi neodvisno od stroškov. Odhodki pa vplivajo na poslovni izid in lahko nastanejo tudi neodvisno od stroškov, in sicer če se povečajo obveznosti ali zmanjšajo sredstva.

84. Stroške je glede na vlogo posameznih dejavnikov gospodarjenja mogoče razvrstiti po njihovih izvornih vrstah na stroške materiala, stroške storitev (v ožjem pomenu), amortizacijo in odpise, stroške obresti, stroške dela in stroške dajatev, ki niso odvisne od poslovnega izida.

85. Stroški morajo biti vzročno povezani s poslovnimi učinki. Cenovno izraženi potroški, ki niso povezani z nastajanjem in razpečavanjem poslovnih učinkov ali presegajo opravičeni znesek pri njih nastajanju, se obravnavajo takoj kot odhodki.

86. Uresničeni stroški lahko zajemajo tudi nekatere načrtovane (ocenjene, standardne) stroške, ki nato prek razmejevanja pokrivajo dejanske stroške. Način ugotavljanja načrtovanih (ocenjenih, standardnih) stroškov urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

Č.b) Stroškovna mesta in nosilci

87. Stroškovno mesto je funkcionalno, prostorsko ali stvarno zaokrožena celota v okviru poslovne celote, v kateri ali v zvezi s katero se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne stroškovne nosilce, in za katero obstaja odgovornost. Stroški, ki neposredno in izključno bremenijo posamezna stroškovna mesta, so njihovi neposredni stroški, stroški, ki se po ključu razporejajo na dve ali več stroškovnih mest, pa so njihovi posredni stroški. S primarnimi stroški mislimo tiste stroške, ki se prvič pojavijo na kateremkoli stroškovnem mestu poslovne celote. Sekundarni stroški so tisti stroški, ki so preneseni z izvirnega na kako drugo stroškovno mesto.

Stroške je mogoče razvrščati tudi po dejavnostih oziroma namenih stroškovnih mest - na stroške proizvodnje, stroške nabave, stroške prodaje, stroške za raziskovanje in razvijanje, stroške splošnih dejavnosti in podobno.

88. Stroškovni nosilci so poslovni učinki, to so proizvodi in storitve, zaradi katerih se stroški pojavljajo in s katerimi so tudi povezani. Glede na končne poslovne učinke, ki zapuščajo poslovno celoto, razlikujemočasne in končne stroškovne nosilce. Glede na možnost zajemanja stroškov po stroškovnih nosilcih pa razlikujemo neposredne stroške posameznega stroškovnega nosilca in posredne (splošne) stroške posameznega stroškovnega nosilca.

Obračun stroškov je odvisen od metode vrednotenja učinka. Tako je mogoče učinek vrednotiti po celotnih stroških, stroških proizvodnje, spremenljivih stroških in podobno.

89. V računovodstvu se pri obravnavanju stroškov uporablja ureditev dejanskih stroškov, ureditev ocenjenih stroškov ali ureditev standardnih stroškov. V ureditvi obravnavanja dejanskih stroškov so nam lahko v pomoč tudi načrtovani stroški in cene z ustreznimi odmiki. Izbrani ureditev obravnavanja

stroškov in metoda vrednotenja stroškovnih nosilcev v stroškovnem računovodstvu se lahko razlikujeta od tistih v finančnem računovodstvu, vendar je treba pojasniti način izkazovanja odmikov v finančnem računovodstvu.

90. Stroškovna mesta in stroškovne nosilce ter postopek pri ugotavljanju stroškov, ki se nanašajo nanje, urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

Č.c) Stalni in spremenljivi stroški

91. Stalni stroški so stroški razpoložljivih zmogljivosti, spremenljivi stroški pa stroški dejavnosti ob pomoči teh razpoložljivih zmogljivosti.

Pri obračunavanju po celotnih stroških ali stroških proizvodnje je učinek ovrednoten s spremenljivimi in stalnimi stroški. Pri obračunavanju po spremenljivih stroških (*direct costing*) je učinek ovrednoten le s spremenljivimi stroški, ki so všteti v neposredne ali posredne (splošne) stroške.

Metode razvrščanja stroškov v stalne in spremenljive urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

D. Odhodki

D.a) Redni odhodki

92. Redne odhodke sestavljajo odhodki za poslovanje in odhodki za financiranje.

Odhodki za poslovanje so stroški (brez obresti), ki se nanašajo na prodane proizvode in storitve, ter nabavna vrednost prodanega trgovskega blaga, materiala in podobnega v obračunskem obdobju; pokriti jih je treba s prihodki iz istega obdobja.

Odhodki za financiranje so zlasti obresti za dobljena posojila in kredite.

Z gospodarskega vidika je v odhodke za poslovanje pri izdelavi kalkulacij in analiz všteti tudi tisti del odhodkov za financiranje, ki je neposredno povezan s pridobivanjem prihodkov od poslovanja, kot so obresti za dobljena posojila, za kredite dobaviteljev in podobno.

Odhodki za financiranje se izkazujejo ločeno, če se nanašajo na povezovanja v okviru širše poslovne celote.

