

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

TADEJA GORNIK

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**IZHODIŠČA ZA PRIPRAVO PRAVILNIKA O
RAČUNOVODSTVU ZA PROIZVAJALNO
PODJETJE**

Ljubljana, september 2003

TADEJA GORNIK

IZJAVA

Študentka Tadeja Gornik izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Slavke Kavčič, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 1. 9. 2003

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 RAČUNOVODSTVO IN PRAVILNIK O RAČUNOVODSTVU	2
1.1 RAČUNOVODSTVO	2
1.2 PRAVILNIK O RAČUNOVODSTVU	3
1.2.1 <i>Izhodišča pravilnika o računovodstvu</i>	3
1.2.2 <i>Vsebina in obseg pravilnika o računovodstvu</i>	3
2 PROIZVAJALNO PODJETJE.....	5
2.1 ZNAČILNOSTI PROIZVAJALNEGA PODJETJA	5
2.2 POMEMBNEJŠA POGlavJA PRAVILNIKA ZA PROIZVAJALNO PODJETJE	6
3 VSEBINA PRAVILNIKA O RAČUNOVODSTVU ZA PROIZVAJALNO PODJETJE	7
3.1 SPLOŠNE DOLOČBE	8
3.2 ORGANIZIRANOST IN ODGOVORNOST RAČUNOVODSTVA.....	9
3.2.1 <i>Organiziranost računovodstva</i>	9
3.2.2 <i>Odgovornosti v računovodstvu</i>	10
3.2.3 <i>Funkcije računovodstva</i>	10
3.2.3.1 Računovodsko predračunavanje in obračunavanje.....	10
3.2.3.2 Računovodsko nadziranje	11
3.2.3.3 Računovodsko proučevanje (analiziranje)	12
3.2.3.4 Računovodsko informiranje	13
3.3 KNJIGOVODSKE LISTINE IN POSLOVNE KNJIGE.....	13
3.3.1 <i>Knjigovodske listine</i>	13
3.3.2 <i>Poslovne knjige</i>	15
3.4 POPIS SREDSTEV IN OBVEZNOSTI DO NJIHOVIH VIROV	16
3.5 RAČUNOVODSKI IZKAZI S POJASNILI IN POSLOVNA POROČILA	17
3.5.1 <i>Obvezni računovodski izkaz s prilogami in pojasnili</i>	17
3.5.1.1 Bilanca stanja	18
3.5.1.2 Izkaz poslovnega izida	18
3.5.1.3 Izkaz finančnega izida.....	19
3.5.1.4 Izkaz gibanja kapitala.....	20
3.5.2 <i>Poslovno poročilo</i>	21
3.5.3 <i>Skupinsko (konsolidirano) letno poročilo</i>	21
3.5.4 <i>Roki za sestavitev letnih poročil</i>	22
3.6 HRANJENJE KNJIGOVODSKIH LISTIN, POSLOVNIH KNJIG IN LETNIH POROČIL	22
3.6.1 <i>Hramba knjigovodskih listin</i>	22
3.6.2 <i>Hramba poslovnih knjig</i>	23
3.6.3 <i>Hramba letnih poročil</i>	23
3.7 IZKAZOVANJE IN VREDNOTENJE POSTAVK V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH	24
3.7.1 <i>Opredmetena osnovna sredstva (SRS 1)</i>	25
3.7.2 <i>Neopredmetena dolgoročna sredstva (SRS 2)</i>	28
3.7.3 <i>Dolgoročne finančne naložbe</i>	29
3.7.4 <i>Zaloge</i>	29
3.7.4.1 <i>Zaloge materiala</i>	29
3.7.4.2 <i>Zaloge nedokončane proizvodnje in proizvodov</i>	30
3.7.4.3 <i>Zaloge trgovskega blaga</i>	31

3.7.4.4	Pre vrednotovovanje zalog.....	31
3.7.5	<i>Terjatve</i>	32
3.7.6	<i>Kratkoročne finančne naložbe</i>	33
3.7.7	<i>Denarna sredstva</i>	33
3.7.8	<i>Kapital</i>	33
3.7.9	<i>Dolgoročne obveznosti (Dolgoročni dolgovi)</i>	34
3.7.10	<i>Dolgoročne rezervacije</i>	34
3.7.11	<i>Kratkoročne obveznosti (Kratkoročni dolgovi)</i>	35
3.7.12	<i>Kratkoročne časovne razmejitve</i>	35
3.7.13	<i>Odhodki</i>	35
3.7.14	<i>Prihodki</i>	36
3.8	RAZKRITJA (POJASNILA) POSTAVK V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH.....	36
3.8.1	<i>Pojasnila v skladu z zahtevami zakona o gospodarskih družbah</i>	36
3.8.2	<i>Razkrivanje informacij v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi</i>	38
3.8.2.1	Splošna razkritja po SRS.....	39
3.8.2.2	Razkrivanje postavk v bilanci stanja (SRS 24.14 – 24.27).....	39
3.8.2.3	Razkrivanje postavk v izkazu poslovnega izida.....	41
3.8.2.4	Razkrivanje postavk v izkazu finančnega izida in izkazu gibanja kapitala.....	42
3.8.3	<i>Druga razkritja</i>	43
3.8.4	<i>Dodatna razkritja v skupinskem letnem poročilu</i>	43
3.9	KONČNE DOLOČBE.....	44
	SKLEP	44
	LITERATURA	46
	VIRI	48

UVOD

Tema diplomskega dela z naslovom »Izhodišča za pripravo pravilnika o računovodstvu za proizvodjalno podjetje¹« je prikaz zakonskega okvira in zahtev slovenskih računovodskih standardov (odslej tudi SRS) pri pripravi notranjega akta podjetja, ki naj bi urejal področje računovodstva, s praktičnim primerom vsebine pravilnika o računovodstvu za proizvodjalno podjetje v prilogi.

V računovodstvih slovenskih podjetij je s 1. 1. 2002 uveljavljenih precej sprememb. Uporabljati so se pričeli novi SRS in upoštevati je potrebno spremenjene določbe zakona o gospodarskih družbah (odslej tudi ZGD), ki urejajo področje računovodstva.

Standardi nudijo več različic računovodskih usmeritev, posamezno podjetje pa samostojno presoja glede na realne razmere, za katere se bo odločilo. Pomembno je, da so bistvene usmeritve zapisane, da jih sodelujoči udeleženci poznajo in se po njih ravna. Novi standardi navajajo vrsto zahtev glede opredelitve knjigovodskih listin, njihovega podpisovanja in določitve odgovornosti posameznikov. Zahteve se nanašajo tudi na hranjenje knjigovodskih listin in poslovnih knjig, na odpiranje, vodenje in zaključevanje poslovnih knjig in drugo. Standardi podjetju omogočajo izbor med več načini izkazovanja, vrednotenja in razkrivanja postavk v računovodskih izkazih ter med oblikami in vsebino računovodskih izkazov.

Podjetje naj bi v svojem aktu navedlo izbrane možnosti. Aktov je lahko več, lahko pa je en sam. Poimenujemo ga lahko Pravilnik o računovodstvu. Podjetja so takšne pravilnike pripravila že v skladu s standardi, sprejetimi leta 1996, potrebno pa jih je spreminjati in dopolnjevati v skladu s prenovljenimi standardi in spremembami zakonskih predpisov. Pravilnik o računovodstvu naj bi imelo vsako podjetje, z njim pa naj bi bili seznanjeni vsi zaposleni v računovodstvu in oddelkih, povezanih z njim.

Vsebina diplomskega dela je razdeljena na tri dele. Prvi del govori o pravilniku o računovodstvu na splošno, navaja izhodišča ter vsebino in obseg pravilnika o računovodstvu. Kako obsežen bo pravilnik, je odvisno od podjetja in njegove odločitve, ali bo vanj vključilo samo tisto, kar je zahtevano za zunanji vidik računovodstva ali pa se odloči za pravilnik, v katerega vključi vse določbe iz notranjih in zunanjih predpisov.

V drugem delu sem se osredotočila na proizvodjalno podjetje, opisala nekaj njegovih najpomembnejših značilnosti, zaradi katerih se razlikuje od drugih podjetij, ter se osredotočila na poglavja iz pravilnika, ki so za proizvodjalno podjetje najpomembnejša.

Najbolj obsežen je tretji del, v katerem je vsako poglavje pravilnika podrobneje obravnavano, zapisane so vse zahteve, ki so opredeljene v standardih in zakonu o gospodarskih družbah ter

¹ V različnih virih literature se različno uporabljajo izrazi podjetje, družba in organizacija. Da bi poenotila izrazoslovje sem v diplomski nalogi druge izraze vedno nadomestila z izrazom podjetje, tudi takrat, ko sem del besedila citirala.

navedeni praktični napotki, kaj mora podjetje v posameznem delu poglavja opredeliti in zapisati. V prilogi diplomske naloge je tudi pravilnik za proizvodjalno podjetje, ki navaja konkretne rešitve za izbrano podjetje. Pri pripravi pravilnika je potrebno znanje iz različnih področij, zato naj bi ga pripravila oseba, ki ima vsa ta potrebna znanja. Primer pravilnika za proizvodjalno podjetje sem pripravila v sodelovanju z računovodstvom izbranega podjetja.

1 RAČUNOVODSTVO IN PRAVILNIK O RAČUNOVODSTVU

1.1 RAČUNOVODSTVO

Kodeks računovodskih načel v 3. členu opredeljuje **računovodstvo** kot *»temeljno informacijsko dejavnost v poslovni celoti, ki obsega sistemsko 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)«* (Kodeks računovodskih načel, 1995, str. 7).

Ameriška računovodska zveza (American Accounting Association) ga pojmuje kot *»proces identifikacije, merjenja, in posredovanja informacij, ki omogoča utemeljeno presojanje in odločanje uporabnikov informacij«* (Porter, Norton, 2001, str. 6). Prvi del procesa – identifikacija – vključuje izbiranje tistih dogodkov, ki so veljaven dokaz gospodarskih aktivnosti in se nanašajo na določeno organizacijo. Ko poslovne dogodke identificiramo, jih moramo izmeriti in jih vrednostno izraziti, šele nato jih lahko zapišemo, da zagotovimo trajen zapis finančnih dogodkov podjetja (Weygandt, Kicso, 1995, str. 2).

Skoraj vsaka pomembnejša odločitev v podjetju je odvisna od računovodskih informacij. Vodje oddelkov so odgovorni za plane, ki vsebujejo stroške materiala, dela in ostalih virov. Vodja proizvodnje mora vedeti, kako so učinkoviti pri uporabi materialov in dela pri proizvodnji produktov. Odgovorni za trženje mora vedeti, kako so učinkoviti marketinški programi pri ustvarjanju prihodkov od prodaje. Ali so stroški prodaje previsoki? Ali bi produkcijsko linijo opustili? Kakšni so stroški povečanja proizvodnih možnosti? Odgovorni za finance potrebuje informacije, da lahko poroča o dobičkonosnosti in finančnem položaju lastnikom, upnikom, organom državne uprave in uradnim organom, ki nadzirajo določena področja delovanja podjetja. Vsi ti, ki odločajo, so odvisni od računovodskih informacij (Heitger, Matulich, 1986, str. 1).

Poslovne knjige podjetij je treba voditi v skladu z ZGD ter po računovodskih strokovnih pravilih – slovenskih računovodskih standardih. Vodenje računovodstva kot dela informacijskega sistema podjetja ni več strogo formalno vnaprej določeno z zakoni in zakonskimi predpisi, ampak je v pretežnem delu prepuščeno strokovnosti, ustvarjalnosti, pravilnemu razmišljanju, znanju in osebnemu prizadevanju računovodij. SRS so le okvir, ki ponujajo na nekaterih področjih za posamezne probleme po več rešitev, o njihovi izbiri pa odloča podjetje samo.

1.2 PRAVILNIK O RAČUNOVODSTVU

Podjetje mora bodisi s splošnim aktom o računovodenju bodisi z ustreznimi sklepi, zapisanimi v notarsko overjeni knjigi sklepov, določiti konkretne strokovne rešitve in konkretne metode. Podjetja lahko take rešitve zapišejo v akt, ki ga poimenujejo pravilnik o računovodstvu (Koželj, 2002, str. 7).

Pravilnik o računovodstvu, lahko se imenuje tudi kako drugače, je splošni akt podjetja, ki določa organiziranost računovodstva, računovodska opravila z upoštevanjem vodenja računovodstva v širšem smislu, opredeljuje potrebno izobrazbo in strokovno usposobljenost zaposlenih v računovodstvu ter njihovo odgovornost (Simeunović, 1996, str. 53). Turk pa ga v temeljnem računovodskem pojmovniku opredeli kot »**pravilnik o računovodenju** (by-law on accounting)« in pravi, da je to »notranji akt podjetja, s katerim je urejeno delo v njegovem računovodstvu in na vseh drugih mestih računovodenja« (Turk, 2002, str. 518).

Raziskava o organizaciji računovodstva v slovenskih podjetjih je pokazala, da ima 60% podjetij pravilnik o računovodstvu in/ali pravilnik o knjigovodstvu. Večina podjetij, ki teh pravilnikov še nima, pa je v procesu pripravljanja le-tega (Mance, 2000, str. 38).

1.2.1 Izhodišča pravilnika o računovodstvu

Pri pripravi pravilnika v posameznem podjetju je potrebno poznavanje zelo obširne zakonodaje; poznavanje notranjih aktov; dejavnosti, ki jih opravlja podjetje; sistematizacije delovnih mest in organizacije dela ter dobro poznavanje računovodske stroke.

Pravilnik o računovodstvu mora biti sestavljen skladno z določili zakona o gospodarskih družbah (sedmo poglavje – Poslovne knjige in letno poročilo – člani od 50–66), slovenskimi računovodskimi standardi ter drugo ustrezno strokovno literaturo. Upoštevati je potrebno tudi kodeks računovodskih načel in kodeks poklicne etike računovodje. Podjetja, ki imajo sistem kakovosti urejen v skladu s standardi ISO, pa bodo precej podlag za pripravo pravilnika našla v svojih zapisih o kakovosti.

1.2.2 Vsebina in obseg pravilnika o računovodstvu

Vsebina in obseg notranjega predpisa na področju računovodstva oziroma pravilnik o računovodstvu nista predpisana. V SRS najdemo le zahteve, kaj mora podjetje v svojem aktu opredeliti. Podjetje se samo odloči, kako in kaj ter v kakšni obliki bo poleg zahtevanega še opredelilo. Posamezno podjetje mora pri dokončnem oblikovanju pravilnika o računovodstvu, organiziranosti računovodstva, nekatere določbe, usmeritve in ravnanja prilagoditi potrebam in zahtevam svojega podjetja in izbrati iz različnih možnih rešitev, ki jih nudijo ZGD in SRS tiste, ki so za konkretno podjetje najbolj pravilne, primerne in potrebne.

Glede vsebine in s tem tudi obsega se podjetje odloča med več možnostmi (Vezjak, 2002a, str. 1-2):

1. Lahko sprejme ločena pravilnika o računovodstvu za zunanje potrebe in o računovodstvu za notranje potrebe ali pa sprejme enotni pravilnik za oba vidika računovodstva, v katerem opredeli vse funkcije računovodstva za pripravljane informacij tako za zunanje kot za notranje potrebe. Če se podjetje odloči za pravilnik o računovodstvu, ki zajema celotno računovodstvo, bo le-ta zelo obširen in izgubil bo na preglednosti. Dobra stran odločitve pa je, da so na enem mestu napisana vsa pravila, ki veljajo v računovodstvu konkretnega podjetja.
2. Če pripravlja pravilnik podjetje, ki mora v skladu z ZGD sestavljati tudi skupinske (konsolidirane) računovodske izkaze, lahko določbe glede enotnih računovodskih usmeritev skupine ter postopkov konsolidiranja vključi pri posameznih postavkah pravilnika ali pa uskupinjenju nameni posebno poglavje, v katerem:
 - navede, katera podjetja so v skupini, za katero je treba sestaviti skupinske računovodske izkaze;
 - določi vrednotenje ekonomskih kategorij in način uskupinjevanja postavk računovodskih izkazov;
 - opredeli podatke, ki jih je treba priskrbeti pri uskupinjevanju računovodskih izkazov, torej katere podatke, v kakšni obliki in do kdaj jih morajo odvisna in pridružena podjetja predložiti obvladujočemu (matičnemu) podjetju.Določbe lahko zapiše tudi v posebnem pravilniku ali priročniku o konsolidaciji, ki ga priloži pravilniku o računovodstvu.
3. V pravilniku opredeli samo izbrane možnosti na podlagi predpisov in SRS ali pa vključi tudi določbe iz zakonskih predpisov in SRS, ki jih mora neposredno uporabljati. Prednost vključitve določb iz notranjih in zunanjih predpisov je, da je pravilnik zaokrožen in ni treba proučevati še drugih predpisov. Slabost takšne ureditve pa je, da moramo ob spremembah predpisov spreminjati tudi pravilnik o računovodstvu, poleg tega pa je bistveno obširnejši.
4. Različni sezname listin, poslovnih knjig, odgovornih oseb, kontni načrt, izbrani računovodski izkazi in podobno se lahko pravilniku priložijo ali pa so sestavni del pravilnika oziroma njegovih členov.

Pravilnik o računovodstvu lahko razdelimo v naslednje vsebinske sklope:

- organiziranost in delovanje računovodstva,
- knjigovodske listine in poslovne knjige,
- popis sredstev in obveznosti do virov sredstev,
- računovodski izkazi s pojasnili in poslovna poročila,
- hranjenje knjigovodskih listin, poslovnih knjig in letnih poročil,
- izkazovanje in vrednotenje postavk v računovodskih izkazih,
- razkritja (pojasnila) postavk v računovodskih izkazih.

Vsak pravilnik o računovodstvu mora imeti poleg obveznih poglavij, ki se neposredno nanašajo na računovodstvo, tudi splošne in končne določbe, datum sprejetja pravilnika ter pravnega izstavitelja (odgovorno osebo, npr. direktor podjetja).

2 PROIZVAJALNO PODJETJE

Vsako podjetje oziroma gospodarska organizacija opravlja v okviru nacionalnega gospodarstva neko določeno dejavnost. To je lahko proizvodna (tovarna pohišstva, elektrarna, tovarna avtomobilov, tekstilna tovarna,...), storitvena (trgovina, turistična agencija, frizerski salon,...) ali dejavnost za zadovoljevanje posebnih človekovih potreb s področja šolstva, zdravja in kulture (Steblovnik, 2001, str.13).

Vsaka od dejavnosti ima svoje značilnosti in posebnosti, kar vpliva na računovodstvo in knjigovodstvo. Posamezne računovodske dejavnosti so bolj ali manj razvite, odvisno od tega, kateri podatki ali katere informacije so za posamezno vrsto organizacije pomembnejši. To je razlog, da sta med dejavniki, ki vplivajo na organiziranost računovodske službe, poleg velikosti organizacije in tega, ali ima organizacija dislocirane enote ali ne, ter od tega ali je organizirana kot koncern, predvsem **dejavnost in pa način proizvodnje** (Turk et al., 1999, str. 682). Le-ta vpliva tudi na pravilnik o računovodstvu in na to, katera poglavja so bolj pomembna in bodo v pravilniku podrobneje obravnavana in predstavljena.

2.1 ZNAČILNOSTI PROIZVAJALNEGA PODJETJA

Proizvodno podjetje se razlikuje od drugih podjetij zato, ker se proizvajalec ukvarja z obojim - proizvodnjem in prodajanjem proizvodov. Računovodski zapisi morajo biti zato razširjeni, da prikažejo tudi stroške proizvodnje izdelkov. Trije elementi proizvodnih stroškov so: surovine, direktno delo in skupni stroški proizvodnje, kamor spadajo vsi proizvodni stroški, ki niso surovine ali delo (Flesher, Kreiser, Flesher, 1987, str. 197).

Proizvodnjo lahko opredelimo kot proces povezovanja (ali kombiniranja) prvin proizvodnega procesa, ki daje kot učinek proizvode v določeni kakovosti, količinah, po določeni stroškovni ceni in v določeni časovni dinamiki. Ponazorimo jo lahko kot ciljno usmerjeni proizvodni sistem z zmogljivostmi nekaterih prvin poslovnega procesa za procesno (pre)delovanje ter določenimi vložki (ali input) in izločki (ali output) (Mihelčič, 2002, str. 68). Za proizvodno podjetje je značilno, da ima v okviru svojih temeljnih poslovnih funkcij tudi proizvodno funkcijo.

Vsebina proizvodne funkcije je ustvarjanje poslovnih učinkov, ki se ločijo od uporabljenih izvornih prvin poslovnega procesa in se pojavljajo kot ustvarjeni proizvod ali opravljena storitev. V okvir te funkcije torej sodi vsa problematika dela na delovnih mestih v proizvodnji, notranjem transportu in skladiščenju polproizvodov (Kavčič, Mörec, Turk, 2003, str. 334).

Najpomembnejše odločitve v proizvodni funkciji so:

- odločitev o potrebnem obsegu proizvodnje,
- izbira najugodnejše kombinacije proizvodnje pri omejitvenem dejavniku,
- odločitve o uvajanju in opuščanju posameznih proizvodov.

Da bi sprejeli pravilne odločitve, je zelo pomembno, da imamo informacije, ki jih potrebujemo. Take informacije pripravlja poslovodno računovodstvo. »Sestavljeno je iz dveh delov: v enem se oblikujejo predračunske informacije, potrebne za odločanje pri načrtovanju in pripravljanju izvajanja kot odločevalnih funkcijah; v drugem pa se oblikujejo obračunske informacije, potrebne za odločanje pri nadziranju in pripravljanju izvajanja kot odločevalnih funkcijah« (Kavčič, 2002, str. 7). Za proizvajalno podjetje je pomembno, da ima dobro organizirano poslovodno računovodstvo, ki daje potrebne informacije. To si lahko zagotovi tudi z natančnejšim opisom informacij, ki jih potrebuje, njihovo vsebino in obliko, določitvijo odgovornih oseb ter rokov sporočanja in podobno. Take opise in zahteve poda v pravilniku o računovodstvu pri posameznih poglavjih in postavkah.

To je le en del, ki naj bi ga zajemal pravilnik o računovodstvu za proizvajalno podjetje. V nadaljevanju so našeta poglavja, ki so med pomembnejšimi za proizvajalno podjetje, podrobneje pa so obravnavana v tretjem poglavju diplomskega dela.

2.2 POMEMBNEJŠA POGlavJA PRAVILNIKA ZA PROIZVAJALNO PODJETJE

Med pomembnejša poglavja pravilnika o računovodstvu za proizvajalno podjetje sodi **organiziranost računovodstva**. »Različne proizvode in storitve razlikujemo po njihovih karakteristikah, ki vplivajo ne samo na organizacijo proizvodnje, temveč vseh poslovnih funkcij, slednje pa na organizacijo računovodstva, predvsem na naloge in organizacijo knjigovodstva. Tako je v knjigovodstvu proizvajalnih organizacij večji poudarek na obračunavanju in analitičnemu spremljanju stroškov ter primerjanju med njihovim predvidenim in dejanskim gibanjem po stroškovnih mestih in nosilcih v skladu z izbranim načinom obračunavanja« (Turk et al., 1999, str. 682). V pravilniku o računovodstvu za proizvajalno podjetje zato vključimo več in bolj podrobne opredelitve glede predračunavanja in obračunavanja stroškov, proizvodov in proizvodnje.

Pomembno je tudi poglavje o **poslovnih knjigah**, ki obravnava tudi **knjigovodstvo materiala**. Z materialnim knjigovodstvom razumemo analitično evidenco materiala, ki je del celotnega knjigovodstva podjetja. Lahko se organizira kot pomožna poslovna knjiga, lahko pa se podatki, ki sodijo v materialno knjigovodstvo, zagotavljajo v glavni knjigi oziroma z ustrezno členitvijo kontov glavne knjige (Štrekelj, 2002, str. 5). V pravilnik zapišemo, kje in kako bomo spremljali materiale in proizvode oziroma kakšne bodo evidence.

Ker ima proizvajalno podjetje veliko različnih sredstev in zalog, je pomembno, da v pravilniku natančno opredelimo način **popisa sredstev in obveznosti do njihovih virov**.

Pri proizvajalnem podjetju je pomembno tudi razmerje med proizvodnjo in prodajo, saj le-to vpliva na **metodo amortizacije**, ki je najprimernejša. Pri izbiri metode amortiziranja mora podjetje upoštevati načelo vzporejanja prihodkov in odhodkov zaradi realnosti izkazovanja letnih poslovnih izidov. *Enakomerno časovno amortiziranje* uporablja podjetje pri tistih skupinah opredmetenih osnovnih sredstev, v katerih so pripadajoči prihodki od prodaje proizvodov ali storitev (proizvedenih oziroma opravljenih s pomočjo teh sredstev) v letih uporabe ter sredstev

enakomerni. Če se pripadajoči prihodki iz prodaje proizvodov ali storitev v letih uporabe teh sredstev zmanjšujejo, uporablja podjetje *metodo padajočega časovnega amortiziranja*, pri naraščajočih prihodkih pa – nasprotno – *metodo naraščajočega časovnega amortiziranja*. Podjetje lahko uporablja tudi *metodo funkcionalnega amortiziranja* (na primer posebno proizvodno opremo amortizira odvisno od zasedenosti njenih zmogljivosti) (Vezjak, 2002c, str.8). Uporaba funkcionalnega amortiziranja je v podjetjih omejena, saj ga je mogoče uporabiti samo pri nekaterih opredmetenih osnovnih sredstvih. Vezano je namreč na količino učinkov, ki jih lahko s posameznim sredstvom napravimo v njegovi dobi koristnosti. Določitev količine učinkov pa je mogoče le, če sredstvo sodeluje naenkrat le pri eni vrsti učinkov in ne pri več vrstah. Takšne vrste sredstev pa so, denimo različni stroji, ne pa tudi oprema in stavbe ter neopredmetena dolgoročna sredstva. Prav omejenost uporabe je verjetno razlog, da je v SRS 13 navedeno, da lahko podjetja takrat, kadar ne morejo določiti amortizacije tako, da bi odražala vzorec koristi, ki jih to sredstvo prinaša, upoštevati, enakomerno časovno amortiziranje.

Pomembnejše poglavje za proizvodno podjetje je tudi poglavje o **zaloga**. Pravilno obravnavanje zalog materiala, zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov je zelo pomembno, saj je s temi ekonomskimi kategorijami povezan znaten del vseh stroškov v obračunskem obdobju (Koželj, 2002a, str. 5). Za podjetje je pomembno, da izbere metodo vrednotenja zalog, ki je zanj najprimernejša in to zapiše v pravilnik.

3 VSEBINA PRAVILNIKA O RAČUNOVODSTVU ZA PROIZVAJALNO PODJETJE

V nadaljevanju se bom osredotočila na vsebino pravilnika, ki opredeljuje računovodstvo za zunanje potrebe, torej računovodstvo, kot je predpisano z ZGD in SRS, v nekaterih sklopih pa so tudi opombe za pripravo pravilnika za notranje potrebe. Pravilnik sem razdelila na naslednje *vsebinske sklope*: splošne določbe; organiziranost in delovanje računovodstva; knjigovodske listine in poslovne knjige; popis sredstev in obveznosti do njihovih virov; računovodski izkazi s pojasnili in poslovna poročila; hranjenje knjigovodskih listin, poslovnih knjig in letnih poročil; izkazovanje in vrednotenje postavk v računovodskih izkazih; razkritja (pojasnila) postavk v računovodskih izkazih ter končne določbe.

V vsakem sklopu so naveden zahteve po ZGD in SRS, ki jih mora vsebovati notranji akt podjetja. Pri nekaterih zahtevah so navedeni tudi primeri, kako določeno zahtevo zapisati v pravilnik, vsi primeri zapisov določb pa so vidni v prilogi, kjer je predstavljen pravilnik o računovodstvu za konkretno proizvodno podjetje².

² Primer pravilnika je pripravljen za podjetje, ki se ukvarja s proizvodnjo pohištva in je organizirano kot družba z omejeno odgovornostjo.

3.1 SPLOŠNE DOLOČBE

V splošnih določbah najprej **opredelimo**, za katero **podjetje oziroma poslovno enoto** je v pravilniku urejena organiziranost in delovanje računovodstva. V pravilnik zapišemo tudi, če to podjetje vodi računovodstvo tudi za katero drugo podjetje.

V nadaljevanju lahko navedemo, da podjetje pri sestavljanju računovodskih izkazov upošteva **temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti** oziroma **splošna pravila vrednotenja**, kot jih imenuje ZGD. V pravilniku jih lahko tudi naštejemo in podrobneje opredelimo oziroma opišemo.

Podjetje lahko sprejme ločena pravilnika o računovodstvu za zunanje potrebe in o računovodstvu za notranje potrebe ali pa sprejme enotni pravilnik za oba vidika računovodstva, v katerem opredeli vse funkcije računovodstva za pripravljane informacij tako za zunanje kot za notranje potrebe. V pravilniku **opredelimo vrsto računovodstva**, na katerega se pravilnik nanaša.

Računovodske informacije so koristne, ker pomagajo odgovoriti na različna vprašanja in omogočajo boljše odločitve. Potreba po računovodskih informacijah prihaja iz okolja in iz podjetja. Zunanji uporabniki želijo sumarne podatke, predstavljene na standardiziranih obrazcih, in poročila na letni ali medletni ravni. Na drugi strani pa ljudje znotraj organizacije želijo detajlne informacije, prilagojene potrebam posameznih odločitev in poročane v pogostejših intervalih, ponavadi tedensko ali mesečno (Eskew, Jensen, 1996, str. 5). V pravilniku opredelimo, kateri so **notranji in kateri zunanji uporabniki** računovodskih informacij.

Med splošne določbe sodi tudi **opredelitev** glede **sestavljanja konsolidiranega letnega poročila in opredelitev skupine povezanih podjetij**. Podjetje se opredeli ali sestavlja tudi konsolidirano letno poročilo in opredeli skupino povezanih podjetij. Po SRS skupino sestavljajo:

- a) obvladujoče podjetje;
- b) podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu;
- c) podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov;
- d) pridružena podjetja, v katerih ima pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv;
- e) podjetja, obvladovana skupaj z drugimi lastniki.

Konsolidirani računovodski izkazi so pripravljani namesto ločenih računovodskih izkazov za obvladujoče podjetje in podružnice, katere ima obvladujoče podjetje izkazano kot naložbo. Konsolidirani računovodski izkazi ne upoštevajo razlike med ločenimi podjetji, ampak obravnavajo obvladujoče podjetje in podružnice kot eno samo podjetje (Weygandt, Kicso, 1995, str. 545).

V splošnih določbah opredelimo tudi **sestavljenost** oziroma **funkcije računovodstva**. Zapišemo lahko, da je računovodstvo sestavni del informacijskega sistema podjetja, ter naštejemo, katere funkcije opravlja. Sodobno računovodstvo ima razvite vse funkcije:

- računovodsko predračunavanje,
- računovodsko evidentiranje in obračunavanje (knjigovodstva),
- računovodsko nadziranje,

- računovodsko analiziranje in
- računovodsko informiranje.

V okviru splošnih določb sodi tudi člen, ki predstavi katera **poglavja** obravnava pravilnik. Priporočljivo je tudi zapisati, da se vprašanja, ki jih pravilnik ne ureja, rešujejo v skladu s SRS ter drugimi veljavnimi predpisi.

3.2 ORGANIZIRANOST IN ODGOVORNOST RAČUNOVODSTVA

3.2.1 Organiziranost računovodstva

Različni avtorji izpostavljajo različne dejavnike, ki vplivajo na organiziranost računovodske službe. Ena izmed pomembnejših opredelitev je Kisićeva (Mörec, 1998, str. 6), ki pravi, da so ti dejavniki predvsem velikost in organizacijska struktura podjetja; dejavnost, s katero se podjetje ukvarja; vrsta proizvodnje; tehnična opremljenost računovodske službe ter vrste nalog, ki se opravljajo v okviru računovodske službe. Po Turku pa je organiziranost računovodske službe odvisna od velikosti organizacije, organizacijskih enot, števila neposrednih in posrednih stroškovnih mest, načina vodenja (ročno ali računalniško) itd. (Turk et al., 1999, str. 679).

Računovodstvo je lahko organizirano kot samostojni sektor (na primer kot služba v okviru finančno-računovodskega sektorja) ali kot sestavni del druge organizacijske enote. Podjetje izbere zanj najprimernejšo obliko organiziranosti, ki jo zapiše v pravilnik, ter navede, iz katerih organizacijskih enot je sestavljeno računovodstvo. Organizacijske enote računovodstva lahko opredelimo kot glavno in pomožna računovodstva ali pa kot računovodstvo glavne knjige (finančno računovodstvo), računovodstvo terjatev in obveznosti, računovodstvo stroškov in učinkov, računovodstvo materiala in storitev, računovodstvo osnovnih sredstev in računovodstvo plač. Pravilniku lahko organizacijsko shemo podjetja ali računovodstva tudi priložimo.

Računovodsko službo je mogoče organizirati tudi v drugih organizacijskih oblikah, odvisno od posebnosti sestave organizacije in njenih potreb. Poleg tega pa se lahko računovodska opravila delno ali v celoti zaupajo osebi zunaj poslovne enote. Če vodi poslovne knjige druga pravna ali fizična oseba, kar obravnava 171. člen kodeksa računovodskih načel, se zapišeta naziv te osebe in urejenost medsebojnih razmerij, torej vrste računovodskih nalog, prenesenih na drugo osebo, odgovornost, roki, pripravljane knjigovodskih listin, sestavljanje računovodskih izkazov in podobno (Vezjak, 2002a, str. 3–4).

V pravilniku se lahko opredelijo tudi stroškovna mesta ter vodje stroškovnih mest. V prilogi k pravilniku pa lahko natančneje opišemo, kako se določajo, katere so pristojnosti in odgovornosti vodij stroškovnih mest, kako se številčijo in drugo (Vezjak, 2002a, str. 4). Pri določitvi stroškovnih mest in mest odgovornosti se upošteva SRS 16.