93. Zajemanje stroškov v odhodkih za poslovanje je odvisno od metode vrednotenja zalog. Odhodke za poslovanje sestavljajo tako stroški, po katerih so bile ovrednotene prodane količine proizvodov in storitev, kot tudi drugi stroški, ki pred tem niso bili zajeti v zalogah, temveč so takoj vstopili v odhodke za poslovanje.

94. Merjenje rednih odhodkov mora zagotoviti, da v inflacijskih razmerah njeni učinki ne vplivajo na poslovni izid. Poslovna celota lahko ugotovi sestavo rednih odhodkov s kalkulacijo ali ob pomoči koeficientov. Izbira koeficientov je odvisna od izbrane metode za vrednotenje zalog.

Metode za vrednotenje rednih odhodkov urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

D.b) Izredni odhodki

95. Izredni odhodki so izgubljene vrednosti, ki se ne nanašajo na nastajanje proizvodov in storitev kot poslovnih učinkov. Nastajajo z izrednim zmanjševanjem sredstev ali z izrednim povečevanjem obveznosti do virov sredstev. Izredni odhodki se ne morejo pojavljati iz razlogov, povezanih z osebno odgovornostjo.

E. Prihodki

E.a) Redni prihodki

96. Redne prihodke sestavljajo prihodki od poslovanja in prihodki od financiranja.

Prihodki od poslovanja so vrednosti prodanih proizvodov, storitev, trgovskega blaga, materiala in prejetih nadomestil v zvezi s prodajo, ki vplivajo na poslovni izid.

Prihodki od financiranja so prihodki v zvezi s finančnimi naložbami poslovne celote.

Prihodki se izkazujejo ločeno, če se nanašajo na povezovanja v okviru širše poslovne celote.

97. Če poslovna celota, ki prodaja stvari iz okvira obratnih sredstev ali opravlja storitve, odteguje prometni davek, ga ne všteva v znesek prihodkov iz prodaje.

Prihodki od poslovanja se popravijo za dogovorjene popuste pri ceni.

98. Prihodki od financiranja so deleži v poslovnem izidu tiste poslovne celote, v katero so vložena sredstva, ali so neodvisni od njega.

Prihodki, ki so deleži v poslovnem izidu, so zlasti dividende. Prihodki, ki niso deleži v poslovnem izidu, so obresti za dana posojila in kredite, vpisana posojila, razne depozite in prejete menice ter druge obresti.

99. V inflacijskih razmerah zagotavlja merjenje rednih prihodkov realno ugotavljanje poslovnega izida, in sicer z izločanjem revalorizacijskih učinkov.

E.b) Izredni prihodki

100. Izredni prihodki so poleg rednih prihodkov pridobljene vrednosti v obračunskem obdobju. Nastajajo ob izrednem povečanju sredstev ali izrednem zmanjšanju obveznosti do virov sredstev.

F. Poslovni izid in njegove oblike

F.a) Dobiček in izguba

101. Dobiček poslovne celote je presežek njenih prihodkov nad odhodki v obračunskem obdobju. Izguba poslovne celote je presežek njenih odhodkov nad prihodki v obračunskem obdobju.

Čisti dobiček poslovne celote je dobiček, zmanjšan za davščine, ki so od njega odvisne, le da se dobiček kot osnova za obdavčevanje razlikuje od njega za pribitne in odbitne postavke.

102. Čisti dobiček poslovne celote se razporedi na rezerve, na deleže lastnikov in lahko tudi na deleže zaposlencev. Del čistega dobička lahko ostane nerazdeljen.

103. Izguba je popravek vrednosti kapitala, ki velja, dokler ni poravnana v okviru prihodkov v naslednjih letih ali na druge načine.

F.b) Druge oblike poslovnega izida

104. V skladu s svojimi potrebami lahko poslovna celota uvede tudi posebne analitične in statistične kategorije za ugotavljanje pomena in posebnosti poslovnega izida, kot so:

- a) prispevek za kritje, stopnja prispevka za kritje, koeficient prispevka za kritje na enoto omejitvenega dejavnika,
- b) kosmati dobiček in iztržena razlika v ceni,
- c) dobiček, povečan za odhodke za financiranje, oziroma izguba, zmanjšana zanje,
- č) poslovni izid po posameznih dejavnostih in po področjih odgovornosti,
- d) dohodek in

e) drugo.

Prispevek za kritje je razlika med prihodki od prodaje ter spremenljivimi stroški proizvodov in storitev.

Stopnja prispevka za kritje je razmerje med prispevkom za kritje in prihodki od prodaje.

Koeficient prispevka za kritje je razmerje med prispevkom za kritje in enoto omejitvenega dejavnika.

Kosmati dobiček je razlika med prihodki od prodanih proizvodov in storitev ter stroški njih proizvodnje.

Iztržena razlika v ceni je razlika med prihodki od prodanega trgovskega blaga in njegovo nabavno vrednostjo.

Metode zajemanja in obračunavanja posebnih analitičnih in statističnih oblik poslovnega izida urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

III. KNJIGOVODSKA NAČELA

A. Pojem knjigovodstvo

105. Knjigovodstvo je dokumentirano in strogo formalno evidentiranje vseh posameznih poslovnih procesov in stanj, zasnovano na popolnem in trajnem zbiranju ter ustaljenem časovnem in stvarnem urejanju podatkov, ki z uporabo denarne merske enote prikazuje celotno preteklo poslovanje poslovne celote.