3.2.2 Odgovornosti v računovodstvu

V tem delu pravilnika se zapišejo zahteve glede usposobljenosti in potrebnih lastnosti vodje računovodstva ter njegove pristojnosti in odgovornosti. Prav tako se opredelijo dela in naloge zaposlenih v računovodstvu oziroma se navede, v katerih notranjih predpisih so opredeljene. Pomembna je tudi opredelitev pristojnosti in odgovornosti drugih zaposlenih v podjetju, ki sodelujejo z računovodstvom. Pri tem je treba posebej opozoriti na opredelitev pristojnosti in odgovornosti zaposlenih v službi za računalniško obravnavanje podatkov.

Vse zahteve lahko zapišemo v pravilnik o računovodstvu ali pa v njem navedemo, v katerem notranjem predpisu so te pristojnosti in odgovornosti opredeljene.

V pravilnik lahko tudi zapišemo, da se ne glede na njihovo organizacijsko mesto vsa računovodska opravila izvajajo po neposrednih navodilih in pod nadzorom vodje računovodstva (Vezjak, 2002a, str. 4).

3.2.3 Funkcije računovodstva

Če se v pravilniku opredeljuje tudi notranje računovodstvo, sodijo vanj tudi naslednji sklopi: računovodsko predračunavanje, računovodsko obračunavanje, računovodsko nadziranje, računovodsko analiziranje in računovodsko informiranje.

Ti sklopi so zelo pomembni za proizvajalna podjetja, saj je v knjigovodstvu proizvajalnih organizacij večji poudarek na obračunavanju in analitičnem spremljanju stroškov ter primerjanju med njihovim predvidenim in dejanskim gibanjem po stroškovnih mestih in nosilcih v skladu z izbranim načinom obračunavanja (Turk et al., 1999, str. 682).

3.2.3.1 Računovodsko predračunavanje in obračunavanje

Računovodskemu predračunavanju je namenjen SRS 20, računovodskemu obračunavanju pa SRS 23. **Predračunavanje** je obdelovanje v denarni merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih in stroških, po potrebi dopolnjene s podatki, izraženimi v naravnih merskih enotah (SRS 20.1, 2001).

Računovodsko obračunavanje je vrhnji del knjigovodenja, ki se ukvarja z obdelovanjem v denarni merski enoti izraženih podatkov o uresničenih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih obračunov, ki zajemajo podatke o uresničenih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih, po potrebi dopoljenih tudi s podatki, izraženimi v naravnih merskih enotah (Kavčič, Mörec, Turk, 2003, str. 83).

Računovodski predračuni in obračuni se sestavljajo za potrebe notranjih uporabnikov v podjetju, za potrebe zunanjih uporabnikov pa je treba obvezno sestavljati le računovodske obračune. Računovodski predračuni za zunanje potrebe se sestavljajo le na izrecno zahtevo predpisov ali kakega zunanjega financerja, na primer banke. Računovodski predračuni in obračuni se sestavljajo za posamezne poslovne pojave, za posamezne organizacijske dele podjetja, za podjetje kot celoto ter podjetja v skupini. Zakon določa, kateri računovodski obračuni za zunanje potrebe morajo biti revidirani in pri katerih podjetjih. Revidiranje drugih računovodskih obračunov pa je odvisno od odločitve podjetja, ki lahko svoje odločitve zapiše v pravilniku.

V pravilniku o računovodstvu se opredelijo (zahteve so opredeljene v SRS 20.17 in SRS 23.17):

- vrste računovodskih predračunov in obračunov, ki se sestavljajo za notranje potrebe,
- njihova vsebina in oblika,
- metodika sestavljanja (metodika računovodskega predračunavanja in metodika računovodskega obračunavanja morata biti usklajeni),
- roki dokončanja in
- uporabniki, ki jim jih je treba predložiti.

Zapišemo tudi osebo, ki je zadolžena za pripravljanje računovodskih predračunov in obračunov ter način in trajanje hrambe. Z ZGD in SRS je določeno, da se letni računovodski izkazi in končni obračuni plač zaposlencev ter izplačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač zaposlencev, hranijo trajno, pomožni obračuni pa dve leti. Prav tako je določeno, da se letni obračuni hranijo v izvornikih.

3.2.3.2 Računovodsko nadziranje

Po SRS 28 je **računovodsko nadziranje** ugotavljanje pravilnosti in začetna stopnja odpravljanja nepravilnosti na vseh delih računovodstva. Obsega nadziranje pridobivanja podatkov, ki se nato vključijo v knjigovodenje ali računovodsko predračunavanje, ter njihovega obdelovanja in proučevanja, pa tudi sestavljanja računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje zanesljivost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje poslovanja in dosežke pri delovanju, ter podlage za izboljšave.

Računovodsko nadziranje se izvaja kot (SRS 28, 2001):

- **Računovodsko kontroliranje podatkov** – to je sprotno presojanje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. Z njim se ukvarjajo zaposlenci v računovodski službi, ki sprejemajo knjigovodske listine, vodijo poslovne knjige, sestavljajo računovodske obračune in računovodske predračune ali izvajajo računovodsko proučevanje in seznanjajo uporabnike z računovodskimi informacijami.

Računovodsko kontroliranje podatkov je usmerjeno k:

- zagotavljanju njihove zanesljivosti;
- spremljanju skladnosti olistinjenih poslovnih dogodkov z ustreznimi nalogi in poslovodskimi odločitvami ter s pravnim okvirom delovanja;
- spremljanje uresničevanja odgovornosti v zvezi s sredstvi in njihovim varovanjem pred

izgubami, krajo, neučinkovito uporabo in izdajo poslovnih skrivnosti, pa tudi v zvezi z obveznostmi, stroški in prihodki ter

- ugotavljanje usklajenosti predstavljanja računovodskih podatkov in računovodskih informacij s predpisi, z računovodskimi standardi in/ali z akti podjetja.

- **Notranje revidiranje računovodenja** – to je kasnejše presojanje pravilnosti ureditve računovodskega kontroliranja podatkov in zanesljivosti njegovega delovanja. Z njim se ukvarja notranjerevizijska služba v podjetju, ki je ločena od računovodske službe; podjetje pa se lahko tudi odloči, da za notranje revidiranje računovodenja pooblasti zunanjega strokovno usposobljenega izvajalca.
- **Zunanje revidiranje računovodenja** - to je kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti računovodskih podatkov, zlasti v letni bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in drugih računovodskih izkazih. Z njim se ukvarjajo zunaj računovodske službe in obravnavanega podjetja delujoči pooblaščen revizorji. Zunanji revizorji, še posebej zunanji revizorji letnih računovodskih izkazov, delujejo v javnem interesu, zato morajo biti odgovorni, neoporečni, nepristranski, neodvisni in poklicno skrbni. Zunanji revizor izda o revidiranih letnih računovodskih izkazih pritrtilno mnenje, mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, lahko pa se mnenja tudi vzdrži, če ne more zanj pridobiti ustreznih podlag.

Predpisi določajo, katera podjetja morajo zagotoviti notranje revidiranje računovodenja in katera zunanje revidiranje računovodskih izkazov kot višjo obliko računovodskega nadziranja. Strokovne norme pa zahtevajo, da vsako podjetje zagotovi računovodsko kontroliranje podatkov, način njihovega izvajanja pa določi v notranjem aktu podjetja – pravilniku o računovodstvu. (SRS 28.18). Temeljna sodila pri računovodskem nadziranju so predpisi in SRS, ki vsebinsko opredeljujejo ustrezne gospodarske kategorije. Sledijo pa jim lahko podrobnejše določbe v podjetju.

3.2.3.3 Računovodsko proučevanje (analiziranje)

Po SRS 29 je **računovodsko proučevanje** računovodsko presojanje kakovosti pojavov in računovodskih podatkov o njih in obsega proučevanje, ki je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje kakovost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje in dosežke pri delovanju, ter podlage za izboljšavo procesov in stanj (SRS 29.1, 2001).

Podjetje glede na posebnosti poslovanja in možnosti merjenja samostojno oblikuje metodiko analiziranja in jo opredeli v pravilniku. Določi vrsto analiz, ki jih potrebuje, roke, uporabnike in odgovorne osebe. Glede računovodskega analiziranja podjetje:

- oblikuje **metodiko razčlenjevanja odmikov** dejanskih računovodskih podatkov od vnaprej določenih sodil in jo zapiše v pravilnik;
- izbere **računovodske kazalce** za notranje potrebe - to so absolutna števila, ki se nanašajo na pomembne gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki, na primer sredstva, osnovni kapital, prihodki, dobiček, izguba, prodajna cena enote, lastna cena enote in

tako naprej; ti kazalci napovedujejo ali kažejo stanje ali nakazujejo razvijanje česa v denarni merski enoti;

- izbere **računovodske kazalnike** za notranje potrebe - to so relativna števila, ki se nanašajo na gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki; lahko so koeficienti, stopnje udeležbe ali indeksi; za potrebe v zvezi s pripravo letnega računovodskega poročila jih obravnava standard 29, kot obvezni pa se štejejo le tisti, ki so posebej navedeni v SRS 30.28.
- izbere **ureditev povezanih kazalnikov** glede na svoje notranje potrebe, za zunanje potrebe pa je ureditev povezanih kazalnikov obvezna le, če jo zahteva standard za zunanje poročanje.

3.2.3.4 Računovodsko informiranje

Po SRS 30 je **računovodsko informiranje** predstavljanje računovodskih podatkov in računovodskih informacij uporabnikom. Kot takšno je končna stopnja knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega proučevanja (SRS 30.1, 2001).

Računovodsko informiranje se izvaja z računovodskimi poročili, ki vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije. Zagotavljati mora razumljive, bistvene, zanesljive in primerljive računovodske informacije. Upoštevati je potrebno tudi zahtevo po pravočasnem oblikovanju in predlaganju ustreznih računovodskih informacij za odločanje; če so prepozne, namreč niso več koristne. Upoštevati pa je treba tudi razmerja med stroški oblikovanja posamezne računovodske informacije in koristmi od nje (SRS 30, 2001).

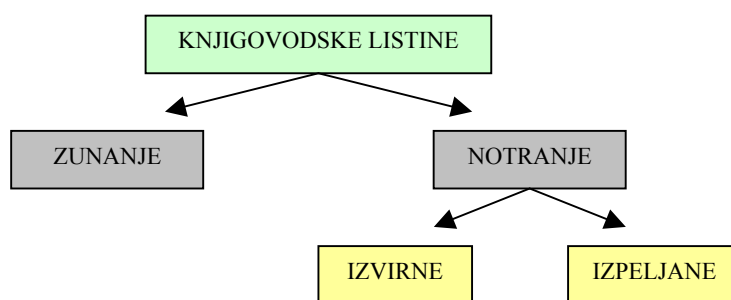
V pravilniku o notranjem računovodstvu je treba opredeliti predvsem način sodelovanja notranjih uporabnikov informacij s tistimi, ki te informacije pripravljajo. Določiti je treba, katere podatke in informacije je treba pripravljati in kdo je odgovoren za to ter komu jih je treba predati, za kakšne namene in v kakšnih rokih (Vezjak, 2002, str. 11). Nekatere informacije morajo biti zelo podrobne, nekatere pa zbirne. To je odvisno od uporabnika informacije, zato je potrebno vedeti, za koga se informacije pripravljajo in kakšen je njihov namen.

3.3 KNJIGOVODSKE LISTINE IN POSLOVNE KNJIGE

3.3.1 Knjigovodske listine

Knjigovodske listine so praviloma v posebni obliki sestavljeni zapisi o poslovnih dogodkih (tudi o tistih, ki so izkazani v zunajbilančnih razvidih), ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke. Uporabljajo se za prenašanje knjigovodskih podatkov. Lahko so tudi v obliki elektronskih zapisov (SRS 21, 2001).

SLIKA 1: Delitev knjigovodskih listin



VIR: Slovenski računovodski standardi, 2001.

Glede na kraj sestavitve obstajajo zunanje in notranje knjigovodske listine. Zunanje knjigovodske listine se sestavljajo v okolju podjetja, v katerem nastajajo zanj pomembni poslovni dogodki, notranje pa v tistih enotah podjetja, v katerih nastajajo poslovni dogodki, ali pa v računovodskih službah podjetja. Notranje knjigovodske listine so lahko izvirne ali izpeljane. Izvirne se sestavljajo na kraju in v času nastanka poslovnih dogodkov, izpeljane pa v knjigovodstvu na podlagi izvirnih knjigovodskih listin.

SRS 21 zahteva, da podjetje v svojih aktih zapiše:

- katere *notranje in zunanje knjigovodske listine* bo vodilo ter kakšni bosta njihovi vsebina in oblika (SRS 21.3); zapišemo lahko tudi knjigovodske listine, na podlagi katerih evidentiramo poslovne dogodke v zunajbilančno evidenco;
- *seznam notranjih izvirnih knjigovodskih listin*, ki se sestavljajo, njihova vsebina in namen, odgovorne osebe, ki jih sestavljajo, število izvodov ter roki prenosov (SRS 21.7);
- *fizične osebe, odgovorne za resničnost in verodostojnost* za vsako od knjigovodskih listin sestavljeno v podjetju (te osebe knjigovodsko listino (so)podpišejo ter tako potrdijo, da je prikaz poslovnega dogodka pravilen in se sme uporabiti pri knjigovodskem obravnavanju podatkov; če je knjigovodska listina sestavljena računalniško, se lahko namesto z lastnoročnim podpisom potrdi z elektronskim podpisom, pred začetkom uporabe elektronskega podpisa pa je treba izvesti vse postopke, ki jih predpisuje zakon oziroma akt podjetja) zahteva je zapisana v SRS 21.8;
- *seznam izpeljanih knjigovodskih listin*, v katerem so opredeljene osebe, ki jih sestavljajo, oziroma osebe, ki so odgovorne za pripravljane računalniških programov za računalniško sestavljanje knjigovodskih listin, in osebe, ki so odgovorne za uporabljanje teh programov (SRS 21.11);
- *osebe, ki prevzemajo zunanje knjigovodske listine* in so odgovorne tudi za njihovo prenašanje (SRS 21.11);
- zahteve glede *popravljanja knjigovodskih listin*, sicer pa mora podjetje neposredno upoštevati SRS 21.18, ki pravi da se besedila in številke v knjigovodskih listinah ne smejo popravljati tako, da bi postala njihova verodostojnost dvomljiva. Popravljajo se s prečrtavanjem prvotnih besedil oziroma številok. Popravek opravi oseba, ki je izdala

knjigovodsko listino, in ga hkrati vnese na vse izvode knjigovodske listine. Blagajniške in druge listine, ki izpričujejo denarne poslovne dogodke, se sploh ne smejo popravljati, ampak se uničijo in sestavijo nove.

Knjigovodska lista mora biti pred knjiženjem opremljena z ustreznimi podlagami, ki utemeljujejo poslovni dogodek. Pri ročnem in posamodejnem obravnavanju podatkov se kontrolirajo izvirne knjigovodske listine, pri računalniškem obravnavanju podatkov pa se kontrolira začetni vnos podatkov iz knjigovodskih listin v računalnik. Standard 21.13 zahteva, da akt podjetja opredeli način **kontroliranja knjigovodskih listin** ter osebe, ki pri tem sodelujejo. Oseba, odgovorna za kontroliranje, potrdi, da je bilo kontroliranje opravljeno in da so knjigovodske listine pravno veljavne. Podjetje mora v svojih aktih opredeliti tudi način kasnejšega knjiženja nastalih poslovnih dogodkov.

Podjetje se lahko odloči, da bo v pravilniku zapisalo tudi postopke pri **izdajanju knjigovodskih listin** ter določilo zaposlene, ki pri tem sodelujejo (Vezjak, 2002a, str. 6).

Priporočljivo je, da se v pravilniku zapiše **gibanje** posameznih vrst **knjigovodskih listin**, ki se uporabljajo v podjetju, saj je s tem natančno opredeljeno, kako se knjigovodske listine gibljejo, kakšni so postopki, roki prenosov ter odgovorne osebe. Opiše se gibanje blagajniških listin in listin o prometu na računih podjetja; gibanje listin v zvezi s skladiščenjem materiala, proizvodov, trgovskega blaga; gibanje prejetih računov, dobropisov in bremenopisov; gibanje izdanih računov, dobropisov in bremenopisov (Vezjak, 2002, str. 13).

V pravilniku o računovodstvu zapišemo tudi zahteve glede sestavljanja nalogov za knjiženje. Nalogi za knjiženje morajo biti oštevilčeni z nepretrganim zaporedjem števil od 1 naprej za vsako poslovno leto, in sicer po skupinah oziroma vrstah temeljnic.

3.3.2 Poslovne knjige

Poslovne knjige so povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjiženimi poslovnimi dogodki, ki spreminjajo sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke ali odhodke in so razvidni iz knjigovodskih listin. So knjigovodski razvidi, ki so posledek ustaljenega knjigovodskega urejanja in obdelovanja podatkov (SRS 22.1, 2001).

Podjetje v pravilniku opredeli:

- kako vodi poslovne knjige (po načelih dvostavnega knjigovodstva; računalniško, posamodejno ali ročno);
- če je zaupalo vodenje poslovnih knjig drugi pravni ali fizični osebi in zapiše, katere knjige mu vodi;
- temeljne in pomožne knjige, ki jih vodi; zahteva, da morajo biti pomožne knjige, ki jih podjetje vodi, opredeljene v njegovem aktu, je zapisana v SRS 22.4, v SRS 22.17 pa je zapisana zahteva, da podjetje v svojih aktih opredeli, ali bo vodilo pomožne poslovne knjige vezane, na prostih listih v kartoteki ali v datotekah;

- natis glavne knjige in dnevnika ter odgovorno osebo; standardi zahtevajo obvezni natis glavne knjige ob letnem obračunu poslovanja, sicer pa SRS 22.16 podjetju nalaga, naj v svojem aktu določi, kdaj med letom se natisne glavna knjiga, SRS 22.14 pa, naj določi, kdaj se natisne računalniški dnevnik;
- tehniko zaključevanja poslovnih knjig (zahteva je zapisana v SRS 22.24);
- podpisnike, ki podpisujejo zaključitve temeljnih in pomožnih knjig.

V pravilnik seveda sodi tudi kontni načrt podjetja. Podjetje razčlenjuje predpisane knjižne skupine kontov glede na svoje potrebe, standarde in zahteve zunanjih uporabnikov računovodskih informacij (za davčne, statistične in podobne namene). V pravilniku se opiše sestava šifre konta v kontnem načrtu, ki je uvedena v podjetju, pa tudi, kdo je odgovoren, da kontni načrt sestavi, spreminja oziroma dopolnjuje.

3.4 POPIS SREDSTEV IN OBVEZNOSTI DO NJIHOVIH VIROV

Popis predpisuje peti odstavek 51. člena ZGD, ki pravi: »Najmanj enkrat letno je treba preveriti, ali se stanje posameznih aktivnih in pasivnih postavk v poslovnih knjigah ujema z dejanskim stanjem.« V SRS so določbe o popisu zapisane v standardu o računovodskem nadziranju. V SRS 28.23 je določeno, da se stanje sredstev in dolgov po poslovnih knjigah najmanj enkrat na leto uskladi z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom. Podjetje praviloma popiše sredstva in dolgove na koncu ali čim bližje koncu poslovnega leta. Lahko sklene, da ne bo vsako leto popisovalo knjig, filmov, fotografij, arhivskega gradiva, kulturnih spomenikov, predmetov muzejske vrednosti, likovnih umetnin ter predmetov, ki so posebej zavarovani kot naravne in druge znamenitosti, vendar obdobje med zaporednima popisoma ne sme biti daljše od pet let. Podjetje pa lahko določi sredstva, ki jih bo popisovalo tudi med letom.

Letni popis, predvsem popis zalog, je lahko velik dogodek v podjetju. Ponavadi zahteva zaprtje trgovine ali skladišča, tako da se lahko osebje skoncentrira samo na sistematični popis in štetje vseh proizvodov in izdelkov, ki so predmet popisa. Med popisom osebje ocenjuje tudi stanje in varnost proizvodov in materiala. Po končanem popisu pa se rezultate popisa primerja z zapisom v poslovnih knjigah (Bebbington, Gray, Laughlin, 2001, str. 212).

Popis sredstev in obveznosti do njihovih virov je urejen v pravilniku o popisu. Tak pravilnik je lahko sestavni del pravilnika o računovodstvu ali pa je njemu priložen. V pravilniku o popisu podjetja določijo, kdo je odgovoren za popis. To je lahko računovodja, nekdo iz tehnične službe ali druga primerna oseba. V pravilnik zapišemo, kdo določa popisne komisije, kdo je odgovoren za organizacijo popisa in kdo za sestavitev navodil zanj. Hkrati morajo določati pristojne za sprejemanje in obravnavanje popisnih poročil ter sprejemanje sklepov o načinih odpravljanja popisnih razlik. Notranja navodila za popis naj sestavljajo osebe, ki so odgovorne za knjigovodsko usklajevanje (Vezjak, 2002, str. 15–16).

3.5 RAČUNOVODSKI IZKAZI S POJASNILI IN POSLOVNA POROČILA

Zakon imenuje računovodske izkaze in priloge s pojasnili postavk v njih letno poročilo. Gre torej predvsem za računovodsko poročilo, ki pri zunanjem poročanju sestavlja celoto. Vsa podjetja morajo sestavljati bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, medtem ko sestavljajo izkaz gibanja kapitala in izkaz finančnega izida le velika in srednja podjetja ter tista majhna podjetja, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu, kakor tudi tista, ki so vključena v konsolidirane računovodske izkaze. Pri takšnih podjetjih se šteje kot sestavni del letnega poročila tudi poslovno poročilo, ki nima računovodskega značaja. Letno poročilo torej obsega računovodsko poročilo z letnimi računovodskimi izkazi in pojasnili postavk v njih ter iz poslovnega poročila (ZGD 56. člen).

Glavni namen sestavitve računovodskih izkazov je zagotoviti uporabne informacije za investitorje in kreditorje. Osredotočajo se na informacije, ki jim pomagajo spoznati finančne prednosti in slabosti, oceniti likvidnost in solventnost podjetja ter oceniti napredek in predstavo podjetja v preteklem obdobju (Weygandt, Kicso, 1995, str. 229).

Podjetje sestavi letno poročilo za poslovno leto, ki pa se lahko razlikuje od koledarskega. Po zakonu o davku od dobička pravnih oseb je davčno leto enako koledarskemu, zaradi tega se je večina podjetij odločila, da bo njihovo poslovno leto enako koledarskemu, ki je tudi enako davčnemu. Tako imajo podjetja še najmanj težav pri pripravljanju računovodskih izkazov in davčnega izkaza. Kljub temu pa se nekatera odločajo drugače in določijo poslovno leto, ki je različno od koledarskega. Razlogi so lahko različni: če obvladujoče podjetje odloči, da bo poslovno leto različno od koledarskega, navadno temu prilagodijo svoje poslovno leto tudi odvisna podjetja; poslovna dejavnost podjetja se v nekaterih primerih ne prične 1. januarja in konča 31. decembra – npr. kmetijstvo; nekatera podjetja sklenejo tak sklep zato, ker so bila ustanovljena med letom (Odar, 2003, str. 14). Podjetje v pravilniku opredeli **poslovno leto**, če poslovno leto ni enako koledarskemu, se zapišeta njegov začetek in konec.

3.5.1 Obvezni računovodski izkaz s prilogami in pojasnili

V pravilniku o računovodstvu podjetje opredeli, katere računovodske izkaze sestavlja, kakšna je njihova vsebina in kakšne so priloge oziroma dodatki. Če podjetje sestavlja tudi medletna poročila, lahko v pravilniku zapiše vsebino, odgovornost in roke za izdelavo le-teh.

K pravilniku priložimo tudi shematske prikaze računovodskih izkazov z navedenimi prilogami in dodatki za podjetje. Lahko zapišemo tudi določbo, da se teoretično možne postavke, ki v podjetju ne prihajajo v poštev, ne prikazujejo. Podjetje pa lahko postavke za svoje potrebe še bolj razčleni, v pravilnik o računovodstvu pa zapiše, katere in kako.

Če podjetje uskupinjuje računovodske izkaze, se v pravilniku lahko zapišejo tudi določbe v zvezi z uskupinjevanjem.

Podjetje, ki pripravlja skupni pravilnik o računovodstvu za notranje in zunanje potrebe, lahko zapiše tudi zahtevo o metodološko enakih predračunskih in obračunskih izkazih. Če pa se sestavljajo predračunski izkazi tudi za zunanje poslovno poročanje, sodijo takšne zahteve v pravilnik o računovodstvu za zunanje potrebe.

3.5.1.1 Bilanca stanja

Izkaz (bilanca) stanja, ki je najpomembnejša sestavina popolnih računovodskih izkazov, kaže finančno pozicijo s tem, ko predstavlja vrednost sredstev podjetja, njegove obveznosti in kapital (čisto vrednost) na določen datum. Prikazano finančno stanje podjetja je odvisno od računovodskih načel, ki so bila upoštevana pri pripravi bilance stanja. Tisti, ki analizira podatke iz bilance stanja, mora vedeti, katera računovodska načela so bila upoštevana pri njeni pripravi. Z analizo pridemo do spoznanja o plačilni sposobnosti analiziranega podjetja, njegovi finančni fleksibilnosti, zmožnosti ustvarjati dobiček, plačevati zapadle obveznosti in plačevati dividende (Epstein, Mirza, 1998, str. 27).

Bilanca stanja izraža pomembne informacije uporabnikom računovodskih izkazov o strukturi sredstev, obveznosti in kapitala. Pove nam, npr. kakšen odstotek sredstev je kratkoročen za razliko od dolgoročnih in kakšen odstotek sredstev je financiran z obveznostmi in kakšen s kapitalom. Čeprav nam bilanca stanja prikazuje sredstva na podlagi preteklih podatkov so lahko ti podlaga za ocenjevanje prihodnjih vrednosti (Eskew, Jensen, 1996, str. 55–56).

Obliko bilance stanja predpisuje ZGD, podrobnejša pravila izdelave bilance stanja in razkritij pa so določena v SRS 24. Sestavljena je lahko v obliki dvostranske uravnotežene bilance stanja ali zaporednega stopenjskega izkaza stanja. Pri velikih in srednjih podjetjih je razčlenjena, kakor izhaja iz zahtev ZGD.

Priloge k bilanci stanja (SRS 24):

- Opredelitev opredmetenih osnovnih sredstev, ki so pridobljena na podlagi finančnega najema.
- Razpredelnica, ki prikazuje za posamezne kategorije stalnih sredstev njihove začetne neodpisane vrednosti, pridobitve, prekvalifikacije, odtujitve in amortizacijo v poslovnem letu ter prevrednotovalna doknjiženja ob koncu poslovnega leta, ki da končno neodpisano vrednost.
- Razpredelnica, ki prikazuje (dejansko oziroma prevrednoteno) nabavno vrednost ter popravek vrednosti posameznih kategorij neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ob koncu poslovnega leta.

3.5.1.2 Izkaz poslovnega izida

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 (SRS 25.1, 2001). Poslovni izid (poslovni rezultat) je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Poslovni izid obsega dobiček in izgubo v njunih različnih razsežnostih. Razlikovati je

treba poslovni izid iz prodaje, poslovni izid iz poslovanja, poslovni izid iz rednega delovanja, poslovni izid iz izrednih postavk in celotni poslovni izid; pri njegovem ugotavljanju pa se ne upoštevajo davki iz dobička, ker se štejejo kot sestavni del dobička in ne kot odhodki (Turk, 2002, str. 489).

Izkaz poslovnega izida celovito prikazuje podatke o tistih ekonomskih kategorijah, ki kažejo gospodarsko uspešnost podjetja. Glede na to, da služi izkaz tudi primerjavi med podjetji, bi bilo dobro, da bi bila njegova oblika in vsebina za vsa podjetja enaka (Kavčič, 1999, str. 8).

Oblika izkaza poslovnega izida je opredeljena v SRS 25. Izkaz poslovnega izida, ki je 1. januarja 2002 nadomestil izkaz uspeha, je lahko sestavljen v eni izmed dveh stopenjskih oblik (različici I in II). Podjetje se za obliko izkaza odloči samostojno, pri tem pa upošteva, v katerih državah ima pomembne kapitalske ali poslovne povezave oziroma s katero različico bi se tem partnerjem najbolj približala. Različico I imenujemo tudi "nemška", različico II pa "ameriška". V pravilniku podjetje zapiše, katero obliko je izbralo.

Priloge k izkazu uspeha (SRS 25):

- Če podjetje izbere **različico II**, mora v prilogi pojasniti stroške po vrstah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in materiala, stroški materiala, stroški storitev, plače, stroški socialnega in pokojninskega zavarovanja, amortizacija, prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih ter prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih.
- Če podjetje izbere **različico I**, mora v prilogi pojasniti stroške po funkcionalnih skupinah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga, proizvodjalni stroški prodanih proizvodov, stroški prodajanja in stroški splošnih dejavnosti, vse z vštetiimi ustreznimi stroški amortizacije.

V zvezi z izkazom poslovnega izida pa je treba opozoriti še na novost iz šestega odstavka 62. člena ZGD, ki določa, da mora podjetje pripraviti še poseben dodatek, v katerem prikaže naslednje postavke:

- poslovni izid poslovnega leta,
- preneseni dobiček (nerazporejeni dobički iz prejšnjih let) ali prenesena izguba,
- zmanjšanje (sprostitvev) kapitalskih rezerv,
- zmanjšanje (sprostitvev) rezerv iz dobička,
- povečanje (dodatno oblikovanje) rezerv iz dobička in
- bilančni dobiček (bilančna izguba).

3.5.1.3 Izkaz finančnega izida

Izkaz finančnega izida prikazuje gibanje prejemkov in izdatkov ali pritokov in odtokov ter pojasnjuje spremembe v stanju denarnih sredstev tekom leta (Eskew, Jensen, 1996, str. 56). Finančni izid je pogosto poenostavljeno razumljen kot seštevek čistega dobička in stroškov amortizacije, po posredni metodi pa je ugotovljen tudi kot prihodki – odhodki – nedenarni prihodki + nedenarni odhodki – pobotano povečanje naložb + pobotano povečanje naložb (Turk,

2002, str. 122).

Izkaz finančnega izida ima lahko obliko dvostranske uravnotežene bilance finančnega izida ali zaporednega stopenjskega izkaza finančnega izida. Sestavi se lahko v eni izmed dveh oblik, od katerih ustreza prva neposredni metodi (različica I), druga pa posredni metodi (različica II). SRS 26 daje prednost obliki, ki jo obravnava prej, podjetje pa izbere tisto, ki bolj ustreza možnostim zagotavljanja podatkov. Podjetje v pravilnik zapiše, katero obliko je izbralo, npr. »Oblika izkaza finančnega izida, izbrana za podjetje, je opredeljena v standardih kot različica I, sestavljena po neposredni metodi (SRS 26.6) in v bilančni obliki (SRS 26.7)«.

V prilogi k izkazu se prikažejo spremembe na strani naložbenja in financiranja brez posredovanja denarnih sredstev v skladu s SRS 26.12.

Izkaz finančnega izida je obvezen le za nekatere vrste podjetij. Sklenemo lahko, da ugotavljanje finančnega izida ni obvezno za vsa podjetja. Seveda pa je mogoča tudi razlaga, da je ugotavljanje obvezno za vse, zunanje predstavljanje pa le za nekatere, to je tiste, ki so zavezanci za pripravo izkazov finančnega izida za zunanje uporabnike (Kavčič, 2000, str. 126).

3.5.1.4 Izkaz gibanja kapitala

Podjetja, zavezana reviziji, morajo določiti tudi obliko izkaza gibanja kapitala, ki je v prenovljenih standardih postal četrti temeljni računovodski izkaz. **Izkaz gibanja kapitala** je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja (SRS 27.1, 2001).

Razlogi za dodaten izkaz, ki kaže spremembe kapitala, so (Epstein, Mirza, 1998, str. 69):

1. MRS 8 zahteva, da so vse postavke prihodkov in odhodkov obračunskega obdobja vključene v ugotavljanje čistega dobička ali izgube obdobja, razen če drug MRS ne določa drugače.
2. Drugi standardi, kot MRS 16, MRS 25 in MRS 21, zahtevajo, da je treba posebne dobičke in izgube, kamor sodijo revalorizacijski presežek ali kurzne razlike, upoštevati kot neposredne spremembe kapitala hkrati s spremembami, ki so posledica kapitalskih poslov z lastniki in razdelitvijo z njimi.

Izkaz gibanja kapitala je lahko sestavljen tako, da prikazuje (SRS 27.2, 2001):

- **Različica I** - le razdelitev čistega dobička kot sestavine kapitala oziroma poravnava čiste izgube kot odbitne postavke od kapitala ali
- **Različica II** - vse sestavine kapitala, zajete v bilanco stanja, bodisi v skupinah bodisi posamično.

Pri vsaki različici se lahko podjetje odloči za eno od dveh možnih oblik; izkaz ima lahko **a)** obliko ločenih razpredelnic sprememb za vsako sestavino kapitala ali **b)** sestavljene razpredelnice, v katere so vključene spremembe vseh sestavin kapitala. V standardu je kot izhodiščna predlagana rešitev b (SRS 27.3, 2001).

Bilančni dobiček podjetja, zavezanega reviziji, prikažejo v izkazu gibanja kapitala (osmi odstavek 62. člena ZGD) oziroma v njegovem posebnem dodatku (SRS 27.9) (Lipnik, 2003, str. 161).

V pravilniku zapišemo, katero obliko je podjetje izbralo, npr. »Oblika izkaza gibanja kapitala, izbrana za podjetje, je opredeljena v standardih kot različica II (SRS 27.4) v obliki sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala (SRS 27.3.b). Poseben dodatek k izkazu gibanja kapitala je "bilančni dobiček" (SRS 27.9).«.

3.5.2 Poslovno poročilo

ZGD v 66. členu določa, da mora biti v poslovnem poročilu najmanj pošten prikaz razvoja poslovanja in položaja podjetja. Podjetje mora poročati o vseh podatkih, ki so pomembni za bralce letnega poročila ter se nanašajo na njegovo poslovanje in delovanje, pa niso predstavljeni in razkriti v drugih delih letnega poročila. Po ZGD morajo biti v poslovnem poročilu prikazani tudi:

- pomembni poslovni dogodki po koncu poslovnega leta,
- pričakovani razvoj podjetja,
- dejavnosti podjetja na področju raziskav in razvoja,
- podružnice podjetja,
- dejavnosti podružnic podjetja v tujini.