106. Knjigovodstvo je del celotnega obravnavanja podatkov o poslovnih stanjih in procesih kot informacijske funkcije. Obsega vrednostno plat obravnavanja podatkov o stanjih in spremembah, ki se nanašajo na sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodke in odhodke. Zaradi svoje stroge formalnosti ima tudi naravo pravnega dokaznega sredstva, kar za druge oblike gospodarskih evidenc o poslovnih stanjih in procesih ne velja.

107. Končni izdelki knjigovodstva so računovodski obračuni, ki obsegajo knjigovodske podatke o stanjih in procesih v preteklosti. Sestavljeni so za vso poslovno celoto in za njene sestavne dele ali za posamezna opravila (poznejša kalkulacija nabave, proizvodnje ali prodaje). Računovodski obračun je sintetično poročilo, ki je izraženo z denarnimi merili in sestavljeno po podatkih iz knjigovodstva. Računovodski obračuni lahko poleg tega zaradi popolnejšega vpogleda in primerjanja obsegajo tudi druge podatke.

108. Računovodski obračuni so izhodišče za poslovno odločanje pri nadziranju kot odločevalni funkciji. Z nadziranjem kot odločevalno funkcijo mislimo presojanje pravilnosti delovanja in odpravljanje nepravilnosti. Računovodski obračuni s prikazovanjem količine in kakovosti uresničnega omogočajo presojanje o njem. Lahko tudi pomagajo pri poslovnem odločanju v zvezi z načrtovanjem kot odločevalno funkcijo, saj kažejo, kaj se je zgodilo v preteklosti, in nakazujejo, kaj bo treba upoštevati v prihodnosti.

109. Računovodski obračuni morajo biti sestavljeni zelo skrbno in ob upoštevanju sodobnih metod. Ker so sestavljeni iz podatkov, ki jih vsebujejo poslovne knjige, te pa prevzemajo podatke iz knjigovodskih listin, je zagotovljena popolna povezanost knjigovodstva kot evidence, zato ga je treba opazovati in obravnavati kot celoto knjigovodskih listin, poslovnih knjig in računovodskih obračunov.

110. Knjigovodstvo je temeljni in zgodovinsko najstarejši del računovodstva ter je tesno povezano z vsemi deli računovodstva. Knjigovodstvo in računovodsko predračunavanje morata biti vedno usklajeni na podlagi upoštevanja dvojnega preverjanja medsebojne povezanosti in vseobsežnosti gospodarskih kategorij; to olajšuje računovodsko predračunavanje in zagotavlja knjigovodski vpogled v uresničevanje načrtovanega. Knjigovodstvo je tesno povezano z računovodskim nadziranjem in brez njega ne bi moglo opravljati svojih nalog, ker ne bi bilo zadostna podlaga za zanesljivost podatkov in informacij v računovodskih obračunih. Računovodsko analiziranje tudi ne bi moglo obstajati brez

knjigovodstva; podaljšuje ga s svojim posebnim obdelovanjem podatkov. Toda tudi računovodsko analiziranje vpliva s svojimi posebnimi zahtevami na knjigovodstvo.

B. Knjigovodske listine

111. S knjigovodsko listino mislimo pisno izraženo trditev, da je nastal poslovni dogodek. Ta se knjiži na podlagi knjigovodskih listin (knjigovodskih temeljnic, dokazil in drugih listin). Knjigovodska lista na po vsebini ni enaka izvršilnemu nalogu, ki povzroči poslovni dogodek, in praviloma tudi ne nalogu za knjiženje; ta je lahko izdan šele na podlagi knjigovodske listine, čeprav sta lahko oba na istem obrazcu. Knjigovodske listine - razen izvedenih - sestavljajo zunaj knjigovodstva udeleženci poslovnega dogodka, ki so za to pristojni. Zunanje knjigovodske listine so tiste, ki prispejo v poslovno celoto od zunaj, iz poslovnih razmerij z drugimi osebami, ki jih tudi sestavijo. Notranje knjigovodske listine izdajajo pristojni organi poslovne celote. Izvirne (originalne) knjigovodske listine izdajajo ob nastankih poslovnih dogodkov udeleženci. Izvedene knjigovodske listine se izdajajo v knjigovodstvu na podlagi izvirnih knjigovodskih listin ali podatkov iz poslovnih knjig (specifikacije, rekapitulacije in podobne).

Knjigovodske listine morajo biti sestavljene ob nastanku poslovnega dogodka; iz njih morajo biti razvidni kraj, čas, vsebina in osebe, vpletene vanj. V računalniškem informacijskem sestavu je mogoče knjigovodske podatke o poslovnih dogodkih prenašati med različnimi poslovnimi celotami tudi telekomunikacijsko. V takšnem primeru se šteje za verodostojno knjigovodsko listino tudi računalniški izpis pri poslovni celoti prejemnici, poslovna celota dajalka takšnega podatka pa je odgovorna za njegovo verodostojnost. Sestavine knjigovodskih listin in način njih izdajanja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

112. V knjigovodskih listinah, izdanih v računovodstvu v obliki nalogov za knjiženje, morajo biti knjiženja pojasnjena. Pojasnila morajo biti v nalogu ali listinah, na podlagi katerih je bil nalog izdan.

Knjigovodske listine je treba dostavljati na kraj knjiženja v določenih rokih; nepotrebno zadrževanje je nedopustno. Vrste, pojavne oblike, način izdajanja, roke in smeri gibanja knjigovodskih listin urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

113. Knjigovodske listine se morajo pred knjiženjem kontrolirati. Po kontroli kot obveznem delu računovodskega nadziranja se izda nalog za knjiženje. Bistveni del naloga za knjiženje je kontiranje. S splošnim aktom oziroma sklepom poslovne celote se mora določiti, kdo izdaja naloge za knjiženje in v kakšni obliki. Če je računalniško vnašanje podatkov v spomine decentralizirano, če torej poteka prek več terminalov, je lahko decentralizirano tudi kontiranje.

114. Vsaka knjigovodska lista ima šifro in zaporedno številko, pod katero je razvrščena in shranjena. S splošnim aktom ali sklepom poslovne celote sta določeni nomenklatura in ureditev odlaganja listin.

Obveznost shranjevanja knjigovodskih listin se podrobneje določi z računovodskimi standardi ali splošnim aktom oziroma sklepom poslovne celote.

C. Poslovne knjige

115. S poslovnimi knjigami mislimo v knjigovodstvu evidenčna sredstva, s katerimi se po časovnem zaporedju in urejeno zajemajo poslovni dogodki, o katerih pričajo knjigovodske listine. Po časovnem zaporedju se knjiži v dnevnikih, vsebinska evidenca pa se opravi na knjigovodskih kontih v glavni knjigi in pomožnih knjigah. Glavna knjiga vsebuje najmanj sintetične konte, v pomožnih knjigah pa so zajeti tudi analitični konti.

Pri računalniškem obdelovanju knjigovodskih podatkov praviloma ni dnevnikov, glavne knjige in pomožnih knjig v običajni obliki; pojavljajo se kot izložki obdelovanja podatkov (izkazi o spremembah in stanjih na posameznih knjigovodskih kontih, podatki, ki jih daje dnevnik, in podobno); to se doseže z listanjem oziroma s tiskanjem.

116. Poslovna celota lahko v knjigovodstvu uporablja prenosno ali kopirno metodo knjiženja. V računalniško zasnovanem knjigovodstvu je možno uporabljati različne nosilce podatkov (medijev),

vendar je mogoče nove podatke o zunanjih poslovnih dogodkih vnašati samo prek nosilcev na podlagi izvirnih knjigovodskih listin in na telekomunikacijski podlagi. Računalnik lahko dobi podatke neposredno s kraja nastanka poslovnega dogodka, vendar mora tudi v takem primeru sestaviti zapis, ki ima naravo knjigovodske listine.

Če je knjigovodstvo računalniško zasnovano, je vsebina notranjih in zunanjih medijev evidentiranja, na katere so preneseni izvirni podatki, ki jih je mogoče dokazati, enakovredna izvirnim podatkom.

117. Pomožne knjige sestojijo iz povezanih pomožnih knjig in analitičnih knjigovodskih evidenc. Povezane pomožne knjige so blagajniška knjiga, knjiga osnovnih sredstev, knjiga vhodnih računov, knjiga izhodnih računov in druge. Analitične knjigovodske evidence so analitične evidence osnovnih sredstev, materiala, drobnega inventarja, osebnih dohodkov, proizvodnje (po stroškovnih mestih in nosilcih), polproizvodov, dokončanih proizvodov, trgovskega blaga, obveznosti in terjatev iz naslova nakupa in prodaje, finančnih razmerij in drugih poslovnih razmerij. Vsak sintetični konto je lahko po potrebi razčlenjen na analitične konte. Poslovna celota določi analitično knjigovodstvo s splošnim aktom oziroma sklepom.

118. Knjiženja na podlagi knjigovodskih listin morajo biti urejena in ažurna.

119. Sestavne dele poslovnih knjig ter tehniko, metode in roke knjiženja podrobneje urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

120. Kontni načrt je organizacijsko-pravno sredstvo, urejen seznam imen, šifer in vsebine predpisanih kontov glavne knjige. Kontni načrt se lahko sestavi po funkcionalnem (procesnem) ali bilančnem načelu oziroma kombinaciji obeh. Na podlagi predpisanega kontnega okvira sestavi poslovna celota svoj kontni načrt, ki je sestavni del ustreznega splošnega akta oziroma ustreznega sklepa.

121. Poslovna celota v skladu s svojimi potrebami uredi šifriranje osnovnih sredstev, materiala, stroškovnih mest, stroškovnih nosilcev (polproizvodov, delov in proizvodov), trgovskega blaga ter drugih delov sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ob upoštevanju standardov za dejavnost, panogo ali širših.

122. Pred shranjevanjem je treba poslovne knjige zaključiti. Roke in način shranjevanja poslovnih knjig urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

Č. Računovodski obračuni

123. Računovodski obračuni so lahko sestavljeni za notranje potrebe računovodstva, za potrebe drugih notranjih uporabnikov v poslovni celoti ali za potrebe zunanjih uporabnikov. Potrebe zunanjih uporabnikov se določajo s predpisi, dogovori ali običaji, potrebe za poslovno odločanje pa z ustreznim splošnim aktom oziroma ustreznim sklepom poslovne celote.