Vsi deli letnega poročila sestavljajo celoto. Letno poročilo mora biti jasno in pregledno, z resničnim in poštenim prikazom premoženja in obveznosti podjetja, njegovega finančnega položaja in poslovnega izida (57. člen ZGD).

Zaradi pravočasne priprave poslovnega poročila je primerno v pravilniku določiti rok dokončanja poslovnega poročila. Lahko se zapišeta tudi sestava projektne skupine, odgovorne za izdelavo poročila, in rok za njeno imenovanje.

3.5.3 Skupinsko (konsolidirano) letno poročilo

Po 53. členu ZGD mora podjetje s sedežem v Republiki Sloveniji, ki je nadrejeno podjetje enemu ali več podjetjem s sedežem v Republiki Sloveniji ali pa zunaj njega, izdelati tudi konsolidirano letno poročilo, če je bodisi nadrejeno podjetje bodisi eno oziroma več podrejenih podjetij organiziranih kot kapitalska podjetja.

Skupinsko letno poročilo po ZGD sestavljajo:

- skupinska bilanca stanja,
- skupinski izkaz poslovnega izida,
- priloge k skupinskim izkazom,
- skupinski izkaz gibanja kapitala,
- skupinski izkaz finančnega izida in

- poslovna poročila podjetij, ki so vključena v uskupinjevanje.

To hkrati pomeni, da morajo vsa podjetja, ki so vključena v uskupinjevanje, prav tako sestavljati izkaz gibanja kapitala in izkaz finančnega izida. V uskupinjevanje pa ni treba vključiti podrejena podjetja, če to ni pomembno za resničen in pošten prikaz finančnega položaja ter poslovnega izida teh podjetij (sedmi odstavek 53. člena ZGD).

Podjetje, ki sestavlja skupinske računovodske izkaze, lahko v delu pravilnika, ki obravnava izkazovanje in vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev, vključi tudi določbe na podlagi SRS, ki pri posameznih postavkah obravnavajo uskupinjevanje.

3.5.4 Roki za sestavitev letnih poročil

Podjetja in podjetniki morajo voditi poslovne knjige in jih enkrat na leto zaključiti. Na podlagi zaključenih poslovnih knjig je treba za vsako poslovno leto v *treh mesecih* po izteku poslovnega leta *sestaviti letne računovodske izkaze*. Ta rok velja tudi za sestavo letnih poročil. *Skupinska letna poročila* pa je treba sestaviti v štirih mesecih po izteku poslovnega leta (51. člen ZGD).

V skladu s 55. členom ZGD mora podjetje letna poročila ter konsolidirana letna poročila zaradi *javne objave* skupaj z revizorjevim mnenjem predložiti organizaciji, pooblaščenim za obdelovanje in objavljanje podatkov, v osmih mesecih po koncu poslovnega leta.

V pravilniku podjetje navede roke za pripravo letnih poročil, skladne z ZGD in notranjimi predpisi podjetja. Navede tudi rok, ki je v podjetju določen za to nalogo, in roke predložitve poročila organom podjetja.

Če podjetje sestavlja tudi medletna poročila, lahko v pravilniku opredeli tudi odgovornost in roke zanje.

3.6 HRANJENJE KNJIGOVODSKIH LISTIN, POSLOVNIH KNJIG IN LETNIH POROČIL

3.6.1 Hramba knjigovodskih listin

Podjetje v pravilniku opredeli **roke hranjenja** knjigovodskih listin. Zapiše lahko, da se knjigovodske listine hranijo takole:

- letni računovodski izkazi in končni obračuni plač zaposlenih ter izplačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač, trajno;
- knjigovodske listine, na podlagi katerih se knjiži, in z zakonom predpisane listine pet let,
- knjigovodske listine plačilnega prometa v pooblaščenih finančnih institucijah tri leta,
- prodajni in kontrolni bloki, pomožni obračuni in podobne knjigovodske listine dve leti.

Pri tem pa upošteva tudi morebitne daljše roke posameznih listin, zapisane v davčnih in drugih predpisih (Vezjak, 2002a, str. 8).

Podjetje v svojih aktih opredeli **način hrambe** knjigovodskih listin. Knjige lahko hrani v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov. Podjetja, ki sestavljajo in hranijo knjigovodske listine v obliki elektronskih zapisov, morajo pri pripravljanju svojih pravilnikov upoštevati vse zahteve standardov, ki se nanašajo na takšne sodobne zapise. Treba jih je hraniti na nosilcih podatkov in v obliki, ki omogoča ponovno predstavitev v prvotni nespremenjeni obliki. Pri računalniškem obravnavanju podatkov se hrani tudi zbirka listin o ustreznih računalniških programih, ki omogoča kasnejše preverjanje. Čas hrambe te zbirke je odvisen od časa hrambe knjigovodskih listin. Podjetje lahko v svojem pravilniku takšno zbirko opredeli (zahteve so zapisane v SRS 21).

Po reviziji letnih računovodskih izkazov, če je predpisana, oziroma po sprejetju letnih računovodskih izkazov se knjigovodske listine na papirju arhivirajo oziroma računalniški nosilci podatkov shranijo. Knjigovodske listine na papirju se redno odlagajo, kot opredeli podjetje v svojih aktih. Podjetje v svojih aktih opredeli **načine in oblike arhiviranja** knjigovodskih listin med obračunskim obdobjem in po njem. Določi tudi primeren prostor in odgovorne osebe. S skrbnostjo dobrega gospodarja jih hrani v zakonsko določenih rokih in rokih, določenih v svojih aktih. Podjetje zahtevano določi glede na svoje potrebe in organizacijske možnosti (SRS 21, 2001).

3.6.2 Hramba poslovnih knjig

Podjetje s splošnim aktom opredeli tudi način hrambe poslovnih knjig. Po reviziji letnih računovodskih izkazov, če je predpisana, oziroma po sprejetju letnih računovodskih izkazov se poslovne knjige, ustrezno urejene in zaključene, arhivirajo. Pisni odtisi glavne knjige in dnevnika se praviloma hranijo trajno. Podjetje pa lahko ob upoštevanju ustreznih predpisov samo določi, po kolikšnem času od dneva sprejetja in potrditve računovodskih izkazov bo shranilo poslovne knjige na elektronskem nosilcu, izvirne poslovne knjige pa uničilo. Poslovne knjige se do konca revidiranja letnih računovodskih izkazov hranijo v priročnem arhivu računovodske službe, potem pa zapisniško predajo v varnejši osrednji arhiv podjetja (SRS 22.19, 2001).

V pravilnik lahko zapišemo, da se poslovne knjige hranijo takole:

- glavna knjiga in dnevnik trajno,
- pomožne knjige pet let.

Dnevnik se odtisne najmanj enkrat letno, ob koncu poslovnega leta. V SRS 22.14 pa je predpisano, naj podjetje v svojem aktu določi, kdaj se računalniško vodeni dnevnik natisne.

3.6.3 Hramba letnih poročil

Sedmi odstavek 51. člena ZGD pravi, da se bilance stanja, izkaze poslovnega izida ter letna in poslovna poročila hrani trajno. Prav tako pa lahko v pravilniku opredelimo način hrambe in arhiviranja.

V skupnem pravilniku o računovodstvu za notranje in zunanje potrebe zapišemo tudi roke

hrambe računovodskih predračunov. Če se sestavljajo računovodski predračuni za zunanje potrebe, sodi takšna zahteva v pravilnik o računovodstvu za zunanje potrebe.

3.7 IZKAZOVANJE IN VREDNOTENJE POSTAVK V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

SRS so izhodišče za vrednotenje in izkazovanje postavk v računovodskih izkazih podjetja, razen pri vrednotenju postavk, pri katerih dajejo standardi podjetju možnost izbire med različnimi načini vrednotenja. V pravilniku o računovodstvu se poudari tisto, kar je za podjetje pomembno.

V okviru tega poglavja najprej sledi kratek povzetek o prevrednotovanju iz SRS, nato pa so pri posameznih postavkah zapisane zahteve o izkazovanju postavk v računovodskih izkazih in zahteve glede prevrednotovanja, o katerih se mora podjetje opredeliti in svoje odločitve zapisati v pravilniku.

Prevrednotenje je sprememba prvotno izkazane vrednosti gospodarskih kategorij. Cene se spreminjajo zaradi posebnih in splošnih gospodarskih ter družbenih vplivov, zato je treba razlikovati med splošnim prevrednotenjem, ki je posledica spremembe kupne moči domače valute, merjene v evrih, in med posebnim prevrednotenjem, ki je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij.

- **Splošno prevrednotenje** se po SRS izvaja le pri kapitalu z vsemi njegovimi sestavinami v višini spremenjene kupne moči denarja, to je tolarja do evra, ki se opravi na koncu posameznega poslovnega leta. Izračun realne vrednosti kapitala opravimo pri spremembi več kot 5,5% tečaju evra do tolarja, razen pri dobičku ali izgubi v poslovnem letu (Zadravec, 2003, str. 14).
- **Posebni prevrednotovalni popravek kapitala** se zaradi sprememb cen sredstev ali dolgov pojavlja zaradi njihove *okrepitve* ali *oslabitve*, ločeno po skupinah *sredstev* in *dolgov* (Zadravec, 2003, str. 15).
 - *Okrepitev sredstev* je mogoče upoštevati le pri zemljiščih, zgradbah, opremi, dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložbah, če za to obstajajo utemeljeni tržni podatki za povečanje pričakovane prihodnje gospodarske koristi iz njih. *Oslabitev sredstev* se lahko pojavi pri vseh sredstvih, če se zmanjšajo pričakovane prihodnje gospodarske koristi iz njih. Upoštevanje oslabitve sredstev je obvezno, upoštevanje okrepitve sredstev pa dopustno.
 - Prevrednotenje se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim opravi tudi pri dolgovih, in sicer zaradi *okrepitve dolgov*, če se poveča pričakovani odtok gospodarskih koristi, zaradi povečanja njihove knjigovodske vrednosti ali *oslabitve dolgov*, če se zmanjša pričakovani odtok gospodarskih koristi zaradi zmanjšanja njihove knjigovodske vrednosti. Upoštevanje okrepitve dolgov je obvezno, upoštevanje oslabitve dolgov pa dopustno.

3.7.1 Opredmetena osnovna sredstva (SRS 1)

Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo v lasti ali finančnem najemu, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bo po pričakovanjih uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju (SRS 1.1, 2001).

Opredmetena osnovna sredstva sestavljajo različna opredmetena, proizvodjalna sredstva, ki se uporabljajo v proizvodnji podjetja. Zemljišča, zgradbe, oprema, stroji, pohištvo in inventar, tovornjaki in orodje so vse primeri sredstev, ki jih ima podjetje raje kot za prodajo za namen opravljanja dejavnosti (Porter, Norton, 2001, str. 56).

Podjetje izkazuje osnovna sredstva v svojih poslovnih knjigah tako, da ločeno izkazuje posebej njihovo nabavno vrednost in posebej popravek vrednosti, ki so kumulativni odpis, ki je posledica amortiziranja. V bilanci stanja pa se izkazujejo po neodpisani vrednosti, to je razliki med nabavno vrednostjo in odpisi, ki se šteje za knjigovodsko vrednost.

Pri izkazovanju vrednosti se podjetje najprej opredeli glede zahtev o **amortizaciji** (Vezjak, 2002, str. 20–21):

- Zapiše **metodo amortiziranja** - podjetje po presoji okoliščin, ki bodo vplivale na dobo koristnosti osnovnega sredstva, kot so intenzivnost uporabe, delo v izmenah in podobno, odloči, katero metodo amortiziranja bo uporabljalo; lahko je to metoda enakomernega časovnega amortiziranja, padajoče časovno amortiziranje, rastoče časovno amortiziranje ali funkcionalno amortiziranje. Uporabljena metoda amortiziranja mora odsevati vzorec pojavljanja gospodarskih korist. Če vzorca ni mogoče zanesljivo ugotoviti, se uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Izbrano metodo amortiziranja mora podjetje dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje, le spremenjene okoliščine opravičujejo spremembo metode amortiziranja. V obračunskem obdobju, v katerem se metoda amortiziranja spremeni, je treba učinke te spremembe izmeriti ter jih opisati v sporočilu o spremembi in razlogih zanjo.
- Zapiše, da podjetje samostojno določa **amortizacijske stopnje**, ki jih določi na podlagi predvidene dobe koristnosti, ki je odvisna od pričakovanega fizičnega izrabljanja, pričakovanega tehničnega staranja, pričakovanega ekonomskega staranja, pričakovanih zakonskih ali drugih omejitev uporabe. Kot dobo koristnosti posameznega sredstva je treba upoštevati dobo, ki bi bila glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša; podjetje v pravilniku tudi določi odgovorno osebo za določitev amortizacijske stopnje.
- Zapiše **odgovorne osebe** za opredeljevanje dobe koristnosti in preostale vrednosti.
- Določi skrbnika opredmetenih osnovnih sredstev, ki je pristojen in odgovoren, da za posamezne skupine opredmetenih osnovnih sredstev določi podatke, potrebne za njihovo knjigovodsko evidentiranje, ter način in roke sporočanja računovodstvu.
- Lahko tudi zapiše, da se prične opredmeteno osnovno sredstvo amortizirati prvi dan naslednjega meseca po začetku uporabljanja za opravljanje dejavnosti, za katero je namenjeno.
- Zapiše podlago za **razporeditev** letne amortizacije na posamezna obračunska obdobja (na

primer mesečni načrt prodaje iz letnega načrta prodaje).

- Podjetje občasno preverja dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev, amortizacijske stopnje pa glede na to preračuna za sedanja in bodoča obdobja, če so pričakovanja bistveno drugačna od ocen. Učinek take spremembe opiše v sporočilu v obračunskem obdobju, v katerem pride do nje.
- V skladu s SRS 13.30 se amortizacija obračunava posamično, skupinsko pa se lahko samo pri drobnem inventarju iste vrste ali podobnega namena. Če se je podjetje odločilo, da se pri opredmetenih osnovnih sredstvih s posamičnimi vrednostmi do 500 evrov amortizacija obračunava skupinsko, lahko zapiše na primer takole: “Amortizacija se obračunava posamično, le za opredmetena osnovna sredstva s posamičnimi vrednostmi do 500 evrov se obračunava skupinsko.”

Glede izkazovanja vrednosti podjetje v nadaljevanju pravilnika opredeli (Vezjak, 2002, str. 20–21):

- **skupine opredmetenih osnovnih sredstev** v podjetju, npr.: zemljišča, zgradbe, proizvodna oprema in druga oprema;
- **vrste drobnega inventarja**, katerih doba koristnosti je daljša od leta dni in se štejejo kot opredmetena osnovna sredstva;
- **vrste nadomestnih delov**, ki jih podjetje vodi kot opredmetena osnovna sredstva, pri tem pa se upošteva tudi SRS 1.44, ki pravi: “*Nadomestne dele večjih vrednosti računovodstvo podjetja praviloma obravnava kot opredmetena osnovna sredstva, ki se morajo amortizirati ne glede na začetek njihove uporabe. Vrednost nadomestnih delov, ki jih je mogoče uporabljati samo v povezavi z enim osnovnim sredstvom, pa se mora nadomestiti v dobi koristnosti tega sredstva*”;
- osnovna sredstva, pridobljena na podlagi pogodb o **finančnem najemu**, v pravilniku pa lahko podjetje tudi zapiše, katere podatke naj pogodba vsebuje, da se olajša knjigovodsko evidentiranje (poštena vrednost ali sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin, z najemom povezana obrestna mera, če jo je moč določiti, in drugi potrebni podatki);
- izkazovanje nabavne vrednosti opredmetenega **osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju**, kjer zajame stroške, ki se nanašajo neposredno nanj, in tiste splošne stroške gradnje ali izdelave, ki mu jih lahko pripiše; v pravilniku pa se naštejejo stroški, ki sestavljajo nabavno vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v podjetju;
- **kasneje nastale stroške** v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom, ki jih lahko izkazujemo kot stroške vzdrževanja, zmanjšanje popravka vrednosti sredstva ali povečanje nabavne vrednosti sredstva; v pravilniku navedemo tudi **merila**, ki se uporabljajo, npr.:
 - kot stroški vzdrževanja se izkazujejo stroški, potrebni za vzdrževanje osnovnih sredstev v dobi koristnosti (*navede se nekaj najpogostejših primerov: pleskanje sten, zamenjava talnih oblog, redno vzdrževanje strojne opreme in podobno*);
 - kot zmanjšanje popravka vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva se izkazujejo stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe koristnosti osnovnega sredstva (*navede se nekaj primerov: zamenjava strešne kritine, obnova peči*);
 - kot povečanje nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva se izkazujejo stroški, ki povečujejo bodoče koristi sredstva v primerjavi z ocenjenimi (*navede se nekaj*

primerov: obnova strojev, zaradi česar se poveča njihova zmogljivost, izboljšanje opreme, zgradb in podobno);

- **odgovorno osebo**, ki je pristojna, da opredeli vrsto kasneje nastalega stroška v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom; zapiše se naziv **knjigovodske listine**: lahko je posebna listina, ki se izda v zvezi z osnovnim sredstvom, lahko je prejeti dobaviteljev račun ali druga ustreza knjigovodska listina;
- **postopek pri izločitvi** osnovnega sredstva (določimo *službo ali posameznika*, ki je odgovoren za pridobitev najprimernejšega kupca za osnovno sredstvo podjetja, da pripravi licitacijo oziroma drugače ustrezno odtujiti opredmeteno osnovno sredstvo (lahko zapišemo v pravilnik pogoje, ki jih mora pri tem izpolniti) in lahko zapišemo tudi, na podlagi katere *knjigovodske listine* (na primer izdajnica, izločilnica) se opredmeteno osnovno sredstvo izloči iz poslovnih knjig).

Opredelitve glede prevrednotovanja opredmetenih osnovnih sredstev:

- Opredmetena osnovna sredstva se morajo po SRS zaradi **oslabitve** prevrednotovati, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost (podjetje mora najmanj enkrat letno presoditi, ali knjigovodske vrednosti še ustrezajo zahtevam). Podjetje v pravilniku določi roke, načine in presojevalce vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi ugotavljanja njihove morebitne oslabitve; v pravilniku lahko zapiše,
 - kolikšna razlika je dovolj pomembna, da bo evidentiralo slabitev (to lahko določi z odstotkom ali z zneskom razlike med nadomestljivo in knjigovodsko vrednostjo ali kot večkratnik obračunane amortizacije (Odar, 2002, str. 60–61));
 - da bo to izvajalo, ko se bodo *okolščene poslovanja* bistveno spremenile, in zapiše svoje merilo bistvene spremembe okoliščin poslovanja;
 - kako bo ugotavljalo nadomestljivo vrednost (npr. da bo dalo sredstva oceniti pooblaščenim ocenjevalcem vrednosti);
 - v katerih obdobjih bo preverjalo vrednost opredmetenih osnovnih sredstev s pomočjo pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti (na primer na tri leta);
 - da bo *posebna skupina* za vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev (seznam oseb lahko priloži pravilniku) v obdobjih med cenitvami pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti najmanj na koncu poslovnega leta za pomembne skupine opredmetenih osnovnih sredstev presojala njihovo nadomestljivost ter zapiše *način* njihovega *preverjanja*;
 - opredeli *skupine opredmetenih sredstev* in zapiše merilo, katere so *pomembne skupine sredstev*, za katere ugotavlja nadomestitveno vrednost.
- Ker **krepitev** opredmetenih osnovnih sredstev ni obvezna, se podjetje zanjo odloči prostovoljno, v pravilniku pa določi, ali namerava ugotavljati in evidentirati okrepitev teh sredstev, ter če, za **katera sredstva, kako, kdaj in kdo** bo vrednosti presojal (Vezjak, 2002, str. 22).
- Opredmeteno osnovno sredstvo, nabavljeno v tujini, se praviloma lahko prevrednoti le za spremembo tečaja tuje valute, v kateri je bilo nabavljeno, ob upoštevanju še razpoložljive dobe koristnosti. Možnost je opredeljena v SRS 1.28, podjetje pa naj v pravilniku zapiše, ali bo takšno prevrednotovanje izvajalo.

3.7.2 Neopredmetena dolgoročna sredstva (SRS 2)

Neopredmeteno dolgoročno sredstvo je opredeljeno kot sredstvo, ki ga ima kdo dolgoročno za proizvodnjo ali priskrbovanje proizvodov oziroma opravljanje ali priskrbovanje storitev, dajanja v najem ali pisarniške potrebe, fizično pa ne obstaja (SRS 2, 2001). V tuji literaturi najdemo podobno opredelitev, da so to »sredstva podjetja, ki fizično ne obstajajo, so dolgoročna in so pridobljena z namenom uporabe v podjetju in ne za nadaljnjo prodajo« (Flesher, Kreiser, Flesher, 1987, str. 355).

Za neopredmeteno dolgoročno sredstvo se v knjigovodskih razvidih izkazuje posebej nabavna vrednost in posebej nabrani popravek vrednosti, v bilanci stanja pa zgolj neodpisana vrednost, ki je razlika med nabavno vrednostjo in nabranim popravkom vrednosti; neodpisana vrednost se šteje kot knjigovodska vrednost.

Glede izkazovanja podjetje v pravilniku zapiše:

- **metodo amortiziranja**;
- določbo, da podjetje samostojno določa **amortizacijske stopnje** in zapiše odgovorno osebo za njeno določitev;
- **odgovorne osebe** za opredeljevanje dobe koristnosti in preostale vrednosti;
- podlago za **razporeditev** letne amortizacije na posamezna obračunska obdobja;
- določbo, da podjetje občasno preverja dobo koristnosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev, amortizacijske stopnje pa glede na to preračuna za sedanja in bodoča obdobja, če so pričakovanja bistveno drugačna od ocen. Učinek take spremembe opiše v sporočilu v obračunskem obdobju, v katerem pride do nje (SRS 13.12, 2001);
- ali se amortizacija obračunava skupinsko ali posamično;
- vrste organizacijski stroškov ter stroškov razvijanja, ki jih lahko podjetje dolgoročno razmeji v okviru neopredmetenih dolgoročnih sredstev ter zapiše osebo, ki je odgovorna za presojo o izkazovanju tovrstnih stroškov kot stroškov v breme izida poslovnega leta ali o dolgoročnem razmejevanju v okviru neopredmetenih dolgoročnih sredstev.

Prevrednotovanje:

- Neopredmetena dolgoročna sredstva se morajo zaradi **oslabitve** prevrednotovati, če njihova knjigovodska vrednost presega njihovo nadomestljivo vrednost. Podjetje v pravilniku zapiše svoje merilo, kdaj bo opravljala slabitev; opredeli način in pogostnost ugotavljanja nadomestljive vrednosti ter presojevalce.
- Neopredmetena dolgoročna sredstva se zaradi **okrepitev** ne prevrednotujejo.
- Neopredmeteno dolgoročno sredstvo, nabavljeno v tujini, se praviloma lahko prevrednoti le za spremembo tečaja tuje valute, v kateri je bilo nabavljeno, ob upoštevanju še razpoložljive dobe koristnosti. To omogoča SRS 2.29, če bo podjetje takšno prevrednotovanje izvajalo, naj v pravilniku zapiše, pri katerih sredstvih in v kakšnih rokih.

3.7.3 Dolgoročne finančne naložbe

Dolgoročna finančna naložba je finančna naložba, ki naj bi se obdržala več kot leto dni in s katero naj se ne bi trgovalo. Kot dolgoročne finančne naložbe se štejejo tudi finančne naložbe v nepremičnine, ki so v posesti za trgovanje ali dane v finančni najem, da bi se z njimi dolgoročno dosegali donosi, ter naložbe v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela in podobno tržljivo blago, ki naj bi ga podjetje posedovalo več kot leto dni in ni namenjeno trgovanju (Hieng et al., 2003, str. 37).

V pravilnik lahko zapišemo, kdo je odgovoren za presojanje vrste finančne naložbe in na kakšen način, lahko se navede tudi listina, ki se izda v zvezi s tem.

Prevrednotovanje dolgoročnih finančnih naložb (Vezjak, 2002, str. 24):

- Podjetje zapiše, kako bo ukrepalo pri **oslabitvah** posameznih dolgoročnih finančnih naložb in določi roke, odgovorne osebe in podlage za preverjanje ustreznosti izkazanih.
- Zapiše v breme katere postavke se oblikuje popravek knjigovodske vrednosti.
- Podjetje, ki se odloči, da bo izkazovalo krepitve naložb, v pravilniku določi, kako bo ugotavljalo pošteno vrednost, kdo je za to odgovoren in v kakšnih rokih je potrebno to storiti.
- Podjetje naj v notranjem predpisu določi, ali bo krepilo tudi takšne naložbe, katerih poštene vrednosti ni mogoče dokazati, če njihova po metodi veljavne obrestne mere izmerjena odplačna vrednost presega njihovo knjigovodsko vrednost, v okviru tega tudi določi, kako bo ugotavljalo njihovo odplačno vrednost.
- Podjetje se lahko odloči in to zapiše v pravilnik, da bo v primeru splošnega prevrednotenja kapitala na podlagi spremembe evra prevrednotilo dolgoročne finančne naložbe v tista podjetja, s katerih vrednostnimi papirji se ne trguje ne borznem ali prostem trgu (to omogoča SRS 3.26).
- Podjetja, ki sestavljajo skupinske računovodske izkaze, v pravilniku tudi zapišejo, kako bodo izkazovala povečanje dolgoročnih finančnih naložb v kapital svojih odvisnih in pridruženih podjetij, ki jih vrednoti po kapitalski metodi. SRS 3.26 določa, da se za učinek takšnega prevrednotenja poveča prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, lahko pa se podjetje tudi odloči za učinek prevrednotenja povečati finančne prihodke. Iz pravilnika mora biti jasno razvidno, kateri način uporablja, tudi zaradi davčnih posledic.

3.7.4 Zaloge

3.7.4.1 Zaloge materiala

Podjetje v pravilniku opredeli:

- **skupine zalog materiala**, ki jih spremlja v glavni knjigi (*na primer: surovine, pomožni material, režijski material, pisarniški material in drobni inventar z dobo koristnosti do enega leta*);
- katere **vrste drobnega inventarja** imajo naravo zalog materiala;

- kako se spremlja material v **analitični in sintetični evidenci**;
- **način vrednotenja količinske enote** zaloge materiala (»Količinsko enoto zaloge materiala vrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo kupna cena, uvozne dajatve in neposredni stroški nabave. Kupna cena se zmanjša za dobljene popuste.«);
- ali se v podjetju neposredni stroški nabave vračunavajo in kako, na primer: “Podjetje vračunava neposredne stroške nabave prek kratkoročnih časovnih razmejitev v velikosti 2% od kupne cene. Kot neposredne stroške nabave opredeljuje prevozne stroške, stroške nakladanja in razkladanja, stroške prevoznega zavarovanja in stroške posredniških agencij”;
- če po skupinah materiala različno vračunava odvisne stroške nabave in zapiše za posamezno skupino materiala, katere vrste neposrednih stroškov nabave vračunava in v kolikšnem odstotku (Vezjak, 2002, str. 25);
- katero ceno uporablja podjetje pri **izkazovanju zalog materiala** (podjetje lahko pri izkazovanju zalog materiala uporablja stalne cene; pri porabi materiala pa lahko podjetje uporablja v skladu s SRS 4.16 metodo drsečih povprečnih cen, tehtanih povprečnih cen, fifo ali lifo);
- način **ugotavljanja odmikov** – lahko se ugotavljajo tudi po posameznih vrstah materiala, zapiše se, če se pri izračunavanju odmikov upoštevajo tudi začetna stanja.

3.7.4.2 Zaloge nedokončane proizvodnje in proizvodov

Glede zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov v pravilnik podjetje zapiše:

- katere **skupine zalog nedokončane proizvodnje** ter katere **proizvode** spremlja v glavni knjigi; opiše se tudi spremljanje nedokončane proizvodnje in proizvodov v analitični in sintetični evidenci;
- kako vrednoti količinske enote proizvoda, ki se v skladu s SRS 4.13 lahko ovrednoti po:
 - **proizvajalnih stroških v ožjem pomenu** (ti vključujejo neposredne stroške materiala, neposredne stroške dela, neposredne stroške storitev, neposredne stroške amortizacije in splošne proizvodjalne stroške; splošni proizvodjalni stroški so stroški materiala, storitev, dela in amortizacije, ki so obračunani v okviru proizvodjalnega procesa, a jih ni mogoče neposredno povezovati z nastajajočimi poslovnimi učinki),
 - **proizvajalnih stroških v širšem pomenu** (ki obsegajo poleg proizvodjalnih stroškov v ožjem pomenu tudi posredne stroške nakupovanja),
 - **zoženi lastni ceni** (ta vključuje proizvodjalne stroške v ožjem pomenu, posredne stroške nakupovanja, posredne stroške prodajanja in posredne stroške splošnih služb) oziroma
 - **spremenljivih proizvodjalnih stroških v ožjem pomenu** (v to metodo so vključeni neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, neposredni stroški storitev, neposredni stroški amortizacije in spremenljivi del splošnih proizvodjalnih stroškov);

V stroškovno vrednost zalog nedokončane proizvodnje je mogoče v izjemnih primerih všteti tudi obresti od dobljenih posojil, s katerimi se financirajo takšne zaloge (če traja njihovo proizvodjanje dlje kot obračunsko obdobje) (Hieng et al., 2003, str. 49). Če analiza dosedanjega poslovanja kaže, da je bila proizvodnja enakomerna, prodaja pa neenakomerna, se lahko uporablja metoda vrednotenja po zoženi lastni ceni. Če pa ta analiza kaže, da je bila proizvodnja neenakomerna,

prodaja pa enakomerna, pa se lahko uporablja metoda vrednotenja po spremenljivih proizvodjalnih stroških.

- če podjetje nekatere naravne vrste stroškov, ki bi sicer lahko bile sestavine proizvodjalnih stroškov, izključuje iz vrednotenja zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ter jih šteje takoj kot poslovne odhodke v skladu s SRS 17.18; tudi v primeru vrednotenja po zoženi lastni ceni ali po spremenljivih proizvodjalnih stroških se lahko opredelijo naravne vrste stroškov, ki se v skladu s SRS 17.18 ne vključujejo med proizvodjalne stroške, kot je zapisano pri metodi vrednotenja po proizvodjalnih stroških. Pri metodi vrednotenja po spremenljivih proizvodjalnih stroških se lahko na primer zapiše, da so stroški amortizacije v celoti opredeljeni kot stalni. Pri metodi vrednotenja po zoženi lastni ceni se lahko našteje, kateri stroški se vključujejo med posredne stroške nakupovanja, posredne stroške prodajanja in posredne stroške splošnih služb (Vezjak, 2002, str. 25–26);
- katero ceno uporablja podjetje pri izkazovanju zalog nedokončane proizvodnje ter
- način ugotavljanja odmikov in upoštevanje začetnih stanj pri izračunavanju odmikov.

3.7.4.3 *Zaloge trgovskega blaga*

Podjetje v pravilnik zapiše:

- katere **skupine zalog trgovskega blaga** spremlja v glavni knjigi ter kako se spremlja trgovsko blago v analitični in sintetični evidenci;
- po kakšnih cenah vodi zaloge trgovskega blaga in to ceno opredeli; podjetje lahko zaloge trgovskega blaga vodi po (Vezjak, 2002, str. 27):
 - **nabavnih cenah** (npr. »Količinsko enoto zaloge trgovskega blaga ovrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo kupna cena, uvozne dajatve in neposredni stroški nabave. Kupna cena je zmanjšana za dobljene popuste.«) ali
 - **prodajnih cenah** (npr. “Količinsko enoto zaloge trgovskega blaga vodi po prodajni vrednosti, tako da vračuna DDV in razliko med nabavno in prodajno vrednostjo.” ali “Količinsko enoto zaloge trgovskega blaga vodi po prodajni vrednosti brez vračunanega DDV, tako da vračuna razliko med nabavno in prodajno vrednostjo.”)

3.7.4.4 *Prevrednotovanje zalog*

Prevrednotenje zalog je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim. Najmanj na koncu poslovnega leta podjetje preveri, ali se zaloge zaradi **oslabitve** prevrednotujejo. Morebitne oslabitve se preverjajo in evidentirajo po skupinah posameznih vrst zalog. Zaloge se zaradi **okrepitve** praviloma ne prevrednotujejo. Če podjetje namesto metode zaporednih cen (fiffo) uporablja kako drugo metodo, lahko sklene ob koncu leta ovrednotiti končno stanje zalog tako, kot bi uporabljajo metodo zaporednih cen (fiffo). Takšno prevrednotenje poračuna s stroški materiala (pri zalogah surovin, materiala, drobnega inventarja, embalaže) oziroma z odhodki (pri zalogah nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodih ter pri blagu) (SRS 4.20, 2001).

Podjetje navede rok, do kdaj se najkasneje presodijo in sporočijo v računovodstvo vrednosti zalog na dan bilance stanja, za potrebe sestavitve računovodskih izkazov za preteklo poslovno

leto.

Zaloga materiala se zaradi oslabitve prevrednotujejo, če knjigovodska vrednost, vključno s tisto po zadnjih dejanskih nabavnih cenah oziroma stroškovnih cenah, presega njihovo tržno vrednost. S tržno vrednostjo je mišljena nadomestitvena vrednost, razen če je ta večja od čiste iztržljive vrednosti (v takem primeru se šteje kot tržna vrednost čista iztržljiva vrednost). Vrednost zalog je treba odpisati pri vsaki postavki ali skupini podobnih postavk zalog posebej (SRS 4.21, 2001). V pravilniku se navede odgovorna oseba v podjetju, ki je odgovorna za presojo vrednosti zalog materiala.

Zaloga nedokončane proizvodnje in proizvodov se zaradi oslabitve prevrednotujejo, če njihova knjigovodska vrednost presega tržno vrednost; s tržno vrednostjo je mišljena nadomestitvena vrednost, razen če je ta manjša od čiste iztržljive vrednosti, zmanjšane za kosmati dobiček (v takem primeru se šteje kot tržna vrednost za kosmati dobiček zmanjšana čista iztržljiva vrednost). V pravilniku se navede odgovorna oseba za odpisovanje vrednosti zalog nedokončane proizvodnje in proizvodov (SRS 4.21, 2001).

Zaloga trgovskega blaga se zaradi oslabitve prevrednotujejo, če njihova knjigovodska vrednost presega tržno vrednost; s tržno vrednostjo je mišljena nadomestitvena vrednost, razen če je ta manjša od čiste iztržljive vrednosti, zmanjšane za kosmati dobiček (v takem primeru se šteje kot tržna vrednost za kosmati dobiček zmanjšana čista iztržljiva vrednost). V pravilniku se navede odgovorna oseba za odpisovanje vrednosti zalog trgovskega blaga (SRS 4.21, 2001).

Po SRS 4.21 je treba odpisati vrednost zalog pri vsaki postavki ali skupini podobnih postavk zalog posebej. Podjetje naj v pravilniku določi, kako bo za te skupine zalog ugotavljalo tržno vrednost oziroma nadomestitveno vrednost in čisto iztržljivo vrednost (oziroma za kosmati dobiček zmanjšano čisto iztržljivo vrednost). Vrednost je treba preverjati najmanj ob koncu leta. V notranjem predpisu se opredelijo tudi odgovorne osebe, ki bodo presojale vrednosti zalog, roki presojanja ter način in roki sporočanja o tem v računovodstvo (Vežjak, 2002, str. 28).

3.7.5 Terjatve

Terjatve so na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice zahtevati od določene osebe plačilo dolga, dobavo kakih stvari ali opravitev kake storitve. Kot poslovne terjatve se ne štejejo dolgoročne finančne naložbe in kratkoročne finančne naložbe, temveč le tiste, povezane s finančnimi prihodki, ki izhajajo iz njih (SRS 5.1, 2001). Vodja računovodstva zagotovi, med drugim s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta, da se v zvezi z vrstami in načini izkazovanja terjatev v podjetju upoštevajo SRS od 5.1 do 5.10.

V pravilniku podjetje določi, kdo je odgovoren za presojanje vrednosti terjatev v zvezi s prevrednotenjem ter kako in do kdaj mora svoje ugotovitve sporočiti v računovodstvo. V pravilnik podjetje zapiše, kako ukrepa, če obstaja dvom o poplačljivosti terjatev v skladu s SRS 5. Zapiše se, komu je naloženo preverjanje ustreznosti izkazane velikosti posamezne terjatve in na katerih podlagah. Popravljanje vrednosti je lahko naloženo na primer vodji finančno-

računovodskega sektorja in vodji prodaje, lahko pa podjetje določi, da samo predlagata popravke, potrdi pa jih direktor ali organ upravljanja. Naštejejo se tudi dokazne listine, potrebne za odpis posameznih terjatev (Vezjak, 2002, str. 28).

3.7.6 Kratkoročne finančne naložbe

Kratkoročna finančna naložba je finančna naložba, ki naj bi jo podjetje posedovalo manj kot leto dni in s katero naj bi se trgovalo. Po SRS 6 uvrščamo med kratkoročne finančne naložbe v kapital drugih podjetij (kupljene delnice, pridobljene deleže in pridobljene celote kapitala), dana kratkoročna finančna posojila (mednje ne sodijo blagovni in potrošniški krediti, ki se izkazujejo kot terjatve) in kupljene vrednostne papirje, med njimi tudi lastne delnice. Kratkoročne finančne naložbe so sredstva, ki jih ima podjetje naložbenik, da bi z donosi, ki izvirajo iz njih, kratkoročno povečevalo svoje finančne prihodke (Hieng et al., 2003, str. 52).

Vodja računovodstva zagotovi, med drugim s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta, da se v podjetju upoštevajo SRS od 6.1 do 6.6 v zvezi z vrstami in načini izkazovanja kratkoročnih finančnih naložb.

Glede prevrednotovanja podjetje v pravilniku določi, kako bo ugotavljalo pošteno oziroma odplačno vrednost kratkoročnih finančnih naložb, kdo je za to odgovoren in v kakšnih rokih mora vrednosti presojati, da bodo najmanj ob koncu poslovnega leta naložbe oslabiljene, če bo treba. V notranjem predpisu določi, ali bo ugotavljalo in izkazovalo krepitev kratkoročnih finančnih naložb in katerih, določi pa tudi odgovorne osebe ter način in roke sporočanja o tem v računovodstvo (Vezjak, 2002, str. 29).

3.7.7 Denarna sredstva

Denar je zakonsko plačilno sredstvo, ki je posrednik pri menjavi poslovnih učinkov v razmerah blagovnega gospodarstva, trga in delitve dela. Denar so gotovina, knjižni denar in denar na poti (SRS 7.1, 2001).

V tem delu pravilnika zapišemo organiziranost blagajniškega poslovanja v podjetju. Npr. »V podjetju se vodijo glavna blagajna in pomožni blagajni v enotah 1 in 2. Blagajniški maksimum se določi s posebnim sklepom direktorja podjetja.«. Podrobnejši opis lahko podamo tudi v prilogi k pravilniku.

Prevrednotovanje denarnih sredstev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti in se lahko opravi na koncu poslovnega leta ali med njim. Pojavi se le v primeru denarnih sredstev, izraženih v tujih valutah, če se po prvem pripoznanju spremeni valutni tečaj.

3.7.8 Kapital

Celotni kapital podjetja sestavljajo vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička,

preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, prevrednotovalni popravek kapitala in prehodno še ne razdeljeni čisti dobiček ali še ne poravnana čista izguba poslovnega leta.

Glede prevrednotovanja kapitala v pravilniku podjetje opredeli, v katerih primerih bo krilo prevrednotevalno razliko iz prevrednotovalnega popravka posameznih opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, če se nanaša na postavke, pri katerih ni mogoče pričakovati trajne oslabitve. Prav tako je v pravilnik potrebno zapisati merila za presojo, da ni pričakovati trajne oslabitve, ter kdo naj to stori in do kdaj (Vezjak, 2002a, str. 17).

3.7.9 Dolgoročne obveznosti (Dolgoročni dolgovi)

Dolgoročni dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba v obdobju, daljšem od leta dni, vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju (SRS 9.1, 2001). Izkazovanje dolgoročnih dolgov v skladu s SRS od 9.2 do 9.5 zagotovi vodja računovodstva, med drugim s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta.

Podjetje v pravilniku o računovodstvu v zvezi z obvezno krepitvijo dolgov določi, kako bo ugotavljalo pošteno vrednost dolgov, kdo jo bo ugotavljal in kdaj. Prav tako se določi, ali bo dolgoročne dolgove slabilo. Če jih bo, določi, kako bo ugotavljalo njihovo pošteno oziroma odplačno vrednost, kdo bo za to odgovoren in do kdaj mora biti prevrednotenje opravljeno (Vezjak, 2002a, str. 18).

3.7.10 Dolgoročne rezervacije

Dolgoročne rezervacije se oblikujejo za obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih na podlagi obvezujočih preteklih dogodkov pojavile v obdobju, daljšem od leta dni, in katerih velikost je zanesljivo ocenjena. Obveznosti se nanašajo na pravne ali fizične osebe, do katerih bo tedaj nastal dolg. Obravnavati jih je mogoče kot dolgove v širšem pomenu, ker se razlikujejo od kapitala kot obveznosti do lastnikov (SRS 10.1, 2001).

Ločeno je treba izkazovati dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov, dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov (odhodkov) in druge dolgoročne rezervacije v skladu s standardi.

V pravilnik se zapišejo osebe ali organi upravljanja, ki so v podjetju odgovorni za oblikovanje, črpanje in odpravljanje posameznih vrst dolgoročnih rezervacij. Podjetje mora v skladu s standardom 10.15 v svojem aktu določiti računovodske usmeritve za pripoznavanje dolgoročnih rezervacij.

Če podjetje prodaja proizvode ali storitve z jamstvom, naj v notranji predpis zapiše način ugotavljanja velikosti prihodkov od prodaje, ki naj se odloži v okviru dolgoročnih rezervacij, kdo je odgovoren za njihovo pravilno ugotavljanje ter kako in do kdaj se o tem obvešča računovodstvo (Vezjak, 2002a, str. 18).

Dolgoročne rezervacije se ne prevrednotujejo, zato zahtev glede prevrednotovanja v pravilnik o računovodstvu ne pišemo.

3.7.11 Kratkoročne obveznosti (Kratkoročni dolgovi)

Kratkoročni dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba najkasneje v letu dni vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju (SRS 11.1, 2001). Izkazovanje kratkoročnih dolgov v skladu s SRS od 11.2 do 11.6 zagotovi vodja računovodstva, med drugim s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta.

Podjetje v zvezi z obvezno krepitvijo kratkoročnih dolgov določi, kako bo ugotavljalo pošteno vrednost dolgov, kdo jo bo ugotavljal in kdaj. Prav tako določi, ali bo kratkoročne dolgove slabilo. Če se odloči za to, določi, kako bo ugotavljalo njihovo pošteno oziroma odplačno vrednost, kdo bo za to odgovoren in do kdaj mora biti prevrednotenje opravljeno (Vezjak, 2002, str. 30).

3.7.12 Kratkoročne časovne razmejitve

Kratkoročne časovne razmejitve so terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavile v letu dni in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena; terjatve in obveznosti se nanašajo na znane ali še ne znane pravne oziroma fizične osebe, do katerih bodo tedaj nastale prave terjatve in dolgovi, s sredstvi pa so mišljeni proizvodi ali storitve, ki jih bodo bremenile (SRS 12.1, 2001).

Z aktivnimi kratkoročnimi časovnimi razmejitvami so zajeti kratkoročno odloženi stroški (odhodki) in prehodno nezaračunani prihodki, s pasivnimi kratkoročnimi časovnimi razmejitvami pa vnaprej vračunani stroški (odhodki) in kratkoročno odloženi prihodki. V računovodstvu je treba te vrste razmejitev izkazovati ločeno in jih razčlenjevati na pomembnejše vrste.

Izpolnjevanje zahtev zagotovi vodja računovodstva, med drugim s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta. V pravilnik o računovodstvu se zapiše, kdo je odgovoren za knjigovodsko spremljanje kratkoročnih časovnih razmejitev.

Kratkoročne časovne razmejitve se ne prevrednotujejo. Med letom in ob sestavljanju računovodskih izkazov pa je potrebno preverjati realnost in upravičenost njihovega oblikovanja (SRS 12.24, 2001).

3.7.13 Odhodki

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer zalog blaga zaradi prodaje) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih

obresti). Prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala (SRS 17.1, 2001).

Odhodki se razvrščajo na poslovne odhodke, finančne odhodke in izredne odhodke. Poslovni odhodki in finančni odhodki so redni odhodki. Izkazovanje odhodkov v skladu s SRS od 17.2 do 17.10 zagotovi vodja računovodstva, med drugim s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta.

3.7.14 Prihodki

Prihodki so povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave). Prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala (SRS 18.1, 2001).

Prihodki se razčlenjujejo na poslovne prihodke, finančne prihodke in izredne prihodke. Poslovni prihodki in finančni prihodki se štejejo kot redni prihodki. Izkazovanje prihodkov v skladu s SRS od 18.2 do 18.11 zagotovi vodja računovodstva, med drugim s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta.

3.8 RAZKRITJA (POJASNILA) POSTAVK V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

Lastniki in delničarji so zagotovo glavno vodilo podjetjem pri poročanju in računovodenju. Za njih je zelo pomembno, da obstaja toliko zakonov in računovodskih standardov. Zgodovina zakonov, ki urejajo področje podjetij in gospodarstva, je lahko vidna kot ena od stalnih povečanj obsega informacij, ki jih podjetja morajo zagotavljati delničarjem, da bi ti lahko zavarovali svoje investicije (Bebbington, Gray, Laughlin, 2001, str. 393).

Spremenjeni ZGD in prenovljeni SRS so v letu 2001 uvedli vrsto novih obveznih razkritij, ki jih je podjetje dolžno vključiti v svoje letno poročilo, natančneje, v priložo k izkazu v letnem poročilu. ZGD jih predpisuje v svojem sedmem poglavju prvega dela, kjer predpisujejo poslovne knjige in letna poročila za vsa podjetja, registrirana v skladu s tem zakonom. Dodatno predpisujejo razkritja še SRS, in sicer v posebnih poglavjih standardov od 1 do 30. Podjetje, ki ni zavezano reviziji, mora razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke. Vsa ostala podjetja, torej podjetja, zavezana reviziji, pa so dolžna razkrivati tudi podatke in informacije, ki jih zahtevajo slovenski računovodski standardi.

V tem poglavju se bom osredotočila na vsa razkritja, se pravi na razkritja, ki so obvezna za podjetja, ki so zavezana reviziji, ter namenila nekaj pozornosti tudi posebnim razkritjem, ki se vključujejo le v skupinska letna poročila.

3.8.1 Pojasnila v skladu z zahtevami zakona o gospodarskih družbah

V skladu z zahtevami ZGD morajo vsa podjetja v svojih letnih poročilih podati v prilogi poleg dveh obveznih letnih računovodskih izkazov, bilance stanja in izkaza poslovnega izida, še pojasnila, kot jih zahteva 65. člen tega zakona. Poleg tega pa še morebitne druge podatke in

pojasnila, zahtevana v drugih členih sedmega poglavja ZGD, če pridejo v podjetju v poštev. Priloga mora vsebovati te podatke in pojasnila:

- **metode vrednotenja postavk** v letnih računovodskih izkazih in **metode odpisov vrednosti ter tečaj in način preračuna v domačo valuto** (1. točka prvega odstavka 65. člena);
- **podatke o podjetjih, kjer ima podjetje najmanj 20-odstotni kapitalski delež** (2. točka prvega odstavka 65. člena); podjetju ni treba razkrivati teh podatkov, če niso pomembni za resničen in pošten prikaz njegovega poslovanja, zato lahko v pravilniku določi način opredeljevanja pomembnosti oziroma pojasni, v katerih primerih so te informacije nepomembne; to naj bo skladno z opredelitvijo skupine povezanih podjetij oziroma morebitno izključitvijo takšnih podjetij iz skupine zaradi nepomembnosti; podjetje lahko tudi opusti razkritje teh podatkov, če bi zaradi njih v drugem podjetju lahko nastala občutna škoda; v takem primeru mora biti v prilogi k izkazu opozorilo, da je bilo razkritje teh podatkov iz navedenih razlogov opuščeno;
- **podatke o podjetju, v katerem je naše podjetje družbenik in za njegove obveznosti neomejeno osebno odgovarja** (3. točka prvega odstavka 65. člena); podjetju ni treba razkrivati teh podatkov, če niso pomembni za resničen in pošten prikaz poslovanja podjetja, v pravilniku lahko določi način opredeljevanja pomembnosti oziroma pojasni, v katerih primerih so te informacije nepomembne; podjetje lahko tudi opusti razkritje podatkov o posameznem drugem podjetju, če bi zaradi tega v drugem podjetju lahko nastala občutna škoda, v takem primeru mora biti v prilogi k izkazu opozorjeno, da je bilo opuščeno razkritje teh podatkov iz navedenih razlogov (drugi odstavek 65. člena);
- **podatke v zvezi z odobrenim kapitalom oziroma pogojno povečanim kapitalom** (4. točka prvega odstavka 65. člena);
- **podatke v zvezi z lastnimi delnicami oziroma lastnimi deleži** (5. točka prvega odstavka 65. člena);
- **podatke o številu delnic in o njihovem nominalnem znesku** za vsak razred delnic (6. točka prvega odstavka 65. člena);
- **podatke o vrednostnih papirjih**, naštetih v 7. točki prvega odstavka 65. člena (število in pravice, ki iz njih izhajajo);
- **razčlenitev in pojasnilo zneskov pomembnejših drugih rezervacij** (8. točka prvega odstavka 65. člena); podjetje naj samostojno določi, kako opredeljuje pomembnost teh rezervacij, tudi zaradi razkritij, ki jih zahtevajo SRS;
- **velikost vseh obveznosti z rokom zapadlosti v plačilo, daljšim od petih let**, za vsako postavko obveznosti iz bilance stanja in zunajbilančne obveznosti posebej (9. točka prvega odstavka 65. člena);
- **velikost vseh obveznosti, ki so zavarovane s stvarnim jamstvom**, s podatki o obliki in načinu zagotovitve stvarnega jamstva, za vsako postavko obveznosti iz bilance stanja in zunajbilančne obveznosti posebej (10. točka prvega odstavka 65. člena);
- **skupni znesek finančnih obveznosti, ki niso izkazane v bilanci stanja**, če so ti podatki pomembni za oceno finančnega položaja podjetja; podjetje naj samostojno določi, kako opredeljuje pomembnost teh obveznosti (*za pomembne obveznosti lahko podjetje opredeli na primer tiste, ki presegajo določen odstotek v bilanci izkazanih finančnih obveznosti*), ter posebej **obveznosti za izplačila pokojnin in obveznosti do podjetij v skupini** (11. točka

- prvega odstavka 65. člena);
- **razčlenitev čistih prihodkov od prodaje po področjih poslovanja podjetja oziroma po zemljepisnih trgih** (SRS govorijo o razkritjih po odsekih), če se glede organizacije prodaje proizvodov ali opravljanja storitev pomembno razlikujejo (12. točka prvega odstavka 65. člena); če podjetje meni, da bi z njihovim razkrivanjem lahko nastala pomembnejša škoda, mu jih ni treba razkriti, mora pa v prilogi k izkazom pojasniti, da je bilo razkritje iz navedenih razlogov opuščeno);
 - **povprečno število zaposlenih po skupinah glede na izobrazbo** (13. točka prvega odstavka 65. člena);
 - **znesek stroškov dela – plač in stroškov socialnih zavarovanj**, pri katerih je treba stroške pokojninskih zavarovanj izkazovati posebej (14. točka prvega odstavka 65. člena) (ta zahteva se nanaša le na podjetje, ki je izbralo II. različico izkaza poslovnega izida po prenovljenem SRS 25.6 – tako imenovano ameriško različico, ki vsebinsko ustreza I. različici iz prejšnjih standardov);
 - koliko so na poslovni izid poslovnega leta **vplivale metode vrednotenja posameznih postavk**, ki smo jih uporabili zaradi uveljavitve davčnih olajšav. Če bo uporaba teh metod vrednotenja pomembno vplivala na višino davčnih obveznosti v prihodnosti, mora biti ta vpliv podrobneje pojasnjen.
 - **prejemki**, ki so jih za funkcije oziroma naloge prejeli **člani uprave**, drugi delavci podjetja, s katerimi so sklenjene **individualne pogodbe o zaposlitvi** (*zaposleni na podlagi pogodbe, za katero ne velja tarifni del kolektivne pogodbe*), in **člani nadzornega sveta** – skupni znesek za vsako od teh skupin posebej (16. točka prvega odstavka 65. člena);
 - podatke o **predujmih in posojilih**, ki jih je podjetje odobrilo **članom uprave**, drugim delavcem podjetja, s katerimi so sklenjene **individualne pogodbe o zaposlitvi** (*zaposleni na podlagi pogodbe, za katero ne velja tarifni del kolektivne pogodbe*), in **članom nadzornega sveta** ter **poroštva** podjetja za obveznosti teh oseb (17. točka prvega odstavka 65. člena).

Podjetje, ki je samo odvisno podjetje, mora v prilogi tudi pojasniti podatke o obvladujočem podjetju, ki sestavlja skupinsko letno poročilo, ki so naštetih v 18. in 19. točki prvega odstavka 65. člena. Prav tako mora navesti, kje je mogoče dobiti skupinsko letno poročilo.

V pravilniku o računovodstvu naj podjetje navede tudi odgovorno osebo za pripravo teh pojasnil in rok, ki je primeren za podjetje. Lahko se tudi določi, da pojasnila pripravljajo različne odgovorne osebe; v takem primeru naj se določi, kdo bo pojasnila zbral in jih uredil ter jih predal projektni skupini za pripravo letnega poročila; predlagam, da vodja računovodstva pripravi letne računovodske izkaze in njih pojasnila, zanje pa seveda, tako kot za celotno letno poročilo, odgovarja poslovodstvo podjetja.

3.8.2 Razkrivanje informacij v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi

Podjetje, ki ni zavezano reviziji, mora razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke. Za vsa ostala podjetja pa velja, da morajo poleg zakonskih zahtev upoštevati tudi zahteve po razkritjih, ki jih predpisujejo prenovljeni SRS, ki jih predpisujejo za vse pomembne zadeve in določajo, da naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih. Menim,

da v pravilniku o računovodstvu oziroma drugem ustreznem notranjem predpisu, ki ureja računovodenje v podjetju. Če podjetje ne bo določilo, katera razkritja so pomembna, in v notranjem predpisu opredelilo narave in stopnje pomembnosti, bo moralo v letno poročilo vključiti vsa razkritja, ki jih standardi omenjajo. Razkritja so obravnavana v posebnih poglavjih standardov, ki veljajo za posamezne postavke računovodskih izkazov, in standardov, ki predpisujejo računovodske izkaze za zunanje poročanje (Vezjak, 2002, str. 32).

Podjetje se lahko odloči, da združi zahteve po pojasnilih iz ZGD in zahteve po razkritjih iz SRS po posameznih področjih, na primer (Vezjak, 2003, str. 89):

- **splošna razkritja;**
- **razkritja posameznih postavk bilance stanja;**
- **razkritja posameznih postavk izkaza poslovnega izida** (tudi pa področnih in območnih odsekih);
- **razkritja postavk v izkazu finančnega izida in izkazu gibanja kapitala;**
- **druga razkritja ter**
- **dodatna razkritja** v skupinskem letnem poročilu.

Dobro je, da podjetje v pravilniku o računovodstvu določbe v zvezi z razkritji zapiše na enak način, kot bo to storilo v svojem letnem poročilu, saj si tako bistveno olajša delo pri njegovi pripravi.

3.8.2.1 Splošna razkritja po SRS

V pojasnilih k računovodskim izkazom podjetje predstavi:

- sedež in pravno obliko podjetja ter državo;
- naravo poslovanja in najpomembnejše dejavnosti; podjetje navede svoje merilo najpomembnejših dejavnosti (na primer kot najpomembnejše opredeli dejavnosti, iz katerih izvira več kot ... prihodkov od prodaje);
- ime obvladujočega podjetja (če je podjetje, ki pripravlja letno poročilo, odvisno ali pridruženo podjetje);
- število zaposlenih na koncu poslovnega leta ali njihovo povprečno število v poslovnem letu (podjetje se lahko odloči razkriti le enega od teh dveh podatkov ali pa oba).

Zahteva je zapisana v SRS 24.17 in se nanaša na obračunsko obdobje. Podjetje, ki sestavlja tudi medletne računovodske izkaze, lahko zahteve v zvezi z njimi zapiše posebej, na primer, da se smiselno uporabljajo isti členi kot za letne računovodske izkaze.

3.8.2.2 Razkrivanje postavk v bilanci stanja (SRS 24.14 – 24.27)

Podjetje v pravilniku določi, katera pojasnila k bilanci stanja vključi zaradi pomembnosti oziroma poštene predstavitve (SRS 24.14). Pojasnila vsebujejo:

- informacije o podlagi za sestavitev bilance stanja in posebnih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih; podjetje mora

opredeliti, kateri so pomembni posli in drugi poslovni dogodki; merilo pomembnosti poslov oziroma dogodkov lahko opredeli glede na vrednosti sredstev oziroma obveznosti do virov sredstev na dan bilance stanja;

- informacije, ki jih zahtevajo SRS in ZGD ter niso predpisane v obrazcu bilance stanja;
- dodatne informacije, ki niso predpisane v obrazcu bilance stanja, so pa za pošteno predstavitev potrebne; merila pomembnosti poslov in drugih poslovnih dogodkov, potrebnih za pošteno predstavitev, lahko opredeli na enak način kot za pomembne posle in druge poslovne dogodke.

V zvezi z **računovodskimi usmeritvami** se v pojasnilih opisujejo (SRS 24.16):

- podlage za merjenje gospodarskih kategorij v bilanci stanja;
- računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje bilance stanja; podjetje zapiše svoje merilo, katere računovodske usmeritve je treba opisati za pravilno razumevanje bilance stanja – podjetje lahko izbere enako merilo kot pri opredeljevanju pomembnih poslov in drugih poslovnih dogodkov;
- vrsta in razlog spremembe računovodske usmeritve ali računovodske ocene ter njen znesek (če zneska ni mogoče izračunati, je treba to dejstvo razkriti); podjetje naj v svojem pravilniku opredeli, v katerih primerih gre za pomembne spremembe, o katerih bo poročalo;
- vrsta in znesek popravka bistvene napake; podjetje naj opredeli svoje merilo za bistveno napako.

V zvezi z razkrivanjem posameznih postavk v bilanci stanja standardi predpisujejo razkritja za vse pomembne zadeve in določa, da naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih. V pravilniku naj podjetje našteje vsa razkritja ali pa zapiše, da se neposredno upoštevajo določbe standardov ter dodatno opredeli pomembne zadeve oziroma naravo in stopnjo pomembnosti, kjer to pride v poštev. Navajam primer za neopredmetena dolgoročna sredstva, pri drugih postavkah lahko podjetje zahteve zapiše na enak način, vsi primeri pa so razvidni iz konkretnega pravilnika, ki se nahaja v prilogi diplomskega dela.

»Pri razkrivanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev podjetje upošteva SRS od 2.38 do 2.41 in naslednji opredelitvi:

- kot kategorije neopredmetenih dolgoročnih sredstev se upoštevajo tiste, ki jih podjetje vodi na trimestrnih kontih svojega kontnega načrta),
- pomembna zadeva oziroma pomembno neopredmeteno dolgoročno sredstvo je tista (tisto), katerega vrednost presega ... vrednosti vseh neopredmetenih dolgoročnih sredstev, če so ta sredstva vsaj ... vrednosti vseh sredstev na dan bilance stanja.«

Sredstva in obveznosti (dolgovi) se v bilanci stanja ne preračunajo v skladu z dogodki po datumu bilance stanja, ki na dan bilance stanja ne vplivajo na stanje sredstev in obveznosti (dolgov), se pa razkrijejo, če so tako pomembni, da bi se sicer zmanjšala zmožnost uporabnikov bilance stanja izdelati ustrezne ocene in sprejeti pravilne odločitve. Zahteva je zapisana v SRS 24.18. Podjetje naj za takšne dogodke opredeli v svojem pravilniku, kdaj o njih poroča. Pri tem je treba zagotoviti informacije o vrsti dogodka in oceno zneska ali izjavo, da taka ocena ni mogoča.

Podjetje razkriva tudi podatke po odsekih, če takšne odseke seveda ima. V slovenskih računovodskih standardih so **področni odseki** opredeljeni kot sestavni deli podjetja, ki izdelujejo različne proizvode (skupine sorodnih proizvodov) oziroma opravljajo različne storitve (skupine sorodnih storitev), ki se prodajajo predvsem kupcem zunaj podjetja. **Območni odsek** pa je prepoznaven sestavni del podjetja, ki se ukvarja s proizvodi oziroma storitvami v posebnem gospodarskem okolju; tveganja in donosi, ki se nanašajo nanj, se razlikujejo od tistih v drugih območnih odsekih. Podjetje na podlagi teh opredelitev določi svoje področne in območne odseke.

3.8.2.3 Razkrivanje postavk v izkazu poslovnega izida

Podjetje pri razkrivanju postavk v izkazu poslovnega izida upošteva SRS od 25.15 do 25.31, pri tem pa upošteva opredelitve, ki jih zapiše v pravilniku.

Pojasnila k izkazu poslovnega izida vsebujejo (SRS 25.15):

- informacije o podlagi za pripravo izkaza poslovnega izida in posebnih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih; podjetje mora opredeliti, kateri so pomembni posli in drugi poslovni dogodki; merilo pomembnosti poslov oziroma dogodkov lahko opredeli glede na vrednosti čistega poslovnega izida poslovnega leta;
- informacije, ki jih zahtevajo slovenski računovodski standardi in zakon o gospodarskih družbah ter niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida;
- dodatne informacije, ki niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida, so pa za pošteno predstavitev potrebne; merila pomembnosti poslov in drugih poslovnih dogodkov, potrebnih za pošteno predstavitev, lahko predeli na enak način kot za pomembne posle in druge poslovne dogodke.

V zvezi z **računovodskimi usmeritvami** se v pojasnilih opisujejo (SRS 25.17):

- podlage za merjenje gospodarskih kategorij v izkazu poslovnega izida;
- računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje izkaza poslovnega izida; podjetje zapiše svoje merilo, katere računovodske usmeritve je treba opisati za pravilno razumevanje izkaza poslovnega izida – podjetje lahko izbere enako merilo kot pri opredeljevanju pomembnih poslov in drugih poslovnih dogodkov;
- vrsta in razlog spremembe računovodske usmeritve ali računovodske ocene ter njen znesek (če zneska ni mogoče izračunati, je treba to dejstvo razkriti); podjetje naj v svojem pravilniku opredeli, v katerih primerih gre za pomembne spremembe, o katerih bo poročalo;
- vrsta in znesek popravka bistvene napake; podjetje naj opredeli svoje merilo za bistveno napako.

Spremembe tistih računovodskih usmeritev, ki se uporabljajo pri poročanju po odsekih in pomembno vplivajo na informacije o le-teh, se razkrijejo v skladu s SRS 25.29. Podjetje navede v pravilniku svojo opredelitev pomembnega vpliva.

Razkrivanje posameznih postavk izkaza poslovnega izida:

- Pri razkrivanju **stroškov amortizacije** podjetje upošteva SRS od 13.26 do 13.27. V pravilniku o računovodstvu opredeli tudi skupine amortizirljivih sredstev; na primer skupine amortizirljivih sredstev so določene kot skupine opredmetenih osnovnih sredstev in skupine (kategorije) neopredmetenih dolgoročnih sredstev, kot so opredeljene pri razkrivanju teh dveh postavk.

Po SRS 13.27 mora pri vsaki večji skupini amortizirljivih sredstev razkrivati a) podlage za vrednotenje, uporabljene pri določanju zneskov, s katerimi se izkazujejo amortizirljiva sredstva; b) uporabljene metode amortiziranja; c) upoštevane dobe koristnosti ali amortizacijske stopnje; č) letna amortizacija, razporejena na posamezna obračunska obdobja, ter d) kosmati znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in z njimi povezan popravek vrednosti. V pravilniku opredeli, kaj predstavlja večja skupina amortizirljivih sredstev, na primer »večja skupina amortizirljivih sredstev je tista, katere vrednost presega ... vrednosti vseh amortizirljivih opredmetenih osnovnih sredstev oziroma neopredmetenih dolgoročnih sredstev, če ta sredstva pomenijo vsaj ... vrednosti vseh sredstev na dan bilance stanja.«

- Pri razkrivanju stroškov materiala in storitev podjetje upošteva SRS 14.27. Podjetje v pravilniku opredeli *pomembne zadeve oziroma pomembne stroške materiala in storitev*, na primer kot tiste, katerih vrednosti presegajo ... vseh stroškov materiala oziroma vseh stroškov storitev.
- Pri razkrivanju stroškov dela in stroškov povračil zaposlenim podjetje upošteva SRS od 15.21 do 15.24. V pravilniku opredeli na primer zahtevana razkritja za te skupine oseb: člane uprave, člane nadzornega sveta in notranje lastnike. (V SRS 15 je sicer zapisana zahteva, da se informacije razkrivajo poimensko. A glede na določbo SRS 15.21, da so razkritja predpisana za pomembne zadeve ter da naravo in stopnjo pomembnosti podjetje opredeli v svojem aktu, lahko razkrivamo podatke za skupine oseb, kot zahteva tudi ZGD v 16. in 17. točki prvega odstavka 65. člena.)

3.8.2.4 Razkrivanje postavk v izkazu finančnega izida in izkazu gibanja kapitala

V zvezi z izkazom finančnega izida (SRS 26.21) je treba razkriti, po kateri različici je sestavljen ter od kod izhajajo podatki za postavke v njem (na primer: pri sestavljanju izkaza po neposredni metodi, različici I, se navede, katere evidence denarnih tokov so podlaga za njegovo sestavitev).

SRS 27 glede oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje zahteva, da se morajo podrobno pojasniti razlogi za vsako spremembo posamezne gospodarske kategorije ter povezavo premikov v kapital in iz kapitala s spremembami gospodarskih kategorij v bilanci stanja in v izkazu poslovnega izida. Zahteva tudi, da se spremembe rezerv, splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala in posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala obravnavajo po vrstah.

V okviru poglavja o razkrivanju je opredeljeno še, da se v izkazu gibanja kapitala predstavita delitev čistega dobička in poravnava čiste izgube, potem ko računovodske izkaze sprejme ustrežni organ.

3.8.3 Druga razkritja

V okviru drugih razkritij se razkrivajo imena članov uprave in drugih organov (SRS 15.22) ter skupni znesek vseh prejemkov, ki so jih za opravljanje funkcij oziroma nalog prejele v poslovnem letu skupine oseb po ZGD oziroma razkritje zaslužkov in deležev v dobičku, ki pripadajo članom uprave in drugim organom.

Pri zunanjem poročanju morajo priloge k letnim računovodskim izkazom izkazovati vsaj naslednje kazalnike (Vezjak, 2002b, str. 42):

- **stopnja lastniškosti financiranja:** kapital/obveznosti do virov sredstev;
- **stopnja dolgoročnosti financiranja:** vsota kapitala in dolgoročnih dolgov (skupaj z dolgoročnimi rezervacijami)/obveznosti do virov sredstev;
- **stopnja osnovnosti investiranja:** osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti)/sredstva;
- **stopnja dolgoročnosti investiranja:** vsota osnovnih sredstev (po neodpisani vrednosti), dolgoročnih finančnih naložb in dolgoročnih poslovnih terjatev/sredstva;
- **koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev:** kapital/osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti);
- **koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti (hitri koeficient):** likvidna sredstva/kratkoročne obveznosti;
- **koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient):** vsota likvidnih sredstev in kratkoročnih terjatev/kratkoročne obveznosti;
- **koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient):** kratkoročna sredstva/kratkoročne obveznosti;
- **koeficient gospodarnosti poslovanja:** poslovni prihodki/poslovni odhodki;
- **koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala:** čisti dobiček v poslovnem letu/povprečni kapital (brez čistega poslovnega izida proučevanega leta);
- **koeficient dividendnosti osnovnega kapitala:** vsota dividend za poslovno leto/povprečni osnovni kapital.