124. Za poslovno celoto se sestavljajo računovodski obračuni, kot so izkaz stanja, izkaz uspeha, izkaz finančnih tokov in obračun denarnih tokov. Računovodski obračuni so podlaga za izračunavanje kazalnikov za potrebe poslovnega odločanja. Izkaz stanja obsega sredstva (aktivo) in obveznosti do virov sredstev (pasivo). Izkaz uspeha obsega prihodke in odhodke v obračunskem obdobju. Izkaz finančnih tokov obsega novo financiranje, investiranje, dezinvestiranje in definciranje v obračunskem obdobju. Obračun denarnih tokov pa obsega prejemke in izdatke v obračunskem obdobju.

125. Za posamezne organizacijske dele poslovne celote se sestavljajo računovodski obračuni, kot so obračun posrednih (splošnih) stroškov po stroškovnih mestih, obračun stroškov po mestih odgovornosti, obračun uspeha poslovnoizidne enote in podobno.

126. Računovodski obračuni, ki se nanašajo na posamezne poslovne učinke, zajemajo delitveno kalkulacijo, kalkulacijo z dodatki in druge vrste obračunov.

127. Če je posamezna poslovna celota povezana z drugo poslovno celoto v širšo obliko združevanja, se lahko za potrebe analiziranja sestavljajo zbirni in skupinski (konsolidirani) izkaz stanja, zbirni in skupinski (konsolidirani) izkaz uspeha in podobno.

128. Vrste računovodskih obračunov, uporabnike, način sestavljanja, obrazce, roke, obseg in postopke sestavljanja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

IV. NAČELA RAČUNOVODSKEGA PREDRAČUNAVANJA

129. Računovodsko predračunavanje je evidentiranje, zasnovano na popolnem ali reprezentativnem zbiranju in ustaljenem stvarnem urejanju podatkov o predvidenih posamičnih ali množičnih poslovnih procesih in stanjih, ki z uporabo denarne merske enote prikazuje prihodnje poslovanje poslovne celote. Je torej sinteza drugih oblik poslovnega predračunavanja v poslovni celoti.

130. Računovodsko predračunavanje je tisti del celotnega obravnavanja podatkov o prihodnosti kot informacijske funkcije, ki obsega vrednostno stran tega obravnavanja, tako kot knjigovodstvo zajema vrednostno stran obravnavanja podatkov o preteklosti. Zaradi tega je del računovodstva kot celote, ne glede na to, katera služba se z njim ukvarja.

131. Končni izdelki računovodskega predračunavanja so računovodski predračuni, ki obsegajo podatke o predvidenih stanjih in spremembah v prihodnosti. Sestavljajo se za poslovno celoto in za njene sestavne dele oziroma za posamezne poslovne učinke (predkalkulacije nabave, proizvodnje ali prodaje). Računovodski predračuni so oblikovno urejena poročila, ki obsegajo podatke oziroma informacije o pričakovanih poslovnih spremembah v prihodnosti, izraženih v denarni merski enoti. Lahko obsegajo tudi podatke, ki so za potrebe primerjanja izraženi z naravnimi merskimi enotami.

132. Računovodski predračuni so podlaga za poslovno odločanje v okviru načrtovanja kot odločevalne funkcije. Načrtovanje kot odločevalna funkcija je na predvidevanju prihodnosti zasnovano določanje prihodnjega delovanja, ki zajema zastavljanje poslovnih ciljev in postopkov za njih uresničevanje. Računovodsko predračunavanje je treba razlikovati od načrtovanja kot odločevalne funkcije, ker se nanaša samo na informacijsko funkcijo obravnavanja podatkov o prihodnosti, ki se končuje z računovodskimi predračuni.

133. Predloženi računovodski predračuni morajo biti sestavljeni zelo skrbno, z uporabo sodobnih metod in ob upoštevanju sodobnega pojmovanja stroškov, pri čemer se pojavlja tudi pojem okoliščinski (oportunitetni) stroški. Če je možnih več različic poslovnega odločanja, je treba za vsako pripraviti računovodske predračune z enako skrbnostjo. Sprejeti računovodski predračuni morajo ustrezno odsevati odločitve v okviru načrtovanja kot odločevalne funkcije.

134. Spoznanja iz knjigovodstva so pri računovodskem predračunavanju bistvena. Medsebojna povezanost in odvisnost poslovnih dogodkov, ki sta pglavitni odliki knjigovodstva, se prav tako kaže tudi pri računovodskem predračunavanju. Knjigovodski podatki o preteklosti pogosto nakazujejo stanja in spremembe v prihodnosti, zato jih je pri računovodskem predračunavanju treba upoštevati.

135. Določene sestavine sprejetih računovodskih predračunov se vključujejo v knjigovodstvo. V knjigovodstvu so posamezni stroški vračunani v zneskih, ki temeljijo na ustreznih računovodskih predračunih. Podatki iz računovodskih predračunov se lahko uporabljajo pri obračunavanju stroškov po stroškovnih mestih. Načrtovane cene iz ustreznih predračunov se uporabljajo pri obračunavanju porabe in zalog materiala, proizvodov in nedokončane proizvodnje.