Standardi zahtevajo, da podjetja vključijo teh enajst kazalnikov, seveda pa se lahko podjetja odločijo tudi še za dodatne po lastni izbiri, vendar je pomembneje, da so vključeni najpomembnejši, predvsem pa, da so izračunane vrednosti primerno pojasnjene.

SRS 30.29 od podjetij, zavezanih reviziji, zahteva, da vključijo v prilogo k revidiranim računovodskim izkazom tudi kratko revizijsko poročilo (takšno, kot ga predpisuje zakon o revidiranju iz marca 2001). Pri javni objavi povzetka letnega poročila je obvezna navedba revizorja in vrste mnenj, če ni brez pridržka (Vezjak, 2002b, str. 43).

3.8.4 Dodatna razkritja v skupinskem letnem poročilu

ZGD zahteva od obvladujočega podjetja, da sestavi za skupino podjetij, v katerem so obvladujoče ter odvisna in pridružena podjetja, skupinsko letno poročilo. Skupinsko letno poročilo sestavljajo poslovno poročilo ter skupinski letni računovodski izkazi s prilogo k njim.

V prilogo k skupinskim izkazom se vključijo vsa doslej navedena razkritja (torej enaka kot v prilogi samostojnega podjetja), poleg njih pa še tale (Vežjak, 2002b, str. 43):

- pobotanje dolgoročnih finančnih naložb in terjatev ter nastanek uskupinjevalnih razlik;
- pobotanje posameznih sestavin kapitala s sestavinami sredstev drugih podjetij v skupini in nastanek uskupinjevalnega popravka kapitala;
- pobotanje dolgoročnih in kratkoročnih dolgov ter nastanek uskupinjevalnih razlik
- nastanek morebitnih uskupinjevalnih razlik pri dolgoročnih rezervacijah in kratkoročnih časovnih razmejitvah.

3.9 KONČNE DOLOČBE

V končnih določbah pravilnika podjetje zapiše, kdo oziroma kateri organ podjetja sprejme pravilnik o računovodstvu ter kdaj prične veljati. Če podjetje sprejema splošni akt šele sedaj, je potrebno še posebej skrbno oblikovati končno določbo, po kateri veljajo sprejete strokovne rešitve že od začetka leta 2002 (Koželj, 2002, str. 8).

Zapiše tudi, da s tem dnevom preneha veljati prejšnji pravilnik o računovodstvu oziroma drugi notranji predpis. Priporočljivo je tudi zapisati, kdo izdaja podrobnejša navodila za izvajanje pravilnika o računovodstvu ter kako se sprejemajo spremembe in dopolnitve tega pravilnika.

SKLEP

Računovodstvo mora biti kot temeljna informacijska dejavnost v podjetju izredno skrbno organizirano, saj je od njegove organiziranosti odvisna kakovost, pravočasnost in točnost informacij, ki so podlaga za odločitve posloводства.

V Sloveniji vodenje računovodstva ni več strogo formalno vnaprej določeno z zakoni in zakonskimi predpisi, ampak je v pretežnem delu prepuščeno strokovnosti računovodij. Podjetje mora upoštevati zakon o gospodarskih družbah ter slovenske računovodske standarde, ki so le okvir, ki omogoča na nekaterih področjih za posamezne probleme po več rešitev, o njihovi izbiri pa odloča podjetje samo. Novi standardi podjetjem nalagajo, da svoje izbire zapišejo v notranjem predpisu oziroma aktu podjetja, ki ga lahko poimenujemo pravilnik o računovodstvu.

Ne glede na to, ali ima podjetje organizirano lastno računovodstvo ali ga na podlagi pismene pogodbe delno ali v celoti zaupa drugim pravnim ali fizičnim osebam, potrebuje pravilnik o računovodstvu ali drug ustrezen splošni akt.

Namen in s tem tudi vsebina pravilnika, ki naj bi podrobneje urejal delovanje pravne osebe in konkretiziral zakonska določila, je določitev postopkov in pravil, po katerih se ravna pravna oseba. Vsako podjetje se odloči za tista, ki najbolj ustrezajo njegovi dejavnosti. Pomembno je, da so bistvene določbe zapisane ter da jih vsi, ki se jih tičejo, poznajo in upoštevajo. Zlasti je pomembno, da si podjetje določi neko optimalno organiziranost računovodstva, obdela osnovne

določbe o računovodskih opravilih in nalogah ter sprejme kar najboljše računovodske usmeritve za tista računovodska opravila in ravnanja, za katere zakon o gospodarskih družbah, posebno pa še slovenski računovodski standardi, dopuščajo oziroma nudijo več možnih rešitev. V pravilnik o računovodstvu je prav tako dobro postaviti zahteve po izobrazbi, strokovni usposobljenosti ter druge pogoje za delovno mesto vodje računovodja, vodji služb ali drugih enot v računovodstvu.

S pravilnikom o računovodstvu si pomagamo tudi pri notranjem revidiranju poslovanja podjetja. Revizor najprej pregleda pravilnost zavzetih stališč, ki so zapisana v pravilniku, potem pa preverja dejansko izvajanje v praksi.

Za pripravo pravilnika o računovodstvu je potrebno poznavanje različnih zakonov in predpisov s področij statusnega prava, računovodstva in obračunskega sistema, knjigovodstva, finančnega poslovanja, javnih financ, predpisov o dajatvah, plačilnega prometa, nadziranja in revidiranja, predpisov s področja dejavnosti podjetja in notranjih aktov podjetja, zato je pomembno, da pravilnik sestavi oseba, ki kar najširše pozna računovodstvo.

Vsebina in obseg notranjega predpisa na področju računovodstva oziroma pravilnik o računovodstvu nista predpisana. V standardih najdemo le zahteve, kaj mora podjetje v svojem aktu opredeliti, kako opredeli in v kakšni obliki, se podjetje odloči samo. Osnovna dilema pri sestavi pravilnika o računovodstvu je, ali pripraviti pravilnik predvsem o zunanjem računovodstvu in poseben pravilnik o notranjem računovodstvu ali pa sprejeti enotni pravilnik za oba vidika računovodstva. Če se podjetje odloči za pravilnik o računovodstvu, ki zajema celotno računovodstvo, bo zelo obširen in izgubil bo na preglednosti. Dobra stran odločitve pa je, da so na enem mestu napisana vsa pravila, ki veljajo v računovodstvu konkretnega podjetja.

Še tako dobro sestavljen pravilnik, organizacija in najsodobnejše metode ter sredstva za delo v računovodstvu pa ne morejo nadomestiti dobrih delavcev. Podjetja bi morala dati večji poudarek na izobraževanju svojih zaposlenih o računovodstvu, saj se je možno le s pravilnim razumevanjem računovodskih podatkov izogniti marsikateremu nesporazumu. Prvi korak je oblikovati pravilnik o računovodstvu ter zagotoviti, da se zaposleni z njim seznanijo in ga v praksi uporabljajo. Skrbeti moramo tudi za nenehno dopolnjevanje pravilnika ter spremljanje v pravilniku zapisanih usmeritev. Pravilnik je potrebno skladno s spremembami predpisov dopolnjevati in popravljati, če se spremenijo razmere, ki so vplivale na določila, navedena v njem.

LITERATURA

1. Bebbington Jan, Gray Rob, Laughlin Richard: Financial Accounting: Practice and Principles. Third Edition. Singapore : Seng Lee Press, 2001. 452 str.
2. Eskew K. Robert, Jensen L. Daniel: Financial Accounting. New York : The McGraw-Hill Companies, Inc., 1996. 896 str.
3. Epstein B.J., Mirza A.: IAS 98, Interpretation and Application of International Accounting Standards 1998, New York : Wiley, 1998.
4. Flesher L. Dale, Kreiser A. Lawrence, Flesher K. Tonya: Introduction to Financial Accounting, Boston : Kent publishing company, 1987. 688 str.
5. Heitger E. Lester, Matulich Serge.: Managerial Accounting. Singapore : McGraw-Hill Book Company, 1986. 956 str.
6. Hieng Romana et al.: Bilanca stanja. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 2003, 1-2, str. 29–58 .
7. Kavčič Slavka: Prenova bilance stanja in izkaza uspeha ter uvedba izkaza gibanja kapitala po MRS 1,14,33 in 34. Zbornik referatov 31. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Koordinacijski odbor zveze ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999.
8. Kavčič Slavka: Zbornik referatov 3. Letne konference preizkušenih računovodij, Otočec : Slovenski institut za revizijo, 2000, str. 117–131.
9. Kavčič Slavka: Poslovodno računovodstvo danes: Šola za računovodje. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 43 str.
10. Kavčič Slavka, Mörec Barbara, Turk Ivan.: Osnove poslovnega računovodstva. 1. Natis. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 462 str.
11. Koželj Stanko: Bliža se zaključni račun 2002. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 2002, 12. str. 7–12 .
12. Koželj Stanko: Šola poglobljenega knjigovodstva: Knjigovodstvo proizvodnje in storitev. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 2002a. 27 str.
13. Lipnik Janez: Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 2003, 1-2, str. 156–171.

14. Mance Saša: Organizacija računovodstva v skupini Avtotehna. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 46 str.
15. Mihelčič Miran: Poslovne funkcije. 3.popravljena in dopolnjena izdaja. Ljubljana : Fakulteta za računalništvo in informatiko, KOPIJA Mavrič, 2002. 370 str.
16. Mörec Barbara: Organizacija računovodstva. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 44 str.
17. Odar Marjan: Problemi, povezani z vrednotenjem sredstev po SRS. Revizor, Ljubljana, XIII (2002), 2, str. 49–71.
18. Odar Marjan: Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij za leto 2002. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 2003, 1–2 , str. 12–41.
19. Porter A. Gary, Norton L. Curtis: Financial Accounting: The Impact in Decision Makers. Third Edition. Orlando : Harcourt College Publisher, 2001. 715 str.
20. Kodeks računovodskih načel ter kodeks poklicne etike računovodje. Priloga k reviji za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 1995, 12, str. 48.
21. Simeunović Aleksander: Pravilnik o računovodstvu. Ljubljana : Globus Trade consulting, b.l. 66 str.
22. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001.
23. Steblovnik Zdenka: Organizacija proizvodnje 3. 1. ponatis. Ljubljana : Zveza lesarjev Slovenije, Lesarska založba, 2001. 170 str.
24. Štrekelj Vlado: Šola poglobljenega knjigovodstva: Materialno knjigovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 2002. 28 str.
25. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. 1.izdaja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo ter Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Kočevski tisk, 1999. 841 str.
26. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva. 1. Ponatis. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 1082 str.
27. Vežjak Blanka: Pravilnik o računovodstvu za gospodarske družbe v skladu s SRS 2002. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 2002, 7. str. 7–38 .
28. Vežjak Blanka: Seminar o spremembah pravilnika o računovodstvu v skladu z novimi

standardi. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002a. 28 str.

29. Vezjak Blanka: Preverjalni seznam razkritij v letnih poročilih. Revizor, Ljubljana, 2002b, 12, str. 1–44.
30. Vezjak Blanka: Šola poglobljenega knjigovodstva: Računovodske usmeritve. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 2002c. 15 str.
31. Vezjak Blanka: Razkritja k bilanci stanja: Bilanca stanja. Revija za računovodstvo in finance IKS, Ljubljana, 2003, 1-2, str. 85–99.
32. Zadavec Rajko: Zaključni račun po novem. Ljubljana : Založniška hiša Primath, 2003. 408 str.
33. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD) s komentarjem. 1.knjiga (1-305 člen). Druga, dopolnjena izdaja. Ljubljana : GV založba, 2002. 1069 str.
34. Weygandt J. Jerry, Kieso E. Donald: Financial Accounting. New York : John Wiley & Sons, Inc., 1995. 681 str.

VIRI

1. Interna gradiva podjetja XY, d.o.o..

PRILOGE

PRAVILNIK O RAČUNOVODSTVU

družbe

XY, d.o.o.

KAZALO

I. SPLOŠNE DOLOČBE	5
II. ORGANIZIRANOST IN DELOVANJE RAČUNOVODSTVA	7
RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE	9
RAČUNOVODSKO OBRAČUNAVANJE	10
RAČUNOVODSKO NADZIRANJE IN SISTEM NOTRANJIH KONTROL	11
RAČUNOVODSKO PROUČEVANJE (ANALIZIRANJE).....	13
RAČUNOVODSKO INFORMIRANJE.....	14
III. KNJIGOVODSKE LISTINE IN POSLOVNE KNJIGE.....	15
KNJIGOVODSKE LISTINE.....	15
<i>Opredelevanje knjigovodskih listin.....</i>	<i>15</i>
<i>Nastajanje knjigovodskih listin</i>	<i>16</i>
<i>Kontroliranje knjigovodskih listin.....</i>	<i>17</i>
<i>Gibanje knjigovodskih listin.....</i>	<i>18</i>
<i>Sestavljanje nalogov za knjiženje.....</i>	<i>19</i>
POSLOVNE KNJIGE.....	19
<i>Opredelevanje poslovnih knjig.....</i>	<i>19</i>
<i>Vpisovanje v poslovne knjige</i>	<i>20</i>
<i>Urejanje kontov v poslovnih knjigah.....</i>	<i>22</i>
IV. POPIS SREDSTEV IN OBVEZNOSTI DO NJIHOVIH VIROV.....	22
V. RAČUNOVODSKI IZKAZI S POJASNILI IN POSLOVNA POROČILA TER USKUPINJENI RAČUNOVODSKI IZKAZI	23
USKUPINJEVANJE RAČUNOVODSKIH PODATKOV V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH	25
VI. RAZKRITJA (POJASNILA) IN IZKAZOVANJE TER VREDNOTENJE POSTAVK V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH.....	26
POJASNILA V SKLADU Z ZAHTEVAMI ZAKONA O GOSPODARSKIH DRUŽBAH.....	26
RAZKRIVANJE INFORMACIJ V SKLADU S SLOVENSKIMI RAČUNOVODSKIMI STANDARDI.....	28
<i>Izkazovanje in vrednotenje.....</i>	<i>28</i>
RAZKRIVANJE, IZKAZOVANJE IN VREDNOTENJE POSTAVK V BILANCI STANJA.....	28
<i>Opredmetena osnovna sredstva</i>	<i>30</i>
<i>Neopredmetena dolgoročna sredstva.....</i>	<i>34</i>
<i>Dolgoročne finančne naložbe</i>	<i>35</i>
<i>Zaloge</i>	<i>37</i>
<i>Terjatve</i>	<i>39</i>
<i>Kratkoročne finančne naložbe</i>	<i>40</i>
<i>Denarna sredstva</i>	<i>41</i>
<i>Kapital</i>	<i>41</i>
<i>Dolgoročni dolgovi</i>	<i>42</i>
<i>Dolgoročne rezervacije.....</i>	<i>44</i>
<i>Kratkoročni dolgovi</i>	<i>45</i>
<i>Kratkoročne časovne razmejitev</i>	<i>46</i>
RAZKRIVANJE, IZKAZOVANJE IN VREDNOTENJE POSTAVK V IZKAZU POSLOVNEGA IZIDA	48

<i>ODHODKI</i>	49
<i>PRIHODKI</i>	50
RAZKRIVANJE POSTAVK V IZKAZU FINANČNEGA IZIDA	50
VII. HRANJENJE KNJIGOVODSKIH LISTIN, POSLOVNIH KNJIG IN LETNIH POROČIL	51
HRAMBA KNJIGOVODSKIH LISTIN	51
HRAMBA POSLOVNIH KNJIG	52
HRAMBA LETNIH POROČIL	52
VIII. KONČNE DOLOČBE	52

Na podlagi zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 32/98-1451, 37/98-1719, 84/98, 6/99, 54/99-2543, 36/00-1687 in 45/01, popr. 59/01) ter v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi 2002 je direktor družbe XY, d.o.o., sprejel

PRAVILNIK O RAČUNOVODSTVU.

I. SPLOŠNE DOLOČBE

1. člen

Računovodstvo zagotavlja podatke oziroma informacije o poslovni in finančni uspešnosti družbe ter o njenem premoženjskem in finančnem stanju za notranje in zunanje uporabnike informacij.

2. člen

Ta pravilnik ureja organiziranost in delovanje računovodstva za XY, d.o.o. (v nadaljevanju družba).

3. člen

Družba XY, d. o. o., sestavlja skupinske računovodske izkaze za skupino družb, v kateri so:

- a) obvladujoča družba XY, d.o.o.,
- b) odvisna družba XP, d.o.o., Ljubljana 100-odstotno v lasti obvladujoče družbe.

4. člen

Družba upošteva pri pripravi računovodskih izkazov *temeljne računovodske predpostavke*:

- nastanek poslovnega dogodka,
- časovno neomejenost delovanja,
- resnična in poštena predstavitev v razmerah spreminjanja vrednosti evra in posamičnih cen ne pa hiperinflacije.

Prav tako družba pri pripravi računovodskih izkazov upošteva naslednje *kakovostne značilnosti*: razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost.

Družba upošteva za vrednotenje postavk *splošna pravila vrednotenja* v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD):

1. predpostavlja se nadaljevanje družbe kot delujočega podjetja;
2. uporaba metod vrednotenja se brez utemeljenih razlogov ne sme spreminjati iz poslovnega leta v poslovno leto (stalnost vrednotenja);

3. treba je upoštevati načelo previdnosti, in sicer zlasti tako:
 - da se izkažejo samo dobički, ki so do bilančnega presečnega dne že uresničeni;
 - da se upoštevajo vsa predvidljiva tveganja in izgube, nastale v poslovnem letu ali v katerem od prejšnjih poslovnih let, tudi če ta tveganja oziroma izgube postanejo znane šele v obdobju po bilančnem presečnem dnevu do dneva izdelave letnih računovodskih izkazov;
 - amortizacijo in druge odpise je treba upoštevati ne glede na to, ali se poslovno leto konča z dobičkom ali izgubo;
4. odhodke in prihodke je treba upoštevati ne glede na to, kdaj so bili plačani oziroma prejeti;
5. sestavine sredstev in obveznosti do virov sredstev je treba vrednotiti posamično;
6. začetna bilanca stanja poslovnega leta se mora ujemati s končno bilanco stanja prejšnjega poslovnega leta.

Od naštetih splošnih pravil je dovoljeno odstopiti samo v izjemnih primerih, določenih v slovenskih računovodskih standardih (odslej tudi SRS). V takem primeru bo družba v prilogi k izkazom pojasnila razloge za takšen odstop in opisala, kakšne učinke ima to za prikaz premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida (63. člen ZGD).

5. člen

Računovodstvo je sestavni del informacijskega sistema družbe. Sestoji iz

- računovodskega predračunavanja,
- računovodskega evidentiranja in obračunavanja (knjigovodstva),
- računovodskega nadziranja,
- računovodskega analiziranja in
- računovodskega informiranja.

6. člen

Računovodstvo pripravlja podatke oziroma informacije za notranje in zunanje uporabnike.

Notranji uporabniki računovodskih informacij so v skladu s standardi:

- izvajalci posameznih nalog, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja,
- poslovodstvo družbe,
- upravljalni in nadzorni organi v družbi,
- zaposleni v družbi.

Zunanji uporabniki računovodskih informacij so v skladu s standardi:

- lastniki družbe, ki niso člani njegovih upravljalnih in/ali nadzornih organov (tudi možni vlagatelji kapitala),
- posojilodajalci (zlasti dajalci dolgoročnih, pa tudi kratkoročnih posojil),
- dobavitelji (zlasti dajalci dolgoročnih blagovnih, pa tudi kratkoročnih kreditov),
- kupci (zlasti glavni stalni kupci),

- država in
- javnost (tudi tekmeči).

7. člen

Ta pravilnik ureja tisti del računovodstva, katerega končna stopnja je dajanje računovodskih podatkov in informacij zunanjim in v določeni meri tudi notranjim uporabnikom.

8. člen

V posameznih poglavjih tega pravilnika se obravnavajo:

- organiziranost in delovanje računovodstva,
- knjigovodske listine in poslovne knjige,
- popis sredstev in obveznosti do virov sredstev,
- računovodski izkazi s pojasnili in poslovna poročila ter uskupinjeni računovodski izkazi,
- razkritja (pojasnila) in izkazovanje ter vrednotenje postavk v računovodskih izkazih ter
- hranjenje knjigovodskih listin, poslovnih knjig in letnih poročil.

9. člen

Vprašanja, ki jih ne ureja ta pravilnik, se rešujejo v skladu s SRS in veljavnimi zakonskimi predpisi. V kolikor še vedno ne najdemo odgovora na vprašanje, pa lahko za mnenje vprašamo svojo revizijsko hišo ali druge strokovne službe, ki se ukvarjajo z omenjeno problematiko.

II. ORGANIZIRANOST IN DELOVANJE RAČUNOVODSTVA

10. člen

Računovodstvo je organizirano kot služba v okviru finančno-računovodskega sektorja in sestoji iz:

- računovodstva glavne knjige (finančnega računovodstva),
- računovodstva terjatev in obveznosti,
- računovodstva stroškov in učinkov,
- računovodstva materiala in storitev,
- računovodstva osnovnih sredstev,
- računovodstva plač.

Organizacijska shema družbe je priložena (PRILOGA ŠT.1).

11. člen

Stroški družbe se načrtujejo in spremljajo po stroškovnih mestih. Seznam stroškovnih mest je v prilogi k pravilniku (PRILOGA ŠT.2).

12. člen

Dela in naloge ter odgovornosti posameznih zaposlenih v računovodstvu so opredeljeni z organizacijskimi predpisi družbe – ISO standardom. Prav tako so z organizacijskimi predpisi opredeljene pristojnosti in odgovornosti drugih zaposlenih v družbi, ki sodelujejo z računovodstvom.

Vodja računovodstva mora imeti visokošolsko izobrazbo in najmanj 3 leta strokovne usposobljenosti oz. srednješolsko izobrazbo in 10 let strokovne usposobljenosti. Pri opravljanju obveznosti in odgovornosti mora biti strokoven, natančen, zanesljiv in vsestransko prizadeven. Pri tem je dolžan upoštevati spoštovanje načel osebne in strokovne etike iz kodeksa poklicne etike računovodje. Dobro mora poznati gospodarsko teorijo in prakso, ekonomiko gospodarskih družb in računovodstvo, ter ločevati bistveno od nebistvenega. Z nenehnim izpopolnjevanjem teoretičnega znanja in veščin je dolžan pri svojem delu ohranjati ustrezno raven strokovnosti.

Dolžnosti in odgovornosti vodje računovodstva so:

- poznavanje in spoštovanje kodeksa računovodskih načel, slovenskih in mednarodnih računovodskih standardov ter vseh drugih računovodskih, davčnih in finančnih zakonov, uredb in predpisov;
- sestavljanje načrtov dela in navodil za delo sodelavcev, skrb za natančno razmejevanje pristojnosti in odgovornosti vsakega sodelavca pri obravnavanju računovodskih podatkov ter pri pripravljanju in sprejemanju računovodskih informacij;
- sodelovanje s poslovodstvom družbe;
- sodelovanje z drugimi strokovnimi institucijami računovodske, finančne in računalniške stroke;
- da vsebinsko poenoti notranja in zunanja računovodska poročila;
- skrb za strokovno izpopolnjevanje sebe in svojih sodelavcev;
- sodelovanje s sodelavci, ki skrbijo za računalniško obravnavanje računovodskih podatkov in skrb za stalno uvajanje sodobnejših računovodskih metod in sredstev v računovodstvo družbe;
- skrb za stalno izpopolnjevanje organiziranosti računovodstva, pri čemer se mora prizadevati, da bi bila v organizaciji natančno določena odgovornost vseh udeležencev pri oblikovanju, gibanju in obdelovanju računovodskih listin, ter da deluje računovodski nadzor;
- skrb za morebitne popravke, spremembe in dopolnitve pravilnika o računovodstvu družbe;
- svetovanje.

Za pravilno in ažurno vodenje poslovnih knjig v skladu s tem pravilnikom so odgovorni tudi vsi ostali delavci zaposleni v računovodstvu.

Ne glede na organizacijsko mesto računalniškega središča se vsa računovodska opravila izvajajo po neposrednih navodilih in pod nadzorom vodje računovodstva.

Računovodsko predračunavanje

13. člen

Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih in stroških. Po potrebi so dopolnjeni s podatki, izraženimi v naravnih merskih enotah.

Predložene računovodske predračune je potrebno razlikovati od sprejetih računovodskih predračunov. Prvi so podlaga za odločanje znotraj načrtovanja in pripravljanja izvajanja kot odločitvenih funkcij in lahko ponujajo več možnosti, med katerimi se je treba odločiti, drugi pa kažejo sprejeto odločitev in so sodilo pri primerjavi z dosežki.

14. člen

Poslovni načrti družbe se sestavljajo predvsem za potrebe notranjih uporabnikov, to so direktor družbe, skupščina družbe in zaposleni v družbi. Na izrecno zahtevo predpisov ali določenega zunanjega uporabnika pa se računovodski predračuni lahko sestavijo tudi za zunanje uporabnike. V takšnih primerih je potrebno njihovo vsebino, rok dokončanja in obliko prilagoditi ustreznim zahtevam.

15. člen

Finančni načrt poslovanja za družbo kot celoto sestavljajo naslednji predračunski izkazi:

- predračunski izkaz stanja;
- predračunski izkaz poslovnega izida;
- predračunski izkaz finančnega izida;
- predračunski izkaz gibanja kapitala.

Za izdelavo predračunskih računovodskih izkazov je zadolžen vodja finančno – računovodskega sektorja, ki jih mora najkasneje do pričetka obravnavanega obdobja dostaviti direktorju družbe.

Predračunski izkazi in drugi predračuni morajo biti sestavljeni po enaki metodologiji in prikazani praviloma v enaki obliki kot obračunski izkazi in drugi obračuni.

Računovodski predračuni se hranijo: vsi predračunski izkazi 5 let, ostali predračuni pa 3 leta.

Računovodsko obračunavanje

16. člen

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

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

Končni izdelki računovodskega obračunavanja so računovodski obračuni v pisni obliki. Nanašajo se na poslovne pojave ali njihove skupine ter na dele družbe oz. celotno družbo. Računovodski obračuni so izhodišče za poslovno odločanje pri nadziranju in v zvezi z načrtovanjem, saj kažejo, kaj se je zgodilo v preteklosti in nakazujejo, kaj bo potrebno upoštevati v prihodnosti.

Vsi računovodski obračuni morajo biti sestavljeni s potrebno skrbnostjo in ob upoštevanju sodobnih metod na podlagi knjžb poslovnih dogodkov iz knjigovodskih listin oziroma poslovnih knjig.

17. člen

Računovodski obračuni za zunanje potrebe so tisti, ki sestavljajo letne računovodske izkaze (izkaz stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida, izkaz gibanja kapitala in pojasnila postavk v računovodskih izkazih). Druge računovodske obračune za zunanje potrebe lahko podrobneje določajo predpisi, ki jih uvajajo oz. zahtevajo.

Računovodski obračuni za celotno družbo in za dele družbe se sestavljajo za poslovno leto, medletno obdobje ali za posebne potrebe. Podrobnejši roki za sestavitev in predložitev izkazov, poslovnih poročil in letnega poročila morajo biti v skladu v veljavnimi predpisi.

Oblika, vsebina in metodika obračunov za posebne potrebe se dogovori sproti za vsak posamezen primer.

Za sestavitev računovodskih obračunov za zunanje potrebe je odgovorna oseba vodja finančno - računovodskega sektorja in jih mora dostaviti direktorju družbe najmanj 14 dni pred zakonsko določenem roku ter pooblaščenim institucijam v zakonsko določenem roku. Za sestavitev posameznih vrst računovodskih obračunov za notranje potrebe pa so zadolžene osebe, ki jih določi vodja finančno - računovodskega sektorja.

Računovodsko nadziranje in sistem notranjih kontrol

18. člen

Računovodsko nadziranje je ugotavljanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti v vseh delih računovodstva.

Cilj računovodskega nadziranja je povečanje zanesljivosti računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje poslovanja in dosežke pri delovanju, hkrati pa je tudi podlaga za izboljšave.

Računovodsko nadziranje se kot del celotnega notranjega nadziranja obravnavanja podatkov kot informacijske funkcije družbe nanaša na računovodske podatke. Obsega tudi preverjanje usklajenosti poslovanja s predpisi in računovodskimi standardi, s čimer oblikuje informacijsko podlago za delovanje pristojnih organov.

Računovodsko nadziranje se izvaja kot računovodsko kontroliranje podatkov in kot zunanje revidiranje računovodenja.

19. člen

Sistem notranjih kontrol je v družbi opredeljen kot sestav računovodskih in drugih kontrol, vključno z organizacijskim ustrojem, metodami in postopki, ki jih vzpostavi vodstvo v sklopu svojih združenih ciljev z namenom, da si z njimi pomaga pri gospodarnem, učinkovitem in uspešnem izvajanju dejavnosti.

Vzpostavljen sistem notranjih kontrol daje ustrezna zagotovila za doseganje naslednjih ciljev:

- poslovanje v skladu z zakoni, predpisi, sprejetimi notranjimi akti družbe in drugimi navodili posloводства;
- urejenega, gospodarnega, učinkovitega in uspešnega poslovanja ter zagotavljanja kakovostnih storitev v skladu z nalogami neposrednega uporabnika;
- varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, zlorab, slabega upravljanja, napak, poneverb ter drugih nepravilnosti;
- razvijanje in ohranjanje zanesljivih računovodskih in drugih podatkov ter pravilno prikazovanje teh podatkov v računovodskih poročilih in
- uporaba enotne metodologije dela, vključno z enotno predpisanimi obrazci in dokumenti.

20. člen

Družba mora vzpostaviti in ohranjati zadostno število ustreznih kontrol računovodskih in knjigovodskih postopkov evidentiranja bilančnih in zunajbilančnih postavk ter s tem zagotoviti:

- spoštovanje sprejetih računovodskih politik,
- popolnost računovodskih informacij,
- točnost poročenih zneskov,

- pravočasnost poročanja poslovnih dogodkov in poslovnih dejavnosti,
- veljavnost poročanih poslovnih dogodkov in
- primerno hranjenje dokumentacije.

21. člen

Izvajanje sprejetih notranjih kontrol ter njihov nadzor leži v rokah posloводства in vseh zaposlencev družbe.

22. člen

Računovodsko kontroliranje obsega nadziranje pridobivanja podatkov, ki se vključujejo v knjigovodenje ali računovodsko predračunavanje, njihovega obdelovanja in proučevanja, pa tudi sestavljanja računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih.

Kontrolne naloge v smislu računovodskega kontroliranja predstavljajo sprotno presojanje pravilnosti računovodskih podatkov in odpravljanje nepravilnosti. Izvajajo ga zaposleni v računovodstvu, ki prejemajo knjigovodske listine, vodijo poslovne knjige, analitične evidence in temeljne knjige, pripravljajo računovodske predračune in obračune, opravljajo računovodsko analiziranje in posredujejo računovodske informacije.

23. člen

Za organizacijo, izvajanje kontrole računovodskih podatkov ter za takojšnje odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti je odgovoren vodja računovodstva.

24. člen

V poslovne knjige se ne smejo vnašati nobeni podatki iz knjigovodskih listin, dokler se ne opravi kontrola, enako se tudi računovodski obračuni ne smejo sestavljati na podlagi podatkov in poslovnih knjig dokler niso prekontrolirani.

Računovodsko kontroliranje knjigovodskih listin in poslovnih knjig je organizirano tako, da se ugotavlja morebitno neupoštevanje notranjih predpisov, zunanjih predpisov, računovodskih standardov, poneverb ter jih tako preprečuje.

Računovodsko kontroliranje podatkov v družbi je tudi preverjanje ali so vsi poslovni dogodki nesporni, ali so odobreni s strani pooblaščenih osebe, ali so vsi poslovni dogodki knjiženi, pravočasno knjiženi, v pravih zneskih in pravilno kontrolirani.

Pri računovodskih podatkih, ki se obravnavajo računalniško, je pomemben del kontrole vgrajen v programe, ki se uporabljajo.

K računovodskemu kontroliranju spada tudi preverjanje mesečnih uskladitev prometov in stanj med pomožnimi knjigami, analitičnimi evidencami in glavno knjigo ter kontrola izvajanja

letnega popisa (inventur) stanja sredstev, terjatev in obveznosti in uskladitev stanj po knjigah z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom.

Računovodska kontrola spremlja tudi odgovornost zadolženih za sredstva, varovanje sredstev pred krajo, izgubami, neučinkovito uporabo, odgovornost za obveznosti, stroške in prihodke.

Notranje računovodsko kontroliranje je učinkovito, če temelji na načelih: resničnosti, razdelitve nalog, kontroliranja izvajanja poslov, sprotnosti razvidov, usklajenosti stanja po poslovnih knjigah in dejanskega stanja, ločenosti knjigovodenja od izvajanja poslov, strokovnosti, neodvisnosti in gospodarnosti.

Računovodsko proučevanje (analiziranje)

25. člen

Računovodsko analiziranje je presojanje in pojasnjevanje stanja in uspešnosti poslovanja, ki temelji na primerjavi podatkov v računovodskih obračunih in predračunih. Ugotovljene odmičke je potrebno analizirati, poiskati rešitve in oblikovati predloge ukrepov za izboljšanje poslovnih procesov in stanj.

Analiza odmikov v povezavi z letnimi predračuni in obračuni se dostavlja direktorju družbe najpozneje v roku za dostavljanje letnih in medletnih računovodskih poročil, za kar je odgovoren vodja računovodstva.

Za uspešno izvajanje računovodskega analiziranja, morata knjigovodsko evidentiranje in računovodsko predračunavanje že od svojega začetka upoštevati potrebe računovodskega analiziranja.

Računovodske analize služijo potrebam načrtovanja, nadziranja, pa tudi poslovodstvu družbe pri presojanju in ukrepih.

26. člen

Pri metodi razčlenjevanja odmikov uresničenih velikosti od načrtovanih se v družbi uporabljajo naslednji izhodiščni podatki:

- **PRI STROŠKIH** - za vsako vrsto posebej:
 - a. uresničeni in načrtovani stroški po izvornih vrstah;
 - b. uresničeni in načrtovani stroški po stroškovnih mestih (stalni, spremenljivi).

- **PRI ODHODKIH** - za vsako dejavnost (organizacijski del) posebej:
 - a. uresničeni in načrtovani obseg dejavnosti;
 - b. uresničena in načrtovana nabavna vrednost blaga in storitev;

c. uresničena in načrtovana vrednost začetnih in končnih zalog blaga.

- PRI PRIHODKIH - za vsako dejavnost (organizacijski del) posebej:
 - a. uresničena in načrtovana prodajna vrednost zalog materiala, trgovskega blaga in storitev zaradi spremembe obsega dejavnosti in spremembe prodajnih cen.

Družba je dolžna za potrebe zunanjega poročanja v prilogi k računovodskim izkazom izkazati vsaj naslednje kazalnike:

- stopnja lastniškosti financiranja,
- stopnja dolgoročnosti financiranja,
- stopnja osnovnosti investiranja,
- stopnja dolgoročnosti investiranja,
- koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev,
- koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti,
- koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti,
- koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti,
- koeficient gospodarnosti poslovanja,
- koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala,
- koeficient dividendnosti osnovnega kapitala.

27. člen

Računovodski kazalniki se izračunavajo kot predračunski in kot obračunski kazalniki, zato jih je mogoče primerjati.

Računovodsko informiranje

28. člen

Računovodsko informiranje je predstavljanje računovodskih podatkov in računovodskih informacij notranjim ali zunanjim uporabnikom. Računovodsko informiranje se izvaja z računovodskimi poročili, ki vsebujejo računovodske podatke in računovodske informacije.

Računovodske informacije morajo biti razumljive, bistvene, zanesljive in primerljive. Prav tako morajo biti tudi popolne in dovolj upoštevati potrebo po previdnosti ter pravočasnosti njihovega oblikovanja in predlaganja za odločanje. Računovodske informacije se izražajo s števili in njihovimi pojasnili.

Najbolj zbirne računovodske informacije so računovodski izkazi, ki jih kot celoto sestavljajo: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala, izkaz finančnega izida in razlagalna računovodska pojasnila.

Obliko drugih računovodskih poročil za zunanje potrebe določajo predpisi, obliko in vrsto računovodskih izkazov in drugih računovodskih poročil za notranje potrebe določa vodja finančno računovodske službe.

Pri oblikovanju računovodskih poročil je potrebno upoštevati poleg zakonskih predpisov in računovodskih standardov tudi predpostavke o nastanku poslovnih dogodkov, neomejenosti delovanja, resnični in pošteni predstavitvi v razmerah spremembe evra in sprememb posameznih cen. Opis pomembnih uporabljenih računovodskih usmeritev mora biti sestavni del tako objavljenih računovodskih izkazov kot tudi drugih računovodskih poročil.

Družba mora sestaviti in predložiti izkaze, poslovno poročilo in letno poročilo v zakonsko določenem roku, podrobnejši roki za sestavitev in predložitve izkazov, poslovnih poročil in letnega poročila pa določi vodja finančno računovodskega sektorja.

Za pravočasno izdelavo in pravilnost izkazov in poslovnih poročil odgovarja uprava družbe, ki jih je dolžno predložiti skupščini družbe skupaj z revizijskim poročilom v zakonskem roku.

III. KNJIGOVODSKE LISTINE IN POSLOVNE KNJIGE

Knjigovodske listine

Opredelevanje knjigovodskih listin

29. člen

Knjigovodske listine so v posebni obliki sestavljeni zapisi o poslovnih dogodkih. Knjigovodska listina se sestavi za vsak poslovni dogodek, ki se v zvezi s poslovanjem družbe pokaže v spremembi sredstev ali obveznosti do virov sredstev ali pa v nastanku prihodkov ali odhodkov. Sestavljajo se tudi v zvezi s poslovnimi dogodki, ki so predmet zunajbilančne evidence.

Uporabljajo se za prenašanje knjigovodskih podatkov. Lahko so tudi v obliki elektronskih zapisov. Knjigovodske listine (v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov) morajo izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno.

Glede na kraj sestavitve obstajajo zunanje in notranje knjigovodske listine. Zunanje knjigovodske listine se sestavljajo v okolju družbe, v katerem nastajajo zanj pomembni poslovni dogodki, notranje pa v tistih enotah družbe, v katerih nastajajo poslovni dogodki, ali pa v računovodskih službah družbe.

Notranje knjigovodske listine so lahko izvirne ali izpeljane. Izvirne knjigovodske listine se sestavljajo na kraju in v času nastanka poslovnih dogodkov, izpeljane pa v knjigovodstvu na podlagi izvirnih knjigovodskih listin ali v zvezi s preknjižbami v poslovnih knjigah, na primer

zborniki ali razdelilniki.

Seznam notranjih in zunanjih knjigovodskih listin, ki jih družba vodi so razvidni iz PRILOGE št. 3/1.

Nastajanje knjigovodskih listin

30. člen

Knjigovodske listine, ki izkazujejo poslovne dogodke, se praviloma sestavlja na kraju in v času njihovega nastanka, in to po načelu razbremenjevanja; vse podatke na njih izpisujejo tisti, ki se na njihovi podlagi razbremenjujejo, potrjujejo pa tisti, ki se njihovi podlagi obremenjujejo.

Izvirno knjigovodsko listino o poslovnih dogodkih sestavljajo na kraju in v času njihovega nastanka osebe, ki sodelujejo pri njem, vsebuje pa:

- podatke o pravni oziroma fizični osebi, ki izda listino (firmo oziroma ime in priimek, naslov, davčno številko – če davčni in drugi predpisi to zahtevajo),
- ime in zaporedno številko knjigovodske listine,
- podatke o poslovnem dogodku,
- v denarju izražen obseg sprememb poslovnega dogodka,
- podatke o kraju in datumu izdaje knjigovodskih listin ter
- opredelitev oseb, pooblaščenih za podpisovanje takih knjigovodskih listin.

Naštete sestavine morajo imeti vse knjigovodske listine, predvsem pa tiste, ki prihajajo iz okolja.

Seznam izvirnih knjigovodskih listin, ki se sestavljajo v družbi, z navedbo potrebnega števila izvodov, odgovornih oseb, ki jih sestavljajo in so odgovorne za njihovo resničnost in verodostojnost ter rokov prenosov v knjigovodstvo je v navodilih o knjigovodskih listinah (PRILOGA ŠT.3/1).

31. člen

S sredstvi družbe se lahko razpolaga na podlagi nalogov odgovornih oseb. Vsebina nalogov je prilagojena vrstam poslovnih dogodkov, ki jih odobravajo. Posamezni nalog služi kot podlaga za nastanek določenega poslovnega dogodka na podlagi katerega se sestavi knjigovodska lista.

Nalog	Odgovorna oseba
Nalog za izdajo rezervnih delov in materiala	Odgovorna oseba
Delovni nalog	Odgovorna oseba
Potni nalog	Odgovorna oseba
Nalog za izplačilo gotovine	Odgovorna oseba
Nalog za brezgotovinsko plačilo	Odgovorna oseba

32. člen

Notranje knjigovodske listine, ki nastajajo v računovodski službi, se sestavljajo, kadar se:

- izpeljane knjigovodske listine sestavljajo na podlagi knjigovodskih podatkov iz izvirnih knjigovodskih listin,
- oblikuje podlaga za obravnavanje podatkov v zvezi z obračunom poslovanja in poslovnega izida,
- oblikuje podlaga za obravnavanje podatkov v zvezi s popravki knjigovodskih napak, odpiranjem poslovnih knjig, zapiranjem kontov poslovnega izida, zaključevanjem poslovnih knjig in drugimi knjigovodskimi postopki.

Izpeljane knjigovodske listine lahko sestavljajo le pooblašcene osebe.

Seznam izpeljanih knjigovodskih listin, v katerem so opredeljene osebe, ki jih sestavljajo je v PRILOGI ŠT. 3/1.

33. člen

Knjigovodske listine so lahko sestavljene v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov. Odgovorne osebe lahko sestavljajo knjigovodske listine v papirni obliki s pomočjo računalnika, s pisalnim strojem ali ročno. Podatki morajo biti izpisani z obstojnim pisalnim pripomočkom.

Besedila in številke v knjigovodskih listinah se ne smejo popravljati tako, da bi postala njihova verodostojnost dvomljiva. Popravljajo se s prečrtavanjem prvotnih besedil oziroma številk. Popravek opravi oseba, ki je izdala knjigovodsko listino. Popravek mora vnesti v vse izvode knjigovodske listine. Če se lista pošilja drugim pravnim ali fizičnim osebam je potrebno tako listino z dopisom stornirati in izdati novo.

Blagajniške in druge listine, ki izpričujejo denarne poslovne dogodke, se ne smejo popravljati, ampak se sestavijo nove.

34. člen

Za vsako knjigovodsko listino, sestavljeno v družbi, osebe odgovorne za njeno resničnost in verodostojnost, s svojim podpisom potrdijo, da je prikaz poslovnega dogodka pravilen in se sme uporabljati pri knjigovodskem obravnavanju podatkov. Če izda knjigovodsko listino druga pravna ali fizična oseba, jo podpiše in na njej lahko odtisne svoj žig. Izpeljane knjigovodske listine imajo praviloma samo podpis oziroma odtisnjeno oznako odgovorne osebe. Če se izpeljana knjigovodska lista pošlje drugi pravni ali fizični osebi, mora biti podpisana, na njej pa je lahko odtisnjen tudi žig.

Kontroliranje knjigovodskih listin

35. člen

Knjigovodska lista mora biti pred knjiženjem kontrolirana in opremljena z ustreznimi podlagami, ki utemeljujejo poslovni dogodek.

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 iz knjigovodskih listin v računalnik ali pri računalniškem izmenjavanju podatkov prevzem podatkov od druge družbe; izpeljane knjigovodske listine se kontrolirajo po potrebi na podlagi posebnih računalniških programov.

Knjigovodske listine se kontrolirajo, da se zadosti načelu resničnosti, torej da kažejo podatki v njih dejansko stanje in gibanje sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov. Knjigovodske listine so verodostojne, če se pri kontroliranju pokaže, da lahko strokovno usposobljene osebe, ki niso sodelovale v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnihkoli dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov.

Pravilnost in točnost knjigovodskih listin preverja za to odgovorna oseba.

Seznam oseb, odgovornih za kontroliranje posameznih knjigovodskih listin je razviden iz PRILOGE 3/1 in 3/2).

Oseba, pooblaščenca za kontroliranje, preveri:

- ali je odgovorna oseba s svojim podpisom na listini potrdila, da je prikaz poslovnega dogodka v listini pravilen,
- ali je dokument po vsebini in obliki v skladu z zakonom o DDV in drugimi predpisi,
- ali je poslovna sprememba nastala v obliki in obsegu, kot je navedeno v dokumentu,
- ali so cene v knjigovodski listini pravilne in v skladu z dogovorom oz. pogodbo,
- ali so popusti pravilno izraženi,
- ali je rok plačila naveden na listini istoveten z dogovorjenim rokom ter
- ali so na knjigovodski listini zaračunani kakršnikoli stroški, ki niso v skladu z dogovorom.

Oseba, odgovorna za kontroliranje, s svojim podpisom potrdi, da je bilo kontroliranje opravljeno in da je knjigovodska listina pravno veljavna.

36. člen

Po opravljeni kontroli knjigovodskih listin, ki se izstavljajo izven knjigovodstva in služijo kot osnova za evidentiranje poslovnih sprememb, se morajo dostaviti v knjigovodstvo v rokih, ki so določeni v navodilih o knjigovodskih listinah (PRILOGA ŠT. 3/ 1 in 3/2).

Gibanje knjigovodskih listin

37. člen

Knjigovodske listine se prenašajo s kraja sestavitve oziroma vstopa v družbo prek kraja kontroliranja in obravnavanja podatkov iz njih na kraj njihove hrambe. Prenasjanje knjigovodskih listin mora omogočiti, da se podatki iz njih knjigovodsko obravnavajo čim prej po poslovnem dogodku.

38. člen

Gibanje posameznih knjigovodskih listin je opisano v navodilih o knjigovodskih listinah (PRILOGA ŠT. 3/2).

Sestavljanje nalogov za knjiženje

39. člen

Verodostojne knjigovodske listine se dostavljajo v knjigovodstvo, kjer se na njihovi podlagi izdajo nalogi za knjiženje in z ustrežno tehniko vpišejo podatki v poslovne knjige. Nalogi za knjiženje morajo biti oštevilčeni z nepretrganimi zaporednimi številkami od 1 naprej za vsako poslovno leto, in sicer po skupinah oziroma vrstah temeljnic.

Seznam vrst temeljnic s pregledom odgovornih oseb za izdajo in podpisovanje nalogov je v navodilih o knjigovodskih listinah (PRILOGA ŠT. 3/3).

Poslovne knjige

Opredelevanje poslovnih knjig

40. člen

Poslovne knjige so povezane knjige, kartoteke in podatkovne zbirke s knjiženimi poslovnimi dogodki. Vodenje poslovnih knjig je zapisovanje uresničenih gospodarskih kategorij in njihovih sprememb, zato nastajajo pri knjigovodenju kot sestavnem delu računovodenja, ne pa tudi pri računovodskem predračunavanju, nadziranju in proučevanju.

Poslovne knjige ne povzemajo vseh uresničenih velikosti, temveč le tiste, ki jih je mogoče izraziti v denarni merski enoti in omogočajo spoznavati vrednostno izražene sredstva, obveznosti do njihovih virov, prihodke in odhodke.

41. člen

Družba vodi poslovne knjige po načelih dvostavnega knjigovodstva. Vse poslovne knjige vodi računalniško.

42. člen

Temeljni knjigi, ki ju družba vodi, sta:

- dnevnik in
- glavna knjiga.

Pomožne knjige so analitične evidence in druge pomožne knjige. Analitične evidence so razčlenitve temeljnih kontov glavne knjige.

V družbi se vodijo naslednje analitične evidence:

- analitična evidenca neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- analitična evidenca materiala in storitev,
- analitična evidenca proizvodov,
- analitična evidenca trgovskega blaga,
- analitična evidenca terjatev do kupcev,
- analitična evidenca obveznosti do dobaviteljev.

Druge pomožne knjige, ki dopolnjujejo konte glavne knjige so:

- register opredmetenih osnovnih sredstev,
- knjiga prejetih računov,
- knjiga izdanih računov,
- blagajniška knjiga,
- evidenca plač in davčnih prepovedi.

Vpisovanje v poslovne knjige

43. člen

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

Poslovne knjige se vodijo v slovenščini in v tolarjih. Vpisi v poslovne knjige si morajo slediti po časovnem zaporedju ter biti urejeni, popolni, pravilni in sproti. Morebitne napačne knjižbe v poslovnih knjigah se razveljavijo (stornirajo).

Smatra se, da je knjigovodstvo ažurno, v kolikor so knjiženja v posameznih poslovnih knjigah opravljena v rokih, ki jih določi vodja računovodstva.

44. člen

Vodenje pomožnih knjig in vnašanje podatkov:

vrsta poslovne knjige	Vnašanje podatkov	Vodenje poslovnih knj.
Analitična evidenca neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev	ročno	Datoteka
Analitična evidenca terjatev do kupcev	Računalniško/ročno	Datoteka
Analitična evidenca obveznosti do dobaviteljev	ročno	Datoteka
Blagajniška knjiga	ročno	Datoteka
Analitična evidenca surovin in materiala	ročno	Prosti listi
Knjiga prejetih računov	ročno	Vezana knjiga
Evidenca plač in davčnih prepovedi	Računalniško/ročno	Prosti listi/datoteka
Uskladitev pomožnih knjig z ustreznim kontom	ročno	Datoteka

45. člen

Podatki iz analitičnih evidenc se vnašajo v evidenco glavne knjige:

vrsta poslovne knjige	Vnašanje podatkov	Vodenje poslovnih knj.
Glavna knjiga	Računalniško/ročno	Datoteka
Dnevnik	računalniško	Datoteka

Pri avtomatičnem računalniškem prenosu podatkov je z uporabniškim programom zagotovljeno samodejno sestavljanje zbirnih knjigovodskih listin z oznako odgovorne osebe in njihovo avtomatično knjiženje (z ustreznim računalniškim programskih ukazom) v dnevnik in glavno knjigo. Pri drugih poslovnih dogodkih se izpiše knjigovodska listina ročno, podatki iz nje pa se nato ročno vnesejo v glavno knjigo.

V dnevniku glavne knjige se knjižijo vsi poslovni dogodki. Dnevnik omogoča kontroliranje knjiženih postavk (vsota postavk v breme je enaka vsoti postavk v dobro) in s tem prispeva k zanesljivosti glavne knjige kot vira podatkov za pripravljanje bilance stanja in izkaza poslovnega izida pa tudi posameznih knjigovodskih informacij.

Računalniški računovodski programi omogočajo hkratno knjiženje tako v dnevnik kot glavno knjigo (z enim vnosom podatkov). Podatki o poslovnih dogodkih se vnašajo na analitične konte, na sintetičnih kontih pa se zbirajo avtomatično.

46. člen

Vodenje poslovnih knjig je organizirano tako, da je možno kadarkoli kontrolirati knjiženje in dobiti podatke o poslovnih dogodkih (preko slike na zaslonu ali odtisa na papir).

47. člen

V zunajbilančni razvid glavne knjige se zajemajo poslovni dogodki, ki ne vplivajo neposredno na postavke v bilanci stanja ali izkazu poslovnega izida, so pa pomembni za ocenjevanje uporabljanja tujih sredstev in za ocenjevanje morebitnih prihodnjih obveznosti ter kontroliranje poslovnih procesov in informiranje. Izkazovati jih je treba v verodostojnih knjigovodskih listinah.

48. člen

Poslovne knjige se odpirajo in zaključujejo vsako poslovno leto. Izjemi sta register osnovnih sredstev in analitična evidenca osnovnih sredstev, katerih odpiranje in zaključevanje nista vezani na poslovno leto.

Po vseh knjiženjih za poslovno leto in kontroliranju izkazanih stanj se poslovne knjige zaključijo, tako da ni mogoč nikakršen kasnejši vnos podatkov, oziroma da vnesenih podatkov ni mogoče pozneje spreminjati ali dodajati. Poslovne knjige se zaključujejo računalniško.

Glavno knjigo in dnevnik je treba ob koncu poslovnega leta zaključiti, odtisniti, zvezati in odložiti.

Ob koncu poslovnega leta je treba zaključiti, odtisniti, zvezati in odložiti tudi naslednje pomožne knjige:

- evidence terjatev do kupcev,
- evidence obveznosti do dobaviteljev.

Preostale pomožne knjige je treba shraniti na nosilcih podatkov, zavarovanih pred izbrisom in drugimi poškodbami.

Zaključitev temeljnih knjig podpišeta direktor in vodja finančno računovodskega sektorja. Zaključitev pomožnih knjig pa podpišeta vodja finančno računovodskega sektroja in vodja pomožnega knjigovodstva.

Urejanje kontov v poslovnih knjigah

49. člen

Razporeditev kontov v glavni knjigi temelji na vnaprej pripravljenem kontnem načrtu. Družba razčlenjuje predpisane knjižne skupine kontov glede na svoje potrebe, standarde in zahteve zunanjih uporabnikov.

Šifra konta v kontnem načrtu je sestavljena takole:

- knjižni razred od 0 do 9,
- knjižna skupina kontov od 00 do 99,
- temeljni konto od 000 do 999 in
- razčlenitev temeljnega konta (analitični konti) od 000-000 do 999-999.

Kontni načrt družbe predpiše vodja računovodstva. Zapisan je v šifrantu računalniškega programa za knjiženje. Delavec v računovodstvu ga lahko le pogleda, za popravljanje in odpiranje novih šifer kontov pa je pristojen in odgovoren vodja računovodstva.

IV. POPIS SREDSTEV IN OBVEZNOSTI DO NJIHOVIH VIROV

50. člen

Popis sredstev in obveznosti do njihovih virov je urejen v pravilniku o popisu, ki je sestavni del tega pravilnika (PRILOGA ŠT. 5).

V. RAČUNOVODSKI IZKAZI S POJASNILI IN POSLOVNA POROČILA TER USKUPINJENI RAČUNOVODSKI IZKAZI

51. člen

Poslovno leto je enako koledarskemu.

52. člen

V skladu s 56. členom ZGD mora družba sestaviti letno poročilo. Sestavljeno je iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida, priloge s pojasnili k izkazu ter izkaza finančnega izida, izkaza gibanja kapitala in poslovnega poročila.

Organom družbe je dolžna predložiti revidirano letno poročilo v zakonsko določenem roku. V poslovnem poročilu mora biti najmanj pošten prikaz razvoja poslovanja in položaja družbe. V poslovnem poročilu morajo biti prikazani tudi

- pomembni poslovni dogodki po koncu poslovnega leta,
- pričakovani razvoj družbe,
- dejavnosti družbe na področju raziskav in razvoja.

Letno poročilo pripravi projektna skupina, ki jo imenuje poslovodstvo, najkasneje do zakonsko določenega roka.

53. člen

Obvezni letni računovodski izkazi družbe so:

- bilanca stanja, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov ob koncu poslovnega leta,
- izkaz poslovnega izida, ki prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid v poslovnem letu,
- izkaz finančnega izida, ki prikazuje gibanje pritokov in odtokov, če družba sestavlja izkaz po posredni metodi v poslovnem letu ter pojasnjuje spremembe v stanju denarnih sredstev,
- izkaz gibanja kapitala, ki prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala v poslovnem letu.

54. člen

Oblika bilance stanja je določena v SRS 24.4; teoretično možne postavke, ki v družbi ne prihajajo v poštev, se ne prikazujejo.

Postavke v bilanci stanja so prikazane po neodpisani vrednosti kot razliki med celotno vrednostjo in popravkom vrednosti.

Posebna razpredelnica v prilogi k bilanci stanja prikazuje (dejansko oziroma prevrednoteno) nabavno vrednost ter popravek vrednosti posameznih kategorij neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ob koncu poslovnega leta. V prilogi se tudi pojasni,

katera opredmetena osnovna sredstva so pridobljena na podlagi finančnega najema.

Posebna razpredelnica v prilogi k bilanci stanja prikazuje za posamezne kategorije stalnih sredstev njihove začetne neodpisane vrednosti, pridobitve, prekvalifikacije, odtujitve in amortizacijo v poslovnem letu ter prevrednotovalna doknjiženja ob koncu poslovnega leta, ki da končno neodpisano vrednost.

K temu pravilniku je priložen shematski prikaz bilance stanja za družbo (PRILOGA ŠT. 4/1).

55. člen

Oblika izkaza poslovnega izida, izbrana za družbo, je v SRS 25.5 opredeljena kot različica I; teoretično možne postavke, ki v družbi ne prihajajo v poštev, se ne prikazujejo.

Družba, mora v prilogi pojasniti stroške po funkcionalnih skupinah, kot so nabavna vrednost prodanega blaga in proizvodjalni stroški prodanih proizvodov, stroški prodajanja in stroški splošnih dejavnosti, vse z vštetimi ustreznimi stroški amortizacije.

K temu pravilniku je priložen shematski prikaz izkaza poslovnega izida z navedenimi prilogami (PRILOGA ŠT. 4/2).

56. člen

Oblika izkaza finančnega izida, izbrana za družbo, je opredeljena v standardih kot različica II, sestavljena po posredni metodi (SRS 26.9) in v zaporedni stopenjski obliki (SRS 26.11).

V prilogi k izkazu se prikažejo spremembe na strani naložbenja in financiranja brez posredovanja denarnih sredstev v skladu s SRS 26.12.

Denarni ustrezniki so tista sredstva, ki se zanesljivo, zlahka, preprosto in hitro oziroma v bližnji prihodnosti pretvorijo v vnaprej znan znesek denarnih sredstev; družba kot takšne opredeljuje tale sredstva:

- depoziti na odpoklic,
- vloge na vpogled,
- udenarjenje prejetih čekov,
- udenarjenje prejetih menic.

K temu pravilniku je priložen shematski prikaz izkaza finančnega izida s prilogo za družbo (PRILOGA ŠT. 4/3).

57. člen

Oblika izkaza gibanja kapitala, izbrana za družbo, je opredeljena v standardih kot različica I (SRS 27.8) v obliki ločene razpredelnice sprememb za vsako sestavino kapitala (SRS 27.3.a). Poseben dodatek k izkazu gibanja kapitala je "bilančni dobiček" (SRS 27.9).

V prilogi k temu pravilniku je shematski prikaz izkaza gibanja kapitala z dodatkom za družbo (PRILOGA ŠT. 4/4).

Uskupinjevanje računovodskih podatkov v računovodskih izkazih

58. člen

V skladu s 53. členom ZGD mora družba, ki je nadrejena eni ali več družbam (podrejene družbe) izdelati konsolidirano letno poročilo. Konsolidirano letno poročilo mora izkazovati resničen in pošten prikaz finančnega položaja in poslovnega izida vseh družb, ki so vključene v konsolidacijo kot celote. Konsolidirano letno poročilo tvorijo:

- konsolidirana bilanca stanja,
- konsolidiran izkaz poslovnega izida,
- priloge h konsolidiranim izkazom,
- konsolidiran izkaz gibanja kapitala,
- konsolidiran izkaz finančnega izida,
- poslovna poročila družb, ki so vključena v konsolidacijo.

Skupina družb je gospodarska, ne pa tudi pravna enota ter ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti. V skupinskih računovodskih izkazih je skupina predstavljena, kot da bi šlo za eno samo družbo. Skupinski računovodski izkazi so sestavljeni na podlagi izvirnih računovodskih izkazov upoštevanih družb z ustreznimi uskupinjevalnimi (konsolidacijskimi) popravki, ki pa niso predmet knjiženja v računovodskih razvidih upoštevanih družb.

V primeru obvladujoče družbe in od nje odvisnih družb gre za popolno uskupinjevanje. Popolno uskupinjevanje je združevanje računovodskih izkazov obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij od postavke do postavke, tako da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov. Ker pa je treba skupino predstaviti, kot da gre za eno samo podjetje, je treba

- izločiti finančne naložbe obvladujoče družbe v kapital oziroma dolgove odvisnih družb in deleže obvladujoče družbe v kapitalu oziroma dolgovih odvisnih družb pa tudi druge medsebojne finančne naložbe in deleže v kapitalu oziroma dolgovih drugih družb v skupini ter v tej zvezi obračunati razlike;
- izločiti medsebojne poslovne terjatve in poslovne dolgove;
- izločiti medsebojne prihodke in odhodke;
- izločiti neiztržene čiste dobičke in čiste izgube, ki so posledica notranjih poslov znotraj skupine;
- ponovno obračunati davke in jih časovno razmejiti;

- posebej izkazati manjšinske deleže v kapitalu in v čistem dobičku.

Za izvedbo popolnega uskupinjenja je treba zagotoviti, da:

- so v izvirnih računovodskih izkazih vseh upoštevanih družb uporabljene enotne računovodske usmeritve za podobne poslovne dogodke, če to ni mogoče, pa, da so na voljo zadostne informacije za ustrezne preračune pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov;
- so postavke v izvirnih računovodskih izkazih vseh upoštevanih družb ovrednotene po enakih metodah, če niso, pa, da so na voljo zadostne informacije o razlikah, upoštevanih pri sestavljanju skupinskih računovodskih izkazov;
- so postavke v izvirnih računovodskih izkazih vseh upoštevanih družb enako formalno predstavljene, če niso, pa, da odvisne družbe sestavijo posebne računovodske izkaze za potrebe uskupinjenja, ki se razlikujejo od njihovih uradnih računovodskih izkazov;
- so izvorni računovodski izkazi vseh upoštevanih družb sestavljeni za poslovno leto, ki se konča z istim dnem, če to ni mogoče, pa, da se opravijo preračuni za učinke pomembnih poslovnih dogodkov v odvisnih družbah, nastale v vmesnem obdobju, ki ne sme biti daljše od treh mesecev, oziroma da odvisne družbe sestavijo vmesne izvirne računovodske izkaze;

Posebnosti vrednotenja posameznih gospodarskih kategorij v skupinskih računovodskih izkazih so obravnavane v posebnem poglavju vsakega SRS, ki obravnava kako gospodarsko kategorijo. Tako vsebuje isti SRS napotilo za pojasnjevanje postavk tako v izvirnih kot tudi v skupinskih računovodskih izkazih in podlago za razumevanje razlik. V SRS, ki obravnavajo oblike računovodskih izkazov, pa je v posebnem poglavju pojasnjena razlika med obliko ustreznega izvirnega računovodskega izkaza in obliko skupinskega računovodskega izkaza.

Določbe o razkritjih v posamičnih računovodskih izkazih veljajo smiselno v enakem obsegu tudi za skupinske računovodske izkaze.

VI. RAZKRITJA (POJASNILA) IN IZKAZOVANJE TER VREDNOTENJE POSTAVK V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

Pojasnila v skladu z zahtevami zakona o gospodarskih družbah

59. člen

Poleg podatkov in pojasnil, ki jih mora obsegati priloga k izkazom po drugih členih sedmega poglavja ZGD, mora priloga vsebovati tele podatke in pojasnila:

- metode vrednotenja postavk v letnih računovodskih izkazih in metode odpisov vrednosti ter tečaj in način preračuna v domačo valuto (1. točka prvega odstavka 65. člena);
- podatke o družbah, kjer ima družba najmanj 20-odstotni kapitalski delež (2. točka prvega odstavka 65. člena);
- podatke o družbi, v kateri je naša družba družbenik in za njene obveznosti neomejeno osebno odgovarja (3. točka prvega odstavka 65. člena);
- podatke v zvezi z odobrenim kapitalom oziroma pogojno povečanim kapitalom (4. točka prvega odstavka 65. člena);
- podatke v zvezi z lastnimi deleži (5. točka prvega odstavka 65. člena);
- razčlenitev in pojasnilo zneskov pomembnejših drugih rezervacij; pomembnost rezervacij je opredeljena v tem pravilniku v členu, ki določa razkrivanje dolgoročnih rezervacij;
- velikost vseh obveznosti z rokom zapadlosti v plačilo, daljšim od petih let, za vsako postavko obveznosti iz bilance stanja in zunajbilančne obveznosti posebej (9. točka prvega odstavka 65. člena);
- velikost vseh obveznosti, ki so zavarovane s stvarnim jamstvom, s podatki o obliki in načinu zagotovitve stvarnega jamstva, za vsako postavko obveznosti iz bilance stanja in zunajbilančne obveznosti posebej (10. točka prvega odstavka 65. člena);
- skupni znesek finančnih obveznosti, ki niso izkazane v bilanci stanja, če tvorijo več kot 10% finančnih obveznosti, izkazanih v bilanci stanja ter posebej obveznosti za izplačila pokojnin in obveznosti do družb v skupini (11. točka prvega odstavka 65. člena);
- razčlenitev čistih prihodkov od prodaje po področjih poslovanja družbe oziroma po zemljepisnih trgih;
- povprečno število zaposlenih po skupinah glede na izobrazbo (13. točka prvega odstavka 65. člena);
- znesek stroškov dela – plač in stroškov socialnih zavarovanj, pri katerih je treba stroške pokojninskih zavarovanj izkazovati posebej (14. točka prvega odstavka 65. člena);
- koliko so na poslovni izid poslovnega leta vplivale metode vrednotenja posameznih postavk, ki smo jih uporabili zaradi uveljavitve davčnih olajšav. Če bo uporaba teh metod vrednotenja pomembneje vplivala na višino davčnih obveznosti v prihodnosti, moramo ta vpliv podrobneje pojasniti;
- prejemki, ki so jih za funkcije oziroma naloge prejeli člani uprave, drugi delavci družbe, s katerimi so sklenjene individualne pogodbe o zaposlitvi, in člani nadzornega sveta – skupni

znesek in za vsako od teh skupin posebej (16. točka prvega odstavka 65. člena);

- podatke o predujmih in posojilih, ki jih je podjetje odobrilo članom uprave, drugim delavcem podjetja, s katerimi so sklenjene individualne pogodbe o zaposlitvi (zaposleni na podlagi pogodbe, za katero ne velja tarifni del kolektivne pogodbe), in članom nadzornega sveta, ter poročila podjetja za obveznosti teh oseb (17. točka prvega odstavka 65. člena).

Pojasnila pripravi vodja računovodstva najkasneje do zakonsko določenega roka.

Razkrivanje informacij v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi

60. člen

Družba v prilogi k letnim računovodskim izkazom navede tudi pomembna razkritja v skladu s SRS.

61. člen

V pojasnilih k računovodskim izkazom družba predstavi

- sedež in pravno obliko družbe ter državo;
- naravo poslovanja in najpomembnejše dejavnosti; kot najpomembnejše se opredeli dejavnosti, iz katerih izvira več kot 10% prihodkov;
- število zaposlenih na koncu poslovnega leta.

Izkazovanje in vrednotenje

62. člen

Pri izkazovanju in vrednotenju postavk se neposredno uporabljajo standardi, razen pri vrednotenju postavk, pri katerih dajejo standardi družbi možnost izbire med različnimi načini vrednotenja.

Razkrivanje, izkazovanje in vrednotenje postavk v bilanci stanja

63. člen

Družba pri razkrivanju postavk v bilanci stanja upošteva SRS od 24.14 do 24.27, pri tem pa upošteva določbe tega pravilnika.

64. člen

Pojasnila k bilanci stanja vsebujejo:

- informacije o podlagi za sestavitev bilance stanja in posebnih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih; za družbo so pomembni posli in drugi poslovni dogodki, katerih vrednosti presegajo 2% vrednosti

sredstev oziroma obveznosti do virov sredstev na dan bilance stanja;

- informacije, ki jih zahtevajo slovenski računovodski standardi in zakon o gospodarskih družbah ter niso predpisane v obrazcu bilance stanja;
- dodatne informacije, ki niso predpisane v obrazcu bilance stanja, so pa za pošteno predstavitev potrebne; za družbo so takšne informacije tiste, katerih vrednosti presegajo 2% vrednosti sredstev oziroma obveznosti do virov sredstev na dan bilance stanja.