136. Sprejeti računovodski predračuni zagotavljajo merilo za presojanje uresničenega in so tako podlaga za poslovno odločanje v okviru nadziranja kot odločevalne funkcije. Z nadziranjem kot odločevalno funkcijo razumemo presojanje o pravilnosti delovanja in odpravljanje nepravilnosti pri njem. Sprejete računovodske predračune je mogoče neposredno uporabiti tudi pri računovodskem analiziranju in tako že v tem okviru pripraviti pojasnilo o vzrokih za odmik uresničenega od načrtovanega.

137. Računovodski predračuni se lahko sestavljajo za notranje potrebe računovodstva ali za potrebe drugih notranjih uporabnikov v poslovni celoti ter za potrebe zunanjih uporabnikov. Potrebe zunanjih uporabnikov so določene s predpisi, dogovori ali običaji, potrebe za poslovno odločanje pa s splošnim aktom oziroma sklepom poslovne celote.

138. Za poslovno celoto se sestavljajo računovodski predračuni, kot so predračunski izkaz stanja, predračunski izkaz uspeha, predračunski izkaz finančnih tokov in predračun denarnih tokov. Računovodski predračuni so podlaga za izračunavanje kazalnikov za potrebe poslovnega odločanja.

139. Za posamezne organizacijske dele poslovne celote se sestavljajo tudi računovodski predračuni, kot so giblivi predračun posrednih (splošnih) stroškov po stroškovnih mestih, predračun stroškov po mestih odgovornosti, predračun uspeha poslovnoizidne enote in podobno.

140. Računovodski predračuni, ki se nanašajo na posamezne poslovne učinke, se sestavljajo po enakih metodah kot računovodski obračuni iz načela 126.

141. Če je poslovna celota povezana z drugo poslovno celoto v širšo obliko združevanja, se lahko za potrebe odločanja sestavljajo tudi predračunski zbirni in skupinski (konsolidirani) izkaz stanja, predračunski zbirni in skupinski (konsolidirani) izkaz uspeha in podobno.

142. Vrste računovodskih predračunov, uporabnike, obrazce, roke in postopke sestavljanja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

V. NAČELA RAČUNOVODSKEGA NADZIRANJA

143. Računovodsko nadziranje je ugotavljanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti v vseh delih računovodstva. Računovodsko nadziranje se pojavlja kot kontroliranje, inšpiciranje ali revidiranje. Šteje se kot sestavni del računovodstva, ne glede na to, katera služba v enoti računovodskega poročanja se z njim ukvarja.

144. Računovodsko nadziranje se kot del celotnega nadziranja obravnavanja podatkov kot informacijske funkcije nanaša na računovodske podatke. Poleg tega obsega tudi preverjanje usklajenosti poslovanja s predpisi in računovodskimi standardi ter tako oblikuje informacijsko podlago za delovanje pristojnih organov.

Cilj računovodskega nadziranja je dobivanje zanesljivih računovodskih obračunov in predračunov, skupaj z ocenami, ter večja usklajenost poslovanja z notranjimi in zunanji sodili pravilnosti.

145. Računovodsko nadziranje je tesno povezano s knjigovodstvom. Podatki iz knjigovodskih listin se ne smejo vpisovati v poslovne knjige, dokler niso prekontrolirani. Na podlagi podatkov iz poslovnih knjig se računovodski obračuni ne smejo sestavljati, dokler niso prekontrolirani. Računovodsko nadziranje je povezano tudi z računovodskim predračunavanjem, da bi bili predračunski podatki čim bolj zanesljivi. S tem se ustvarja ustrezna podlaga za računovodsko analiziranje.

146. Računovodsko nadziranje je treba razlikovati od nadziranja kot odločevalne funkcije. Z računovodskimi obračuni se ustvarja podlaga za nadziranje poslovnih procesov in stanj, s katerim se ukvarjajo pristojni organi. Računovodsko nadziranje s svojim prispevkom k zanesljivosti računovodskih obračunov in predračunov neposredno pomaga nadziranju in načrtovanju kot odločevalnima funkcijama. Preverjanje usklajenosti poslovanja s predpisi in računovodskimi standardi pa neposredno ustvarja informacijsko podlago za delovanje pristojnih organov v poslovni celoti in zunaj nje. Takšno naravo ima lahko tudi revidiranje, če morajo drugi odločati o njegovih ugotovitvah. Podobne lastnosti ima tudi popisovanje (inventura), ki je podlaga za uskladitev knjigovodskega stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev poslovne celote z dejanskim.

147. Organiziranost gibanja knjigovodskih listin mora vključevati možnost avtomatskega kontroliranja poslovnih dogodkov, na katere se nanaša, in povezanosti izdajanja teh listin, saj pretežni del knjigovodskih listin nastaja zunaj knjigovodstva.

148. Računovodsko kontroliranje knjigovodskih listin in poslovnih knjig mora biti organizirano tako, da pri normalnem poteku odkriva morebitno nespoštovanje notranjih in zunanjih predpisov, zlorabe in poneverbe ter jih tako preprečuje.