65. člen

V zvezi z računovodskimi usmeritvami se v pojasnilih opisujejo:

- podlage za merjenje gospodarskih kategorij v bilanci stanja;
- računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje bilance stanja; takšne so za družbo računovodske usmeritve za tista sredstva in obveznosti do virov sredstev, katerih vrednost presega 2% vrednosti sredstev oziroma obveznosti do virov sredstev na dan bilance stanja;
- vrsta in razlog spremembe računovodske usmeritve ali računovodske ocene ter njen znesek (če zneska ni mogoče izračunati, je treba to dejstvo razkriti), če sprememba presega 2% vrednosti sredstev oziroma obveznosti do virov sredstev;
- vrsta in znesek popravka bistvene napake; za družbo je bistvena tista napaka, ki presega 2% vrednosti sredstev oziroma obveznosti do virov sredstev.

66. člen

Sredstva in obveznosti (dolgovi) se v bilanci stanja ne preračunajo v skladu z dogodki po datumu bilance stanja, ki na dan bilance stanja ne vplivajo na stanje sredstev in obveznosti (dolgov), se pa razkrijejo, če so tako pomembni, da bi se sicer zmanjšala zmožnost uporabnikov bilance stanja izdelati ustrezne ocene in sprejeti pravilne odločitve. Za družbo so pomembni tisti dogodki, katerih vpliv presega 2% vrednosti sredstev oziroma obveznosti do virov sredstev na dan bilance stanja. Pri tem je treba zagotoviti informacije o vrsti dogodka in oceno zneska ali izjavo, da taka ocena ni mogoča.

67. člen

Družba nima območnih odsekov.

Opredmetena osnovna sredstva

Pojasnila

68. člen

Za družbo so pomembne zadeve zahtevana razkritja v skladu s SRS 1.39 za tele skupine opredmetenih osnovnih sredstev:

- zemljišča,
- zgradbe,
- proizvodjalna oprema in
- druga oprema.

69. člen

Družba razkrije obstoj in znesek pravnih omejitev ter opredmetena osnovna sredstva, zastavljena kot jamstvo za dolgove, za vsa opredmetena osnovna sredstva skupaj.

Družba razkrije računovodske usmeritve, uporabljene pri ocenjevanju stroškov obnavljanja prostora, v katerem so opredmetena osnovna sredstva, če takšni stroški presegajo 20% nabavne vrednosti tega prostora.

Družba razkrije znesek stroškov graditve in izdelave opredmetenih osnovnih sredstev in znesek finančnih obvez zaradi nakupa opredmetenih osnovnih sredstev za vsa opredmetena osnovna sredstva skupaj (SRS 1.40. c in č).

70. člen

Če se opredmeteno osnovno sredstvo izkaže po prevrednoteni vrednosti, se za posamezne skupine opredmetenih osnovnih sredstev, naštetih v 71. členu, razkrivajo a) podlaga, uporabljena pri prevrednotovanju, b) datum zadnjega prevrednotenja, c) sodelovanje neodvisnega ocenjevalca vrednosti in č) knjigovodska vrednost prevrednotenega opredmetenega osnovnega sredstva.

Izkazovanje in vrednotenje.

71. člen

Družba samostojno določa letne amortizacijske stopnje glede na dobo koristnosti posameznega opredmetenega osnovnega sredstva. Ta je odvisna od

- pričakovanega fizičnega izrabljanja,
- pričakovanega tehničnega staranja,
- pričakovanega ekonomskega staranja,
- pričakovanih zakonskih ali drugih omejitev uporabe.

Kot dobo koristnosti posameznega sredstva je treba upoštevati dobo, ki bi bila glede na

posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša.

Naziv opredmetenega osnovnega sredstva in dobo koristnosti opredeli vodja tehnične službe. Naziv opredmetenega osnovnega sredstva in dobo koristnosti zapiše na spremni listini – pisni nalog o aktiviranju, ki se izda v zvezi z osnovnim sredstvom in se podpiše.

Preverjanje dobe koristnosti pomembnejših opredmetenih osnovnih sredstev se opravi vsako leto. Vodja tehnične službe oz. vodja računovodstva, ki ugotovi, da je potrebno za določeno opredmeteno osnovno sredstvo ali skupino spremeniti dobo koristnosti in s tem amortizacijsko stopnjo, pripravi utemeljen pismeni predlog za spremembo in ga posreduje v obravnavo direktorju. Direktor odloča o predlaganem in sprejme oz. zavrže spremembe.

Učinek spremenjenih amortizacijskih stopenj se preračuna za sedanja in bodoča obdobja in opiše v poročilu v obračunskem obdobju v katerem je do spremembe prišlo.

Družba obračunava amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS 13 treba obračunavati.

72. člen

Družba uporablja metodo enakomernega časovnega amortiziranja. Znotraj poslovnega leta se letna amortizacija razdeli po mesečnih obdobjih.

Če spremenjene okoliščine upravičujejo spremembo metode amortiziranja, je treba učinke spremembe izmeriti, navesti razloge zanje ter jih razkriti v poročilu o poslovanju za obračunsko obdobje, v katerem je spremenjena okoliščina nastala.

Amortizacija se obračunava posamično. Datum pričetka uporabe opredmetenega osnovnega sredstva je zapisan na spremni listini – nalog o aktiviranju, ki se izda v zvezi z njim. Nalog o aktiviranju se najkasneje 15 dni po pričetku uporabe osnovnega sredstva preda v računovodstvo.

73. člen

Kot opredmetena osnovna sredstva, se štejejo tudi vrste drobnega inventarja, katerih doba koristnosti je daljša od leta dni.

74. člen

Če družba vzame opredmeteno osnovno sredstvo v finančni najem, se v pogodbi, ki jo sklene z najemodajalcem, zapiše, da gre za finančni najem. Navedejo se tudi vsi podatki, potrebni za evidentiranje opredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih na podlagi finančnega najema, v računovodstvu družbe (poštena vrednost ali sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin, z najemom povezana obrestna mera, če jo je moč določiti, in drugi potrebni podatki.)

75. člen

V nabavni vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva, zgrajenega ali izdelanega v družbi, so zajeti stroški, ki se nanašajo neposredno nanj, in tisti splošni stroški gradnje ali izdelave, ki mu jih lahko pripišemo.

76. člen

Družba opredmetenih osnovnih sredstev, nabavljenih v tujini, na zadnji dan poslovnega leta ne prevrednotuje za spremembo tečaja tuje valute, v kateri so bila nabavljena.

77. člen

Kasneje nastale stroške v zvezi z opredmetenim osnovnim sredstvom lahko izkazujemo kot

- stroške vzdrževanja,
- zmanjšanje popravka vrednosti sredstva,
- povečanje nabavne vrednosti sredstva.

Vodja tehnične službe zapiše opredelitev na dobaviteljev račun ali na drugo ustrezno knjigovodsko listino in se podpiše.

Merila, ki jih uporablja družba pri opredelitvi kasneje nastalih stroškov v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi:

- Kot stroški vzdrževanja se izkazujejo stroški, potrebni za vzdrževanje osnovnih sredstev v dobi koristnosti;
- Kot zmanjšanje popravka vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva se izkazujejo stroški, ki omogočajo podaljšanje dobe koristnosti osnovnega sredstva;
- Kot povečanje nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva se izkazujejo stroški, ki povečujejo bodoče koristi sredstva v primerjavi z ocenjenimi.

78. člen

Če se bo opredmeteno osnovno sredstvo izločilo, mora vodja tehnične službe pripraviti licitacijo oziroma drugače ustrezno odtujiti opredmeteno osnovno sredstvo. Iz poslovnih knjig se opredmeteno osnovno sredstvo izloči na podlagi zapisnika.

Prevrednotovanje – slabitev opredmetenih osnovnih sredstev

79. člen

Družba mora zaradi oslabitve prevrednotiti opredmetena osnovna sredstva praviloma takoj, sicer pa najmanj takrat, ko njihova knjigovodska vrednost presega nadomestljivo za več kot 20%.

Za bistveno spremembo okoliščin poslovanja se šteje taka, zaradi katere se predpostavke, uporabljene pri ocenitvi vrednosti pri uporabi in čiste prodajne vrednosti, spremenijo za več kot 20%.

Ustreznost knjigovodskih vrednosti preverja imenovana strokovna komisija sestavljena iz zaposlencev z ustreznim tehničnim znanjem. Strokovno komisijo imenuje poslovodstvo družbe, ki določi tudi roke preverjanja in pomembnost postavk, ki se preverjajo.

Primernost knjigovodskih vrednosti ocenjuje komisija na naslednje načine:

- za nepremičnine na podlagi tržnih vrednosti nepremičnin objavljenih v ustreznih strokovnih publikacijah oziroma na osnovi cenitev pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti;
- za premično opremo na podlagi nadomestljivih vrednosti ugotovljenih s primerjavo tržnih cen za istovrstne stvari oziroma na osnovi prejemkov in izdatkov, ki bodo izhajali iz nadaljnje uporabe sredstva in iz njegove končne odtujitve ali pa ugotavljanjem vrednosti pri uporabi za denar ustvarjajočo enoto.

Na podlagi ugotovitev komisije o neustreznosti knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev sprejme poslovodstvo sklep o začetku postopka vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev. Vrednotenje se lahko zaupa pooblaščenim cenilcem ali posebni skupini za vrednotenje opredmetenih osnovnih sredstev, ki jo imenuje poslovodstvo družbe.

Sklep o uskladitvi knjigovodskih vrednosti na podlagi opravljenega vrednotenja oziroma prevrednotenju opredmetenih osnovnih sredstev sprejme uprava družbe.

Skupine opredmetenih osnovnih sredstev v družbi so:

- zemljišča,
- zgradbe,
- proizvodjalna oprema in
- druga oprema.

Prevrednotovanje – krepitev opredmetenih osnovnih sredstev

80. člen

Družba ne izvaja krepitev opredmetenih osnovnih sredstev.

81. člen

Za potrebe sestavljanja skupinske bilance stanja se upoštevajo določbe SRS od 1.32 do 1.37.

Neopredmetena dolgoročna sredstva

Pojasnila

82. člen

Pri razkrivanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev družba upošteva SRS od 2.38 do 2.41 in tile opredelitvi:

- kot kategorije neopredmetenih dolgoročnih sredstev se upoštevajo tiste, ki jih družba vodi na trimestnih kontih svojega kontnega načrta, priloženega temu pravilniku;
- pomembna zadeva oziroma pomembno neopredmeteno dolgoročno sredstvo je tista (tisto), katerega vrednost presega 10% vrednosti vseh neopredmetenih dolgoročnih sredstev, če so ta sredstva vsaj 1% vrednosti vseh sredstev na dan bilance stanja.

Izkazovanje in vrednotenje

83. člen

Družba samostojno določa letne amortizacijske stopnje glede na dobo koristnosti posameznega neopredmetenega dolgoročnega sredstva.

Dobo koristnosti opredeli vodja finančno računovodskega sektorja. Dobo koristnosti zapiše na zapisnik in se podpiše.

Vodja finančno računovodskega sektorja ob sestavljanju končnih obračunov amortizacije občasno preverja dobo koristnosti neopredmetenih dolgoročnih sredstev, amortizacijske stopnje pa glede na to preračuna za sedanja in bodoča obdobja, če so pričakovanja bistveno drugačna od prejšnjih ocen. Učinek spremembe opiše v sporočilu v obračunskem obdobju, v katerem pride do nje.

84. člen

Družba uporablja metodo enakomernega časovnega amortiziranja. Znotraj poslovnega leta se letna amortizacija razdeli po mesečnih obdobjih.

Če spremenjene okoliščine upravičujejo spremembo metode amortiziranja, je treba učinke spremembe izmeriti ter jih opisati v sporočilu o spremembi in razlogih zanjo.

Amortizacija se obračunava posamično.

85. člen

Za presojo o izkazovanju organizacijskih stroškov in stroškov razvijanja kot stroškov v breme izida poslovnega leta ali o dolgoročnem razmejevanju v okviru neopredmetenih dolgoročnih

sredstev je odgovoren vodja računovodstva.

Prevrednotovanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev

86. člen

Pri pomembnih neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, katerih vrednost presega 10 % vrednosti vseh neopredmetenih dolgoročnih sredstev, če so ta vsaj 5 % vrednosti vseh sredstev, družba preverja nadomestljivo vrednost. Kot nadomestljiva vrednost se šteje čista vrednost pri uporabi, ki se oceni na podlagi bodočih denarnih tokov. Oslabitev se evidentira praviloma takoj oziroma ko je tako ugotovljena nadomestljiva vrednost za več kot 20 % manjša od neodpisane knjigovodske vrednosti teh sredstev.

Družba ugotavlja nadomestljive vrednosti, tako da jih ocenjujejo pooblaščen cenilci vrednosti, če se okoliščine poslovanja bistveno spremenijo.

Posebna skupina za vrednotenje neopredmetenih dolgoročnih sredstev v obdobjih med cenitvami pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti najmanj pa na koncu poslovnega leta presoja nadomestljivo vrednost pomembnih skupin neopredmetenih dolgoročnih sredstev, tako da preveri predpostavke, uporabljene pri ocenjevanju vrednosti pri uporabi. Če se niso spremenile za več kot 20 %, družba sklepa, da se vrednost sredstev pri uporabi ni bistveno spremenila.

87. člen

Družba ne izvaja krepitve neopredmetenih dolgoročnih sredstev.

88. člen

Družba neopredmetenih dolgoročnih sredstev, nabavljenih v tujini, na zadnji dan poslovnega leta ne prevrednotuje za spremembo tečaja tuje valute, v kateri so bila nabavljena.

89. člen

Za potrebe sestavljanja skupinske bilanca stanja in izkaza poslovnega izida, se upoštevajo določbe na podlagi SRS od 2.32 do 2.37 in od 13.20 do 13.25.

Dolgoročne finančne naložbe

Pojasnila

90. člen

Pri razkrivanju dolgoročnih finančnih naložb družba upošteva SRS od 3.42 do 3.52 in tile opredelitvi:

- kot vrste dolgoročnih finančnih naložb se upoštevajo tiste, ki jih družba vodi na trimestnih

kontih svojega kontnega načrta, priloženega temu pravilniku;

- pomembna zadeva oziroma pomembna dolgoročna finančna naložba je tista, katerega vrednost presega 10% vrednosti vseh dolgoročnih finančnih naložb, če so te naložbe vsaj 1% vrednosti vseh sredstev na dan bilance stanja.

Izkazovanje in vrednotenje

91. člen

Vodja računovodstva na listini, ki spremlja prevzem oziroma nabavo finančne naložbe, določi, katera finančna naložba je dolgoročna in katera kratkoročna, ter to s podpisom potrdi. Na enak način opredeli naložbene nepremičnine in naložbe v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela in podobno tržljivo blago.

V skladu s SRS 3.53 je dolgoročna finančna naložba finančna naložba, ki naj bi se obdržala več kot leto dni in s katero naj se ne bi trgovalo. Kot dolgoročne finančne naložbe se štejejo tudi finančne naložbe v nepremičnine, ki so v posesti za trgovanje ali dane v finančni najem, da bi se z njimi dolgoročno dosegali donosi, ter naložbe v plemenite kovine, drage kamne, umetniška dela in podobno tržljivo blago, ki naj bi jih družba posedovala več kot leto dni in niso namenjeni trgovanju.

Finančni inštrumenti, ki so povezani z dolgoročnimi finančnimi naložbami, se pripoznajo v bilanci stanja. Obstajajo pa tudi finančni inštrumenti dolgoročne narave, ki se izkazujejo v zunajbilančni evidenci. Vodja računovodstva opredeli na pogodbi sklenjeni z finančno institucijo, za katero vrsto finančnih inštrumentov gre.

Izpeljani finančni inštrumenti, ki so sestavni del dolgoročnih finančnih naložb, so lahko tudi inštrumenti za varovanje pred tveganjem.

Prevrednotovanje – slabitev dolgoročnih finančnih naložb

92. člen

Vodja računovodstva mora najmanj enkrat letno, in sicer pred sestavitvijo letnih računovodskih izkazov, preveriti ustreznost izkazane velikosti posamezne dolgoročne finančne naložbe. Če kaka dolgoročna finančna naložba izgublja vrednost (na primer zaradi neuspešnega poslovanja družbe, v kateri je naša družba kapitalsko udeležena, ali slabše plačilne sposobnosti družbe, ki ji je naša družba dala dolgoročna posojila, in podobno), presodi, v kakšni velikosti je treba v breme prevrednotovalnih finančnih odhodkov oblikovati popravek njene začetno izkazane vrednosti. Prav tako mora odrediti delni ali celotni odpis dolgoročne finančne naložbe neposredno v breme prevrednotovalnih finančnih odhodkov, kakor hitro nastanejo razlogi za to. Naložbe v vrednostne papirje se evidentirajo po tržni (borzni) vrednosti, če je ta manjša od knjigovodske. Vrednost najmanj ob koncu leta presoja vodja računovodstva in o tem sporoči v računovodstvu v do 10.01.

za preteklo obračunsko leto. Če je bila pri dolgoročnih finančnih naložbah, ki jih je treba oslabiti, v preteklosti evidentirana okrepitev, se oslabitev najprej evidentira v breme ustreznega prevrednotovalnega popravka kapitala.

Spremembe knjigovodskih vrednosti dolgoročnih finančnih naložb in odpise vrednosti predlaga vodja računovodstva, potrjuje pa direktor.

Prevrednotovanje – krepitev dolgoročnih finančnih naložb

93. člen

Družba ne izvaja prevrednotovanja – krepitev dolgoročnih finančnih naložb.

Dolgoročne finančne naložbe v kapital odvisnih in pridruženih podjetij, ki so zajete v skupinske računovodske izkaze, se vrednotijo po kapitalski metodi. Za učinek prevrednotenja naložb v kapital odvisnih podjetij iz naslova čistega dobička odvisnih podjetij, ki pripada obvladujočemu podjetju, se poveča posebni prevrednotovalni popravek kapitala.

94. člen

Za potrebe sestavljanja skupinske bilance stanja se upoštevajo določbe SRS od 3.35 do 3.41.

Zaloge

Pojasnila

95. člen

Pri razkrivanju zalog družba upošteva SRS od 4.31 do 4.34 in tile opredelitvi:

- kot vrste zalog se upoštevajo tiste, ki jih družba vodi na trimestnih kontih svojega kontnega načrta, priloženega temu pravilniku;
- pomembna zadeva oziroma pomembna zaloga je tista, katere vrednost presega 10% vrednosti vseh zalog, če so te zaloge vsaj 1% vrednosti vseh sredstev na dan bilance stanja.

Izkazovanje in vrednotenje

96. člen

Družba v glavni knjigi spremlja zaloge materiala, nedokončane proizvodnje, proizvodov in trgovskega blaga. V analitični evidenci spremlja skupine zalog materiala, nedokončane proizvodnje, proizvodov in trgovskega blaga po posameznih vrstah.

Količinsko enoto zaloge materiala družba vrednoti po planskih (stalnih) cenah. Mesečno ugotavlja odmike pri nabavi po posameznih vrstah materiala in na tej podlagi določi odmike pri

porabi materiala. Družba ne upošteva odmikov, izkazanih ob začetku poslovnega leta.

Količinska enota proizvoda oz. nedokončane proizvodnje se vrednoti po proizvodjalnih stroških v ožjem pomenu, tj. neposrednih stroških materiala, neposrednih stroških dela, neposrednih stroških storitev, neposrednih stroških amortizacije in splošnih proizvodjalnih stroških. Splošni proizvodjalni stroški so stroški materiala, storitev, dela in amortizacije, ki so obračunani v okviru proizvodjalnega procesa, a jih ni mogoče neposredno povezovati z nastajajočimi poslovnimi učinki.

Količinsko enoto zaloge trgovskega blaga družba vrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo kupna cena, uvozne dajatve in neposredni stroški nabave. Kupna cena se zmanjša za dobljene popuste.

Pri izkazovanju zalog materiala in trgovskega blaga družba uporablja v skladu s SRS 4.16 metodo drsečih povprečnih cen.

Prevrednotovanje zalog

97. člen

Najmanj na koncu poslovnega leta družba preveri, ali se zaloge zaradi oslabitve prevrednotujejo. Morebitne oslabitve se preverjajo in evidentirajo po skupinah posameznih vrst zalog, kot so opredeljene v 96. členu tega pravilnika. Vrednosti zalog na dan bilance stanja se presodijo in sporočijo v računovodstvo najkasneje do 20. januarja za potrebe sestavitve računovodskih izkazov za preteklo poslovno leto.

Zaloge trgovskega blaga in materiala se zaradi oslabitve prevrednotujejo, če njihova knjigovodska vrednost presega tržno vrednost; s tržno vrednostjo je mišljena nadomestitvena vrednost, razen če je ta manjša od čiste iztržljive vrednosti, zmanjšane za kosmati dobiček (v takem primeru se šteje kot tržna vrednost za kosmati dobiček zmanjšana čista iztržljiva vrednost).

Za odpisovanje vrednosti zalog trgovskega blaga in materiala je odgovoren vodja prodajne službe.

98. člen

Za potrebe sestavljanja skupinske bilance stanja se upoštevajo določbe SRS od 4.25 do 4.30.

Terjatve

Pojasnila

99. člen

Pri razkrivanju terjatev družba upošteva SRS od 5.32 do 5.37 in tile opredelitvi:

- kot vrste terjatev se upoštevajo tiste, ki jih družba vodi na trimestnem kontu svojega kontnega načrta, priloženega temu pravilniku;
- pomembna zadeva oziroma pomembna terjatev je tista, katere vrednost presega 10% vrednosti vseh terjatev, če so te terjatve vsaj 1% vrednosti vseh sredstev na dan bilance stanja.

Izkazovanje in vrednotenje

100. člen

Vodja računovodstva zagotovi, med drugim s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta, da se v zvezi z vrstami in načini izkazovanja terjatev v družbi upoštevajo SRS od 5.1 do 5.10..

Terjatve do države je potrebno izkazovati ločeno.

Prevrednotovanje terjatev

101. člen

Vodji računovodstva je naloženo, da najmanj enkrat letno, in sicer pred sestavitvijo letnega obračuna poslovanja, preveri ustreznost izkazane velikosti posamezne terjatve. Vrednosti terjatev na dan bilance stanja se presodijo in sporočijo v računovodstvo najkasneje v roku 20 dni po bilančnem datumu za potrebe sestavitve računovodskih izkazov za preteklo poslovno leto.

Terjatve, za katere se domneva, da ne bodo poravnane v rednem roku ali ki niso poravnane v rednem roku, je treba izkazati kot dvomljive ali sporne in obračunati popravek njihove vrednosti v breme prevrednotovalnih poslovnih odhodkov, pri tem pa upoštevati, da morajo biti prikazane z utemeljenim poplačljivim zneskom. Z "rednim rokom" je mišljen rok 120 dni od pogodbenega roka.

Za kasnejše odpise terjatev so potrebne ustrezne dokazne listine: zavrnitev potrditve stanj terjatev, sodna odločba, sklep prisilne poravnave, sklep stečajnega postopka in druge ustrezne listine.

Oblikovanje popravka vrednosti terjatev predlaga vodja računovodstva, potrjuje pa direktor.

102. člen

Za potrebe sestavljanja skupinske bilance stanja se upoštevajo določbe SRS od 5.27 do 5.31.

Kratkoročne finančne naložbe

Pojasnila

103. člen

Pri razkrivanju kratkoročnih finančnih naložb družba upošteva SRS od 6.39 do 6.45 in tile opredelitvi:

- kot vrste kratkoročnih finančnih naložb se upoštevajo tiste, ki jih družba vodi na trimestrnih kontih svojega kontnega načrta, priloženega temu pravilniku;
- pomembna zadeva oziroma pomembna kratkoročna finančna naložba je tista, katere vrednost presega 10% vrednosti vseh kratkoročnih finančnih naložb, če so te naložbe vsaj 1% vrednosti vseh sredstev na dan bilance stanja.

Izkazovanje in vrednotenje

104. člen

Vodja računovodstva zagotovi, med drugim s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta, da se v družbi upoštevajo SRS od 6.1 do 6.6 v zvezi z vrstami in načini izkazovanja kratkoročnih finančnih naložb.

Prevrednotovanje kratkoročnih finančnih naložb

105. člen

Nabavna vrednost kratkoročnih finančnih naložb se ugotavlja v skladu s standardi.

Vodji računovodstva je naloženo, da najmanj enkrat letno, in sicer pred sestavitvijo letnih računovodskih izkazov, preveri ustreznost izkazane velikosti posamezne kratkoročne finančne naložbe. Če kaka kratkoročna finančna naložba izgublja vrednost (na primer vrednostni papir na trgu ali naložba v posojilo zaradi slabše plačilne sposobnosti družbe posojilojemalke, in podobnega), presodi, koliko je treba v breme prevrednotovalnih finančnih odhodkov popraviti njeno knjigovodsko vrednost. Prav tako mu je naloženo, da odredi delni ali celotni odpis kratkoročne finančne naložbe neposredno v breme prevrednotovalnih finančnih odhodkov, kakor hitro obstajajo za to razlogi. Potrebne oslabitve kratkoročnih finančnih naložb sporoči najkasneje do 20.01. za preteklo leto.

Družba ne ugotavlja in ne izkazuje krepitev kratkoročnih finančnih naložb.

Prevrednotenje kratkoročnih finančnih naložb predlaga vodja računovodstva, potrjuje pa direktor.

106. člen

Če se sestavlja skupinska bilanca stanja, se upoštevajo določbe na podlagi SRS od 6.32 do 6.38.

Denarna sredstva

Pojasnila

107. člen

Pri razkrivanju denarnih sredstev družba upošteva SRS 7.18 in tole opredelitev:

- pomembna zadeva oziroma pomembno denarno sredstvo je tista (tisto), katere(ga) vrednost presega 10 % vrednosti vseh denarnih sredstev, če so ta sredstva vsaj 1 % vrednosti vseh sredstev na dan bilance.

Izkazovanje in vrednotenje

108. člen

V družbi se vodijo glavna blagajna in pomožne blagajne. Blagajniški maksimum se določi s posebnim sklepom direktorja družbe, kakor tudi število pomožnih blagajn.

109. člen

Izkazovanje denarnih sredstev v skladu s SRS od 7.1 do 7.6 zagotovi vodja računovodstva, med drugim s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta.

110. člen

Če se sestavlja skupinska bilanca stanja, se upoštevajo določbe na podlagi SRS od 7.14 do 7.17.

Kapital

Pojasnila

111. člen

Pri razkrivanju kapitala družba upošteva SRS od 8.40 do 8.46 in tile opredelitvi:

- kot vrste delniškega kapitala in rezerv se upoštevajo tiste, ki jih družba vodi na trimestrnih kontih svojega kontnega načrta, priloženega temu pravilniku;
- pomembne zadeve oziroma pomembni podatki v zvezi s stanjem in gibanjem kapitala so tiste

(tisti), katerih vrednosti presegajo 10% vrednosti kapitala na dan bilance stanja oziroma 10% vrednosti sprememb kapitala v poslovnem letu.

Izkazovanje in vrednotenje

112. člen

Celotni kapital družbe sestavljajo vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, prevrednotovalni popravek kapitala in prehodno še ne razdeljeni čisti dobiček ali še ne poravnana čista izguba poslovnega leta.

Prevrednotovanje kapitala

113. člen

Če se izvaja splošno prevrednotovanje kapitala, družba krije prevrednotovalno razliko v breme prevrednotovalnega popravka poslovnega izida, ki je izredni odhodek. Če se nanaša na postavke, pri katerih ni mogoče pričakovati trajne oslabitve, se krije tudi iz prevrednotovalnega popravka dolgoročnih finančnih naložb. Vodja računovodstva presoja možnost trajne oslabitve postavk v skladu z merili tega pravilnika, presojo opravi do 20.1. za preteklo leto.

114. člen

Če se sestavlja skupinska bilanca stanja, se upoštevajo določbe na podlagi SRS od 8.33 do 8.39 in SRS 8.9..

Dolgoročni dolgovi

Pojasnila

115. člen

Pri razkrivanju dolgoročnih dolgov družba upošteva SRS od 9.40 do 9.49 in tile opredelitvi:

- kot vrste dolgoročnih dolgov se upoštevajo tiste, ki jih družba vodi na trimestnih kontih svojega kontnega načrta, priloženega temu pravilniku;
- pomembna zadeva oziroma pomembna vrsta dolgoročnih dolgov je tista, katere vrednost presega 10% vrednosti vseh dolgoročnih dolgov, če so ti dolgoročni dolgovi vsaj 1% vrednosti vseh obveznosti do virov sredstev na dan bilance stanja.

Pri razkrivanju dolgoročnih dolgov družba upošteva tudi SRS 9.50, dolgoročni dolgovi pa se razkrivajo za tele skupine oseb: člane uprave in notranje lastnike.

Izkazovanje in vrednotenje

116. člen

Dolgoročni dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba v obdobju, daljšem od leta dni, vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju.

Dolgoročni dolgovi se izkazujejo v skladu s SRS 9.2 do 9.5. Njihovo pravilno izkazovanje zagotovi vodja računovodstva, med drugim tudi s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta.

Dolgoročni dolgovi se ob začetnem pripoznanju ovrednotijo z zneski iz ustreznih listin o njihovem nastanku in se povečujejo za pripisane obresti ali zmanjšujejo za odplačane zneske in morebitne drugačne poravnave, če o tem obstaja sporazum z upnikom. Obresti dolgoročnih dolgov so finančni odhodki, razen če so vštete v nabavno vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali vrednost zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje.

Dolgoročni dolgovi, ki so že zapadli v plačilo (a še niso poravnani) in dolgoročni dolgovi, ki bodo zapadli v plačilo v letu dni po dnevu bilance stanja, se v bilanci stanja izkazujejo kot kratkoročni dolgovi. Dolgoročni dolgovi se prenašajo med kratkoročne dolgove in obratno posamič po knjigovodskih vrednostih.

Pripoznanja dolgoročnih dolgov v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, če je obveznost, določena v pogodbi ali drugem pravnem aktu, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana.

Prevrednotovanje dolgoročnih dolgov

117. člen

Najmanj enkrat letno, pred sestavitvijo letnih računovodskih izkazov, vodja računovodstva presodi pošteno vrednost dolgoročnih dolgov na podlagi pogodb; če so knjigovodske vrednosti manjše od ugotovljenih poštenih vrednosti, pisno obvesti računovodstvo o velikosti obvezne okrepitve dolgoročnih dolgov najkasneje v 20. dneh po bilančnem datumu.

Slabitve dolgoročnih dolgov družba ne ugotavlja in ne izkazuje.

118. člen

Če se sestavlja skupinska bilanca stanja, se upoštevajo določbe na podlagi SRS od 9.31 do 9.39 in SRS 9.49..

Dolgoročne rezervacije

Pojasnila

119. člen

Pri razkrivanju dolgoročnih rezervacij družba upošteva SRS od 10.35 do 10.39 in tile opredelitvi:

- kot vrste dolgoročnih rezervacij se upoštevajo tiste, ki jih družba vodi na trimestnih kontih svojega kontnega načrta, priloženega temu pravilniku;
- pomembna zadeva oziroma pomembna dolgoročna rezervacija je tista, katere vrednost presega 10% vrednosti vseh dolgoročnih rezervacij, če so te rezervacije vsaj 1% vrednosti vseh obveznosti do virov sredstev na dan bilance stanja.

Izkazovanje in vrednotenje

120. člen

Ločeno je treba izkazovati dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov, dolgoročne rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov (odhodkov) in druge dolgoročne rezervacije v skladu s standardi.

121. člen

Za oblikovanje posameznih zneskov dolgoročnih rezervacij, za odobravanje njih črpanja in za odpravljanje dolgoročnih rezervacij, kadar je objektivno ugotovljeno, da niso več potrebne, je odgovoren vodja računovodstva. Za odobravanje črpanja lahko pooblasti drugo osebo.

Navodila v zvezi s tehniko knjiženja porabe dolgoročnih rezervacij predpiše v posameznih primerih vodja računovodstva.

Dolgoročne rezervacije se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznavaajo, če:

- (a) obstaja zaradi preteklega dogodka sedanja obveza (pravna ali posredna);
- (b) je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristi, in
- (c) je mogoče znesek obveze zanesljivo izmeriti.

Dolgoročne rezervacije se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznavaajo z ustreznim odbitkom od siceršnjih prihodkov ali z vračunavanjem ustreznih stroškov oziroma odhodkov, če je verjetno, da bodo v prihodnosti nastajali takšni stroški oziroma odhodki in je zanje potrebno dolgoročno rezerviranje pokrivanja.

Dolgoročne rezervacije v zvezi s slabim imenom se oblikujejo ob nakupu in pripojitvi druge družbe, da bi bilo z njimi mogoče v prehodnem obdobju izboljšati poslovni izid družbe kupca.

Pripoznanje dolgoročnih rezervacij v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, kadar so že izrabljene nastale možnosti, zaradi katerih so bile dolgoročne rezervacije oblikovane, ali pa ni več potrebe po njih.

Dolgoročne rezervacije se lahko uporabljajo samo za istovrstne postavke, za katere so bile prvotno pripoznane, v utemeljenih primerih pa tudi za enakovrstne postavke. Takšen primer je poraba dolgoročnih rezervacij za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev.

122. člen

Za potrebe sestavljanja skupinske bilance stanja se upoštevajo določbe SRS od 10.29 do 10.34.

Kratkoročni dolgovi

Pojasnila

123. člen

Pri razkrivanju kratkoročnih dolgov družba upošteva SRS od 11.39 do 11.45 in tile opredelitvi:

- kot vrste kratkoročnih dolgov se upoštevajo tiste, ki jih družba vodi na trimestnih kontih svojega kontnega načrta, priloženega temu pravilniku;
- pomembna zadeva oziroma pomembna vrsta kratkoročnih dolgov je tista, katere vrednost presega 10% vrednosti vseh kratkoročnih dolgov, če so ti dolgovi vsaj 1% vrednosti vseh obveznosti do virov sredstev na dan bilance stanja.

Pri razkrivanju kratkoročnih dolgov družba upošteva tudi SRS 11.46, kratkoročni dolgovi pa se razkrivajo za tele skupine oseb: člane posloводства, člane nadzornega sveta in notranje lastnike.

Izkazovanje in vrednotenje

124. člen

Kratkoročni dolgovi so pripoznane obveznosti v zvezi s financiranjem lastnih sredstev, ki jih je treba najkasneje v letu dni vrniti oziroma poravnati, zlasti v denarju.