149. Podrobnosti delovanja in uporabe vsebinske, formalne in računske kontrole v okviru računovodskega nadziranja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

150. Z revidiranjem se preverjajo in ocenjujejo organiziranost in delovanje računovodskega kontroliranja ter način sestavljanja računovodskih obračunov in predračunov, da bi se zagotovile zanesljive računovodske informacije. V računalniško zasnovanem računovodstvu se z revidiranjem prav tako preverjajo in ocenjujejo računalniški programi in zavarovanje pred nedovoljenimi posegi na računalniških nosilcih podatkov. Revidiranje je lahko organizirano kot notranje ali zunanje. Notranje revidiranje je organizirano v okviru poslovne celote, zunanje pa kot samostojna neodvisna dejavnost zunaj poslovne celote.

Metodike revizijskih postopkov se poenotijo z revizijskimi standardi.

151. Stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev v poslovnih knjigah mora poslovna celota najmanj enkrat na leto uskladiti z dejanskim stanjem, in sicer na podlagi popisa in z odpravljanjem razlik.

Način organiziranosti ter metode popisovanja in usklajevanja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

VI. NAČELA RAČUNOVODSKEGA ANALIZIRANJA

152. Računovodsko analiziranje je presojanje in pojasnjevanje stanja in uspešnosti poslovanja, zasnovano na primerjanju podatkov v računovodskih obračunih in predračunih, ugotavljanje odmikov pri njem ter vzrokov za te odmike in njihovih posledic. Sestavni del računovodskega analiziranja je tudi oblikovanje predlogov za izboljševanje poslovnih procesov in stanj. Računovodsko analiziranje je del računovodstva, ne glede na to, katera služba se z njim ukvarja.

153. Računovodsko analiziranje je del analiziranja podatkov kot informacijske funkcije. Obsega pa samo tisto analiziranje, ki je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Pri tem analiziranju se razčlenjujejo in presojujejo tudi odmiki uresničenih velikosti od načrtovanih in standardnih ali drugih primerljivih velikosti glede na vzroke nastanka.

154. Plod računovodskega analiziranja je večja kakovost računovodskih poročil, ki povezujejo računovodske predračune z računovodskimi obračuni in pojasnjujejo razlike med njimi. V tej zvezi se računovodski obračuni kot izdelki knjigovodstva in računovodski predračuni kot izdelki računovodskega predračunavanja ne štejejo za dokončne knjigovodske informacije, dokler se računovodsko ne analizirajo, zlasti če gre za računovodske obračune in predračune za potrebe tistih, ki na tej podlagi odločajo v poslovni celoti.

155. Vzpostavljanje računovodskega analiziranja zahteva ne le metodično usklajevanje računovodskih predračunov in obračunov, temveč tudi prilagajanje knjigovodske evidence spremljanju izvajanja načrta; to pomeni, da knjigovodsko evidentiranje in računovodsko predračunavanje že prav od svojega začetka upoštevata potrebe računovodskega analiziranja.

156. Računovodsko analiziranje daje informacijsko podlago za poslovno odločanje tako na področju nadziranja kot odločevalne funkcije kot tudi na področju načrtovanja kot odločevalne funkcije. Poznavanje vzrokov za odmike in obsega njihovega delovanja omogoča pri nadziranju popravne in represivne ukrepe, pri načrtovanju pa zastavljanje stvarnejših ciljev.

157. Metodike računovodskega analiziranja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

VII. NAČELA RAČUNOVODSKEGA INFORMIRANJA

158. Računovodsko informiranje je dajanje računovodskih podatkov in informacij uporabnikom.

Ker so računovodske informacije že pripravljene kot podlaga za odločanje, se za njih uporabnike štejejo nosilci odločanja in soudeleženci pri njem. Uporabniki računovodskih podatkov pa so praviloma tisti, ki na njihovi podlagi pripravljajo informacije zunaj računovodstva.

159. Računovodsko informiranje je del celotne ureditve informiranja, ki je v bistvu ureditev prenašanja podatkov in informacij od dajalcev k prejemnikom. Obsega vrednostno izražene poslovne procese in stanja oziroma gospodarske kategorije: sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodke, stroške in odhodke.

160. Računovodske informacije se pojavljajo v obliki predloženih pisnih ali ustnih računovodskih poročil. Predmet računovodskih poročil so računovodski predračuni in računovodski obračuni kot celota ali njihovi deli ali pa samo posamezni računovodski podatki iz faze zbiranja, urejanja ali obdelovanja podatkov o preteklosti ali prihodnosti.

161. Računovodsko informiranje prevzema razpoložljive računovodske podatke in informacije iz knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja, ki so prilagojeni prenašanju in zlasti usklajeni z možnostmi razumevanja pri uporabnikih.

162. Računovodsko informiranje mora vplivati nazaj na knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje in računovodsko analiziranje. Tisto, kar mora računovodstvo dajati uporabnikom svojih podatkov in informacij, je treba zagotoviti v okviru knjigovodstva, računovodskega predračunavanja in računovodskega analiziranja.

163. Računovodska poročila kot nosilci računovodskega informiranja so lahko pripravljena kot pobudna, nadzorna ali informativna. Pobudna računovodska poročila se dajejo uporabnikom, ki soodločajo pri načrtovanju. Nadzorna računovodska poročila se dajejo uporabnikom, ki soodločajo pri nadziranju. Namen informativnih računovodskih poročil pa je, da uporabnike spodbujajo k uspešnejšemu poslovanju.

164. Računovodska poročila so lahko sestavljena kot predhodna oziroma začasna, če je pravočasnost informacij, ki jih vsebujejo, pomembnejša in potrebnejša od popolne natančnosti.

165. Računovodska poročila morajo biti čim preglednejša in enostavnejša ter tako razumljivejša uporabnikom, ki so jim namenjena. Sestavljati je treba samo taka računovodska poročila, ki so potrebna ter vsebujejo vse odločujoče podatke in informacije. Računovodski podatki se obdelujejo zbirno na podlagi poenotene vsebine po organizacijskem ali krajevnem načelu.

Če se računovodska poročila dajejo notranjim in zunanjim uporabnikom, morajo vsebovati enake informacije, oblika informacij pa mora biti prilagojena kar najboljšemu zadovoljevanju potreb uporabnikov.

166. Način sestavljanja računovodskih poročil, vsebino, dostavljalce in uporabnike ter roke dostavljanja urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

VIII. NAČELA ORGANIZIRANOSTI RAČUNOVODSKE SLUŽBE

167. Vedno, kadar je to objektivno izvedljivo, mora biti računovodska služba organizirana kot enotna služba, ki je sposobna opravljati vsa opravila računovodske funkcije - računovodsko predračunavanje, knjigovodstvo, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje. Za zadovoljevanje svojih potreb uporablja ustrezna sredstva, tudi naj sodobnejša sredstva za prenašanje in obdelovanje podatkov.

Pri tem je računovodska služba organizacijsko povezana z drugimi organizacijskimi deli poslovne celote, zlasti z računalniškim centrom, če ga ima, oziroma s centrom, katerega storitve uporablja.

168. Računovodsko službo je mogoče organizirati ne le kot enotno službo za poslovno celoto, temveč tudi v drugih organizacijskih oblikah, odvisno od posebnosti organizacijske sestave poslovne celote in njenih potreb.

Knjigovodstvo je vedno organizirano tako, da se vodita sintetična in analitična evidenca za vsako poslovno celoto posebej.

Za organizacijske enote poslovne celote se ne vodijo posebne knjige, temveč se sestavljajo posebni notranji obračuni njihovih poslovnih izidov.

Knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje je možno organizirati tako, da enotna služba opravlja računovodske storitve za več poslovnih celot.

169. Pri računovodskih opravilih se morajo nujno uporabljati sodobna tehnična sredstva za prenašanje in obdelovanje podatkov (mehanično, polavtomatsko, avtomatsko obdelovanje podatkov - računalniški centri).

Računalniški center je lahko v poslovni celoti zunaj računovodske službe ali v njeni sestavi. Ne glede na organizacijsko mesto računalniškega centra v poslovni celoti se vsa računovodska opravila izvajajo po neposrednih navodilih in pod nadzorom vodje računovodske službe.

170. Računovodska služba lahko uporablja storitve računalniškega centra, tudi kadar ta ni v sestavi poslovne celote. Tudi tedaj se vsa računovodska opravila izvajajo po neposrednih navodilih in pod nadzorom računovodske službe poslovne celote.

171. Računovodska opravila se lahko delno ali v celoti zaupajo osebi zunaj poslovne celote. O tem odločajo v poslovni celoti po načelu gospodarnosti. V takšnih primerih se organizacija računovodske službe prilagaja razmeram tako, da se iz nje izločijo vsi tisti organizacijski deli, katerih opravila izvaja oseba zunaj poslovne celote.

172. Organizacijsko sestavo, delovne naloge in postopke, pravice, obveznosti in sankcije v zvezi z delovanjem računovodske službe urejajo računovodski standardi in določa splošni akt ali sklep poslovne celote.

SKLEPNA STALIŠČA

173. Računovodska načela določa Slovenski inštitut za revizijo. Komisija za računovodska načela pri tem inštitutu spremlja uporabo teh načel ter predlaga njih spremembe in dopolnitve.

174. Kodeks računovodskih načel je obvezen za vse člane društev, ki so vključena v Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, morajo pa se ga držati tudi vsi drugi strokovnjaki, ki delajo na področju računovodske funkcije v poslovnih celotah.

175. Kodeks računovodskih načel in kodeks poklicne etike računovodje sestavljata celoto.

176. Za izvajanje tega kodeksa skrbijo organizacije računovodij, finančnikov in revizorjev v Sloveniji.

177. Kodeks je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo 22. marca 1995. S sprejetjem tega kodeksa neha veljati kodeks računovodskih načel iz leta 1989.

KONČNA PRIPOMBA

Izvirno besedilo tega kodeksa je pripravil dr. Ivan Turk.

Sedanje spremembe in dopolnitve ter dokončno besedilo tega kodeksa je pripravila komisija, ki so jo sestavljali dr. Slavka Kavčič, dr. Franc Koletnik, mag. Stanko Koželj, dr. Dane Melavc in dr. Ivan Turk (predsednik komisije).