Kratkoročni dolgovi se izkazujejo v skladu s SRS 11.2 do 11.6. Njihovo pravilno izkazovanje zagotovi vodja računovodstva, med drugim tudi s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta.

Finančni oziroma poslovni kratkoročni dolg se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot obveznost, ko ob upoštevanju pogodbenega datuma ali datuma prejemkov oziroma prejemov in z njimi povezanih obračunov nastane obveznost, določena v pogodbi ali drugem pravnem aktu. Kratkoročni dolgovi se kasneje lahko neposredno povečajo ali pa ne glede na opravljeno plačilo ali drugačno poravnavo tudi zmanjšajo za znesek, o katerem obstaja sporazum z upniki.

Del dolgoročnega dolga, ki je že zapadel v plačilo, in del dolgoročnega dolga, ki bo zapadel v plačilo v letu dni po dnevu bilance stanja, se v bilanci stanja prenese med kratkoročne dolgove.

Pripoznanja kratkoročnih dolgov v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, če je obveznost, določena v pogodbi ali drugem pravnem aktu, izpolnjena, razveljavljena ali zastarana.

Pri nakupu na odloženo plačilo in pri prekoračitvi pogodbenega roka za plačilo se tisti del kratkoročnega dolga, ki se nanaša na obresti, obravnava kot finančni odhodek, in ne kot sestavni del vrednosti kupljene stvari ali storitve.

Obresti kratkoročnih dolgov so finančni odhodki.

Prevrednotovanje kratkoročnih dolgov

125. člen

Najmanj enkrat letno, pred sestavitvijo letnih računovodskih izkazov, vodja računovodstva presodi pošteno vrednost kratkoročnih dolgov na podlagi pogodb; če so knjigovodske vrednosti manjše od ugotovljenih poštenih vrednosti, pisno obvesti računovodstvo o velikosti obvezne okrepitve kratkoročnih dolgov najkasneje v 20. dneh po bilančnem datumu.

Slabitve kratkoročnih dolgov družba ne ugotavlja in ne izkazuje.

126. člen

Za potrebe sestavljanja skupinske bilance stanja se upoštevajo določbe SRS od 11.30 do 11.38.

Kratkoročne časovne razmejitve

Pojasnila

127. člen

Pri razkrivanju kratkoročnih časovnih razmejitev družba upošteva SRS od 12.30 do 12.33 in tile opredelitvi:

- kot vrste kratkoročnih časovnih razmejitev se upoštevajo tiste, ki jih družba vodi na trimestnih kontih svojega kontnega načrta, priloženega temu pravilniku;
- pomembna zadeva oziroma pomembna kratkoročna časovna razmejitev je tista, katere vrednost presega 10% vrednosti vseh kratkoročnih časovnih razmejitev na dan bilance stanja, če so te razmejitve vsaj 1% vrednosti vseh sredstev oziroma obveznosti do virov sredstev na dan bilance stanja.

128. člen

Kratkoročne časovne razmejitev so terjatve in druga sredstva ter obveznosti, ki se bodo po predvidevanjih pojavili v letu dni in katerih nastanek je verjeten, velikost pa zanesljivo ocenjena; terjatve in obveznosti se nanašajo na znane ali še ne znane pravne oziroma fizične osebe, do katerih bodo tedaj nastale prave terjatve in dolgovi, s sredstvi pa so mišljeni proizvodi ali storitve, ki jih bodo bremenile.

Z aktivnimi kratkoročnimi časovnimi razmejitvami so zajeti kratkoročno odloženi stroški (odhodki) in prehodno nezaračunani prihodki, s pasivnimi kratkoročnimi časovnimi razmejitvami pa vnaprej vračunani stroški (odhodki) in kratkoročno odloženi prihodki. V računovodstvu je treba te vrste razmejitev izkazovati ločeno in jih razčlenjevati na pomembnejše vrste.

Izpolnjevanje zahtev, naštetih v drugem odstavku tega člena, zagotovi vodja računovodstva med drugim s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta.

Usredstvene (aktivne) kratkoročne časovne razmejitve in udolgovljene (pasivne) kratkoročne časovne razmejitve se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripoznajo z ustreznim odbitkom od prihodkov ali z vračunavanjem ustreznih stroškov oziroma odhodkov, če in kolikor se sme predpostavljati, da bodo v letu dni zares nastali takšni prihodki in stroški oziroma odhodki.

Realnost postavk usredstvenih (aktivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev mora biti na dan bilance stanja utemeljena, postavke udolgovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev pa ne smejo skrivati rezerv. Njihovo spravljanje v realne okvire ne sme povzročati izrednih prihodkov ali izrednih odhodkov, temveč se za razlike popravijo dotedanji stroški oziroma redni odhodki in redni prihodki, v zvezi s katerimi so se prvotno pojavile.

Pripoznanja kratkoročnih časovnih razmejitev v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravijo, kadar so že izrabljene nastale možnosti ali pa ni več potrebe po kratkoročnih časovnih razmejitvah.

Knjigovodsko spremljanje kratkoročnih časovnih razmejitev je naloženo vodji računovodstva.

Kratkoročne časovne razmejitve se ne prevrednotujejo. Med letom in ob sestavljanju računovodskih izkazov pa je potrebno preverjati realnost in upravičenost njihovega oblikovanja.

129. člen

Za potrebe sestavljanja skupinske bilance stanja se upoštevajo določbe SRS od 12.25 do 12.29.

Razkrivanje, izkazovanje in vrednotenje postavk v izkazu poslovnega izida

Pojasnila

130. člen

Družba pri razkrivanju postavk v izkazu poslovnega izida upošteva SRS od 25.15 do 25.31, pri tem pa upošteva opredelitve, zapisane v tem pravilniku.

Bilančni dobiček zapiše v prilogi k izkazu poslovnega izida.

131. člen

Pojasnila k izkazu poslovnega izida vsebujejo:

- informacije o podlagi za pripravo izkaza poslovnega izida ter posebnih računovodskih usmeritvah, izbranih in uporabljenih pri pomembnih poslih in drugih poslovnih dogodkih; pomembni posli in drugi poslovni dogodki so tisti, katerih vrednosti presegajo 1% prihodkov poslovnega leta;
- informacije, ki jih zahtevajo slovenski računovodski standardi in zakon o gospodarskih družbah ter niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida;
- dodatne informacije, ki niso predpisane v obrazcu izkaza poslovnega izida, so pa za pošteno predstavitev potrebne; pomembni posli in drugi poslovni dogodki, potrebni za pošteno predstavitev, so tisti, katerih vrednosti presegajo 1% prihodkov poslovnega leta.

132. člen

V zvezi z računovodskimi usmeritvami se v pojasnilih opisujejo:

- podlage za merjenje gospodarskih kategorij v izkazu poslovnega izida;
- računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje izkaza poslovnega izida; takšne so računovodske usmeritve za tiste odhodke in prihodke, ki presegajo 1% odhodkov oziroma prihodkov poslovnega leta;
- vrsta sprememb računovodskih usmeritev in računovodskih ocen ter razlog zanje in njihov znesek (če zneska ni mogoče izračunati, je treba to dejstvo razkriti), če sprememba presega 1% vrednosti prihodkov poslovnega leta;
- vrsta in znesek popravka bistvene napake; bistvena je tista napaka, ki presega 1% vrednosti prihodkov poslovnega leta.

ODHODKI

Izkazovanje in vrednotenje

133. člen

Odhodki so zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev ali povečanj dolgov in je to zmanjšanje mogoče zanesljivo izmeriti.

Odhodki se razvrščajo na poslovne odhodke, finančne odhodke in izredne odhodke. Poslovni in finančni odhodki so redni odhodki.

Poslovni odhodki se po namenu razvrščajo:

- na nabavno vrednost prodanih količin;
- posredne stroške nabavljanja in prodajanja;
- neposredne stroške prodajanja;
- prevrednotovalne poslovne odhodke, ki niso stroški.

Finančni odhodki so:

- odhodki za financiranje;
- odhodki za naložbenje.

Izredne odhodke sestavljajo neobičajne postavke, ki v obravnavanem poslovnem letu zmanjšujejo izid rednega poslovanja.

Podrobno izkazovanje odhodkov v skladu s SRS od 17.2 do 17.10 zagotovi vodja računovodstva v okviru kontnega načrta. Družba ločeno izkazuje tudi odhodke iz razmerij s povezanimi podjetji v skupini.

Kadar ustvarja družba več vrst proizvodov oziroma opravlja več vrst storitev, uporablja za razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce predračunsko in obračunsko kalkulacijo z dodatki ter sestavlja razdelilnike stroškov. Iz teh mora biti razvidna povezanost med posrednimi stroški in osnovo, izbrano za njihovo razporejanje na stroškovne nosilce.

Družba izdelava predračunsko kalkulacijo po enaki metodiki kot obračunsko.

Razkrivanje stroškov amortizacije

134. člen

Pri razkrivanju stroškov amortizacije družba upošteva SRS od 13.26 do 13.27 in tile opredelitvi:

- skupine amortizirljivih sredstev so določene kot skupine opredmetenih osnovnih sredstev in skupine (kategorije) neopredmetenih dolgoročnih sredstev, kot so opredeljene pri razkrivanju teh dveh postavk;

- večja skupina amortizirljivih sredstev je tista, katere vrednost presega 10% vrednosti vseh amortizirljivih opredmetenih osnovnih sredstev oziroma neopredmetenih dolgoročnih sredstev, če so ta sredstva pomenijo vsaj 10% vrednosti vseh sredstev na dan bilance stanja.

Razkrivanje stroškov materiala in storitev

135. člen

Pri razkrivanju stroškov materiala in storitev družba upošteva SRS 14.27 in tole opredelitev:

- pomembne zadeve oziroma pomembni stroški materiala in storitev so tisti, katerih vrednosti presegajo 10% vseh stroškov materiala oziroma vseh stroškov storitev.

Razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlenim

136. člen

Pri razkrivanju stroškov dela in stroškov povračil zaposlenim, družba upošteva SRS od 15.21 do 15.24 in tole opredelitev:

- kot pomembna zadeva so opredeljena zahtevana razkritja za te skupine oseb: člane posloводства, člane nadzornega sveta in notranje lastnike.

PRIHODKI

Izkazovanje in vrednotenje

137. člen

Izkazovanje prihodkov v skladu s SRS od 18.2 do 18.11 zagotovi vodja računovodstva, med drugim s sestavitvijo ustreznega kontnega načrta.

Prihodki od poslovanja so vsi zneski od prodaje proizvodov oziroma storitev, ne glede na to, kdo je plačnik.

Razkrivanje postavk v izkazu finančnega izida

138. člen

Oblika izkaza finančnega izida, izbrana za družbo, je opredeljena v standardih kot različica II, sestavljena po posredni metodi (SRS 26.9) in v zaporedni stopenjski obliki (SRS 26.11). Podatki za izkaz finančnega izida izhajajo iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida.

VII. HRANJENJE KNJIGOVODSKIH LISTIN, POSLOVNIH KNJIG IN LETNIH POROČIL

Hramba knjigovodskih listin

139. člen

Knjigovodske listine se hranijo v izvornikih na papirju ali pri računalniškem oziroma mikrografskem obravnavanju na nosilcih podatkov, na katere se prenašajo z izvornikov.

Med poslovnim letom se knjigovodske listine redno odlagajo v regulatorje, konec leta pa se zvežejo. Na platnicah zvezka se označi njegova vsebina: firma družbe, vrsta knjigovodskih listin, zaporedne številke listin (od ... do), obdobje oziroma leto, na katero se nanašajo.

Po končani reviziji letnih računovodskih izkazov se knjigovodske listine zapisniško prenesejo iz priročnega računovodskega arhiva v osrednji arhiv. Zapisnik o predaji knjigovodskih listin vsebuje:

- firmo družbe,
- kraj in datum predaje,
- imena oseb, navzočih pri predaji,
- popis predanih listin,
- opis urejenosti in opremljenosti predanih listin in druge pripombe navzočih,
- podpise prejemnikov in izročiteljev.

Za urejeno odlaganje knjigovodskih listin in vodenje priročnega računovodskega arhiva je odgovoren vodja računovodstva.

Pri računalniškem obravnavanju podatkov se hrani tudi zbirka listin o ustreznih računalniških programih, ki omogoča kasnejše preverjanje. Čas hrambe te zbirke je odvisen od časa hrambe knjigovodskih listin.

Roki hrambe knjigovodskih listin so:

Trajno se hranijo naslednje listine:

- izplačilne liste in končni obračuni plač in
- knjigovodske in ostale listine v povezavi z nepremičninami.

Deset let se hranijo naslednje listine:

- knjigovodske listine povezane z obračunom davka na dodano vrednost.

Pet let se hranijo naslednje listine:

- knjigovodske listine na podlagi katerih se izvajajo knjiženja in niso povezane z obračunom davka na dodano vrednost.

Hramba poslovnih knjig

140. člen

Poslovne knjige se do konca revidiranja letnih računovodskih izkazov hranijo v priročnem arhivu računovodske službe, potem pa se zapisniško predajo v varnejši osrednji arhiv družbe. Zapisnik o predaji poslovnih knjig vsebuje:

- firmo družbe,
- kraj in datum predaje,
- imena oseb, navzočih pri predaji,
- popis predanih poslovnih knjig,
- opis oblike knjig in druge pripombe navzočih,
- podpise prejemnikov in izročiteljev.

Za hranjenje poslovnih knjig v priročnem arhivu računovodstva odgovarja vodja računovodstva.

Pisni odtisi glavne knjige in dnevnika se hranijo trajno. Pisni odtisi evidence plač in registra opredmetenih osnovnih sredstev se hranijo trajno. Ostale pomožne knjige se hranijo 10 let.

Hramba letnih poročil

141. člen

Podjetje je dolžno hraniti letna poročila v skladu z zakonom.

VIII. KONČNE DOLOČBE

142. člen

Vodja računovodstva je pooblaščen, da po potrebi izdaja podrobnejša navodila za izvajanje tega pravilnika. Potrdi oziroma sprejme pa jih direktor družbe.

143. člen

Ta pravilnik začne veljati, ko ga sprejme direktor družbe XY, d.o.o., uporablja pa se od 1. januarja 2002.

144. člen

Spremembe in dopolnitve tega pravilnika se sprejemajo po enakem postopku, kot ta pravilnik.

Ljubljana, dne 1.9.2003

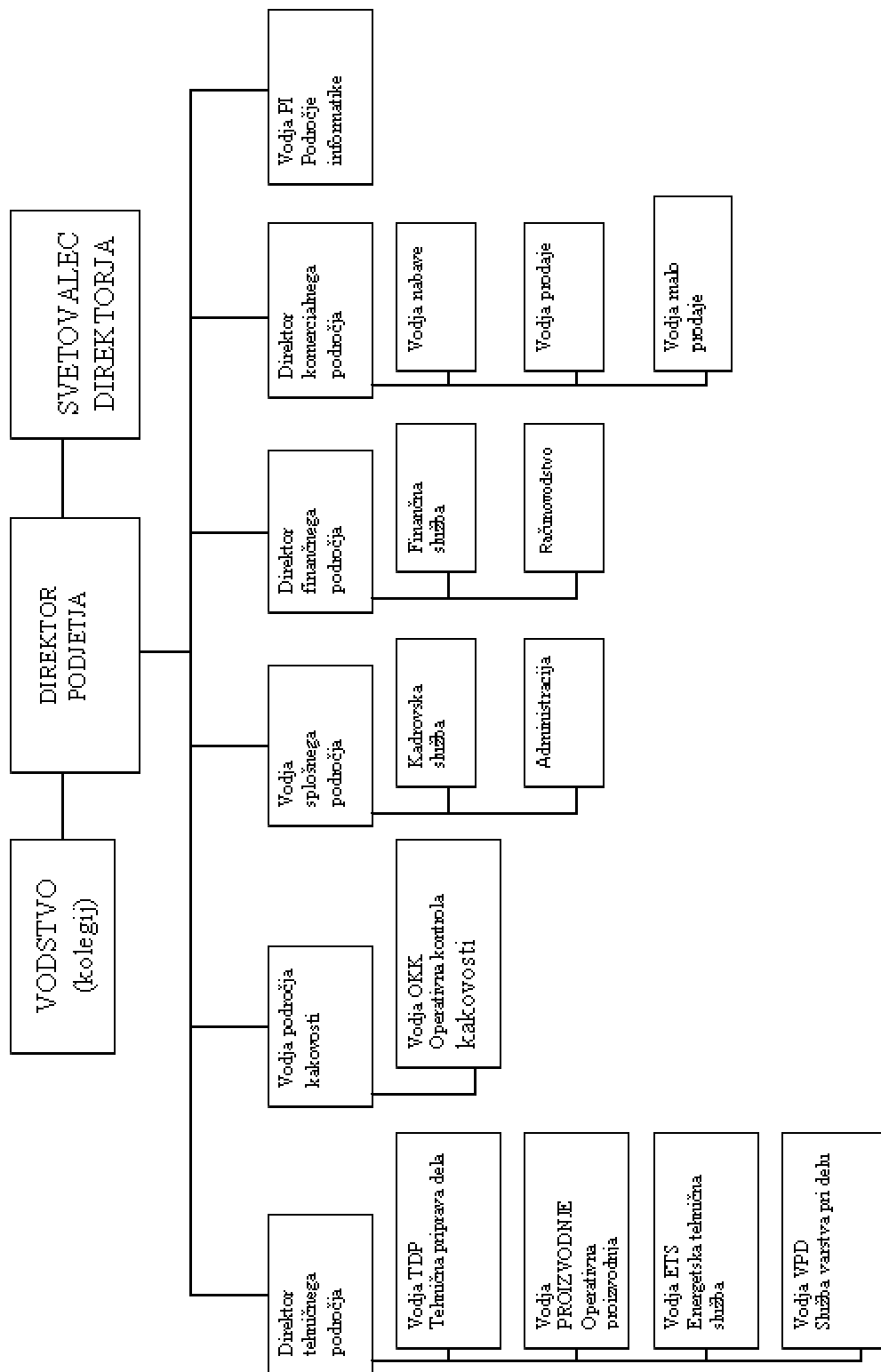
XY, d.o.o.:

Direktor družbe

PRILOGE K PRAVILNIKU

PRILOGA ŠT. 1: ORGANIZACIJSKA SHEMA PODJETJA XY D.O.O.	55
PRILOGA ŠT. 2: SEZNAM STROŠKOVNIH MEST TER NJIHOVIH VODIJ	56
PRILOGA ŠT. 3: KNJIGOVODSKE LISTINE	57
3.1 SEZNAM NAJPOGOSTEJŠIH ZUNANJIH IN NOTRANJIH KNJIGOVODSKIH LISTIN	57
3.2 NAVODILA O KNJIGOVODSKIH LISTINAH.....	58
3.2.1 <i>BLAGAJNIŠKO POSLOVANJE</i>	58
3.2.2 <i>GIBANJE LISTIN V ZVEZI S SKLADIŠČENJEM MATERIALA</i>	60
3.2.3 <i>GIBANJE LISTIN V ZVEZI S SKLADIŠČENJEM PROIZVODOV</i>	60
3.2.4 <i>GIBANJE LISTIN V ZVEZI S SKLADIŠČENJEM TRGOVSKEGA BLAGA</i>	61
3.2.5 <i>GIBANJE PREJETIH RAČUNOV, DOBROPISOV IN BREMEPISEV</i>	61
3.2.6 <i>GIBANJE IZDANIH RAČUNOV, DOBOPISOV IN BREMEPISEV</i>	62
3.3 SEZNAM TEMELJNIC IN ODGOVORNIH OSEB	63
PRILOGA ŠT. 4: SHEMATSKI PRIKAZI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV.....	64
4.1 BILANCA STANJA.....	64
4.2 IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA – RAZLIČICA I.	64
4.3 IZKAZ FINANČNEGA IZIDA – RAZLIČICA II.....	64
4.4 IZKAZ GIBANJA KAPITALA – RAZLIČICA I.....	64
PRILOGA ŠT. 5: PRAVILNIK O POPISU	72

PRILOGA ŠT. 1: ORGANIZACIJSKA SHEMA PODJETJA XY D.O.O.



PRILOGA ŠT. 2: SEZNAM STROŠKOVNIH MEST TER NJIHOVIH VODIJ

ŠTEVILKA STR. MESTA	STROŠKOVNO MESTO	ODGOVORNA OSEBA
110	Priprava proizvodnje	Odgovorna oseba
120	Furnirnica	Odgovorna oseba
130	Razrez	Odgovorna oseba
140	Klejarna	Odgovorna oseba
150	Strojna obdelava lesa	Odgovorna oseba
160	Površinska obdelava lesa	Odgovorna oseba
170	Kontrola	Odgovorna oseba
180	Montaža	Odgovorna oseba
190	Reklamacije	Odgovorna oseba
210	Skladišče materiala	Odgovorna oseba
220	Skladišče polizdelkov	Odgovorna oseba
230	Skladišče gotovih izdelkov	Odgovorna oseba
310	Osebni avtomobili	Odgovorna oseba
320	Nabava	Odgovorna oseba
330	Prodaja	Odgovorna oseba
340	Splošna služba	Odgovorna oseba
360	Vzdrževanje	Odgovorna oseba
370	Energetska postaja	Odgovorna oseba
380	Informatika	Odgovorna oseba
400	Sejemski stroški	Odgovorna oseba
500	Prodajalna	Odgovorna oseba

PRILOGA ŠT. 3: KNJIGOVODSKE LISTINE

3.1 SEZNAM NAJPOGOSTEJŠIH ZUNANJIH IN NOTRANJIH KNJIGOVODSKIH LISTIN

ZUNANJE KNJIGOVODSKE LISTINE	Oseba, ki jo kontrolira
prejet račun	Odgovorna oseba
bremepis	Odgovorna oseba
dobropis	Odgovorna oseba
dnevni izpiski stanja denarnih sredstev	Odgovorna oseba
naročilnice	Odgovorna oseba
dobavnice	Odgovorna oseba
pogodbe	Odgovorna oseba
odločbe	Odgovorna oseba

NOTRANJE KNJIGOVODSKE LISTINE			
IZVIRNE	Št. izvodov	Odgovorna oseba	Roki prenosov v računovodstvo
računi	2	Odgovorna oseba	Dnevno
bremepisi	2	Odgovorna oseba	Dnevno
dobropisi	2	Odgovorna oseba	Dnevno
naročilnice	2	Odgovorna oseba	Z likvidacijo računa
dobavnice	2	Odgovorna oseba	Z likvidacijo računa
blagajniški prejemek	2	Odgovorna oseba	Dnevno
blagajniški izdatek	2	Odgovorna oseba	Dnevno
nalogi za službena potovanja	1	Odgovorna oseba	7 dni po končanem potovanju
prevzemnica	2	Odgovorna oseba	Dnevno
izdajnica	2	Odgovorna oseba	/
predajnica	2	Odgovorna oseba	/
odpremna	3	Odgovorna oseba	/

IZPELJANE	Odgovorna oseba
temeljnica za obračun amortizacije	Odgovorna oseba
temeljnica za obračun plač	Odgovorna oseba
temeljnica za materialno knjigovodstvo	Odgovorna oseba
temeljnica za blagovno knjigovodstvo	Odgovorna oseba
temeljnica za prenos odmikov pri nabavi	Odgovorna oseba
temeljnica za popravke knjigovodskih napak	Odgovorna oseba
blagajniški dnevnik	Odgovorna oseba

3.2 NAVODILA O KNJIGOVODSKIH LISTINAH

3.2.1 BLAGAJNIŠKO POSLOVANJE

Blagajniška knjiga se vodi ročno na naslednjih obrazcih: blagajniški dnevnik, blagajniški prejemek in blagajniški izdatek, ki se označujejo z zaporednimi številkami za posamezno poslovno leto. Blagajniški dnevnik se sestavi za vsak dan posebej

Iz vsakega blagajniškega izdatka mora biti razviden vzrok izplačila in prejemnik izplačila. Blagajniški izdatek morajo podpisati: blagajnik, prejemnik izplačila in pooblaščen osebe, ki je odobrila izplačilo.

Blagajna ima določen blagajniški maksimum, ki ga določi uprava. Za blagajniško poslovanje je odgovoren blagajnik. Vsako vplačilo in izplačilo mora temeljiti na verodostojni knjigovodski listini. Blagajnik skrbi, da je poslovanje v okviru blagajniškega maksimuma.

⇒ GOTOVINSKO POSLOVANJE

Vplačilni dokumenti, ki pomenijo blagajniški prejemek so:

- izdani računi za prodano blago v prodajalni, izdani računi za prodana osnovna sredstva, izdani računi za opravljene storitve, vračilo akontacije in druge listine,
- interni nalog za dvig sredstev z računa.

Izplačilni dokumenti, ki pomenijo blagajniški izdatek so :

- računi za proizvode in storitve plačani v gotovini,
- potni nalogi,
- interni nalog za plog sredstev na račun,
- druge listine.

⇒ OPIS IN GIBANJE LISTIN ZA GOTOVINSKO POSLOVANJE

- Račun za prodano blago se izstavi v prodajalni. Eno kopijo računa prejeme blagajnik skupaj z gotovino, drugo kopijo računa prejmejo saldakonti kupcev za knjiženje.
- Račun za prodajo osnovnega sredstva fizičnim osebam se izstavi po nalogu skrbnika za ta sredstva v prodajalni. En izvod računa prejme referentka za osnovna sredstva, ki poknjiži terjatev in ažurira register osnovnih sredstev.
- Račun za povračilo stroškov fizičnim osebam izstavi referentka v računovodstvu po nalogu kadrovske službe. En izvod dostavi blagajni, da evidentira in kontrolira vplačilo.
- Prejeta gotovino blagajnik še isti ali najpozneje naslednji dan položi na transakcijski račun s splošno položnico.
- Blagajnik dvigne gotovino po potrebi (na osnovi že prejetih nalogov za izplačilo) s čekom iz transakcijskega računa.
- Akontacije za potne stroške ali druge manjše stroške blagajnik izplačuje samo na podlagi naloga vodje službe ali direktorja.

⇒ POTNI NALOGI

Potni nalogi za potovanje v državi se izdajajo zaposlenim v tajništvu po nalogu vodje službe, ki ga tudi podpiše pred potovanjem. Po končanem potovanju zaposleni naredi obračun potnih stroškov v skladu z uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov, ki se pri ugotavljanju davčne osnove priznajo kot odhodek. Obračun ustrezno likvidira nadrejena odgovorna oseba. Pred knjiženjem obveznosti do zaposlenih blagajnik preveri:

- če je obračun pravilno likvidiran,
- višino obračunanih potnih stroškov,
- če priloge ustrezajo obračunu.

Blagajnik mesečno za pretekli mesec posreduje nalog za izplačilo potnih stroškov obračunu plač.

Stroški po potnih nalogih morajo biti knjiženi najkasneje sedmi delovni dan v mesecu za pretekli mesec.

⇒ BLAGAJNIŠKO POSLOVANJE Z DEVIZAMI ZA SLUŽBENA POTOVANJA V TUJINO

Potni nalog za službeno potovanje v tujino odobri direktor pred potovanjem. Višino akontacije odobri na podlagi predvidenih stroškov potovanja vodja financ, za dvig gotovine poskrbi finančna operativa.

Blagajnik evidentira prejemek tuje gotovine. Prejeta gotovino v najkrajšem času izplača zaposlenemu kot akontacijo in naredi blagajniški izdatek.

Blagajnik kontrolira pravočasno predložitev poračunov potnih stroškov (rok 7 dni). Morebitno nespoštovanje predpisov javi svojemu nadrejenemu. Blagajnik preveri pravilnost stroškov v skladu z predpisi in preveri, če je potni nalog pravilno likvidiran. Če so stroški potovanja večji od akontacije, lahko razliko poračuna v tolarjih ali v tuji valuti, če pa so stroški potovanja manjši, mora blagajnik vrniti banki tujo gotovino (poračun se opravi v tolarjih, samo, če je znesek manjši od 30 EUR).

⇒ KNJIŽENJE BLAGAJN

Vse blagajniške dnevniks s prilogami knjiži referent v finančnem knjigovodstvu, ki prekontrolira in poknjiži poslovne dogodke v skladu z predpisi, najkasneje sedmi delovni dan v mesecu za pretekli mesec in je odgovoren za pravilno izkazano stanje v knjigah in pravilno knjiženje stroškov.

3.2.2 GIBANJE LISTIN V ZVEZI S SKLADIŠČENJEM MATERIALA

Skladiščniki, zadolženi za posamezno skladišče, vodijo evidence o nabavi, gibanju in porabi po vrstah, količinah in vrednostih. Evidence se vodijo na lokacijah posameznih skladišč. Na podlagi dobavnice skladiščnik naredi prevzemnico materiala. Prevzemince skladiščniki dostavijo v računovodstvo, najkasneje dva dni po prevzemu materiala. Referent za materialno knjigovodstvo jih nato priloži k računu dobavitelja in da v podpis k odgovorni osebi.

Material iz skladišča izda skladiščnik na podlagi delovnega naloga.

Vsa knjiženja v zvezi z materialnim poslovanjem mora zadolženi referent v računovodstvu, zaključiti peti delovni dan v mesecu za pretekli mesec. Referent je odgovoren za pravilno izkazano stanje zalog v glavni knjigi in za pravilno uskladitev zalog na podlagi inventurnih zapisnikov.

3.2.3 GIBANJE LISTIN V ZVEZI S SKLADIŠČENJEM PROIZVODOV

Oseba zadolžena za predajo izdelkov v skladišče izdelava predajnico, na kateri so navedene količine in planske cene. Skladiščnik preveri količino in naredi prevzemnico proizvodov. Prevzemnice dnevno knjiži (povečuje zalogo).

Pri prodaji proizvodov se na podlagi naročila naredi nalog za odpremo prodanih proizvodov (referentka za prodajo), skladiščnik pa naredi odpremnicu prodanih proizvodov. Izdelava se v treh izvodih, od teh prejme po enega šofer, skladiščnik in prodajna služba. Referentka v prodajalni ali referentka na izvozu na podlagi odpremnice in naročila napiše račun, ki ga izda v dveh izvodih. Z izdajo računa, se avtomatsko poknjiži tudi zaloga.

3.2.4 GIBANJE LISTIN V ZVEZI S SKLADIŠČENJEM TRGOVSKEGA BLAGA

Blago kupujemo z DDV. Nabavno ceno predstavlja cena brez DDV.

Skladiščniki zadolženi za posamezno skladišče vodijo evidence o nakupu, gibanju in porabi po vrstah, količinah in vrednostih. Na podlagi dobavnice skladiščnik evidentira prejem blaga - prevzemnica. En izvod dostavijo najkasneje prvi delovni dan v preteklem mesecu v računovodstvo odgovornemu referentu za knjiženje.

Blago izda na podlagi naročilnice kupca. Pri izdaji blaga izpiše izdajnico.

Vsa knjiženja v zvezi z blagovnim poslovanjem mora, za to zadolženi referent v računovodstvu, zaključiti peti delovni dan v mesecu za pretekli mesec. Odgovoren je za pravilno izkazana stanja zalog v glavni knjigi in za pravilno uskladitev zalog z inventurnimi zapisniki ter knjiženjem DDV v zalogah.

3.2.5 GIBANJE PREJETIH RAČUNOV, DOBROPISOV IN BREMEPISEV

⇒ SPLOŠNO

Vsi zgoraj naštetih dokumenti prihajajo s pošto v tajništvo. Vse dokumente pregleda računovodstvo. Fakturino knjigo prejetih računov, dobropisov in bremepisov od dobaviteljev v državi vodi delavka v tajništvu. Fakturino knjigo se dnevno ažurira s prejetimi dokumenti. Vsak prejeti račun, dobropis ali bremepis dobi tekočo zaporedno številko pod katero se arhivira in žig z zahtevanimi podatki za likvidatorje. Istočasno se zabeleži avtorizacijo osebe, ki bo račun pregledala in likvidirala. Vsak dobavitelj ima svojo šestmestno ident številko, davčni zavezanci pa še svojo davčno številko.

⇒ LIKVIDIRANJE

Iz tajništva gredo dokumenti v računovodstvo. Računom za surovine in material ter trgovsko blago se priložijo dobavnice, naročilnice in/ali prevzemnice. Vsi računi se nato predajo v podpis odgovorni osebi, ki račun ustrezno likvidira. To pomeni, da kontrolirajo skladnost obračunanega materiala, blaga, ali storitev s podatki v ponudbi ali z naročilom in potrdijo prevzem ali opravljeno storitev, napišejo stroškovno mesto ali skladišče, likvidirani znesek za to stroškovno mesto in dokument podpišejo. V primeru, da iz dokumenta ni razvidna vsebina poslovni dogodek opišejo. Pri reprezentančnih stroških napišejo imena poslovnih partnerjev. Likvidirane dokumente vrnejo, v roku treh dni v računovodstvo. V primeru reklamacije se dokument vrne dobavitelju. Skrajni rok za vračilo je osem dni. Istočasno se dokument izbriše iz evidence prejetih računov.

Odgovorni v podjetju, ki ugotovijo, da niso pravočasno prejeli računa od dobaviteljev, na to opozorijo in zahtevajo njegovo takojšnjo dostavo. V primeru, da so prejeli račun, ki ni v skladu z zakonom o davku na dodano vrednost, ga takoj zavrnejo z obrazložitvijo, da račun ni izstavljen v skladu z ZDDV in zahtevajo njegovo ponovno pravilno izstavitvev.

⇒ PLAČILA

Plačila izvaja delavka v računovodstvu, ki je zadolžena za prejete račune. Vse likvidirane in knjižene prejete račune se zadržijo v fakturnem oddelku za plačilo. Začasno se odložijo po datumu zapadlosti v plačilo. Plačila se izvajajo praviloma na dan zapadlosti in se sprovajajo po elektronski pošti. Izbirajo se programsko iz knjiženih računov na saldakontih dobaviteljev. Razne druge obveznosti se dodajo v plačilo ročno. Za knjiženje plačil se izpiše predpisan izpis plačil za posamezen dan, podpisan s strani pooblaščenih oseb za podpisovanje tolarskega plačilnega prometa.

⇒ KNJIŽENJE

Računi se knjižijo predno se izvedejo plačila. Plačani računi se predajo delavki, ki vodi saldakonte dobaviteljev, da jih arhivira. Delavka, ki vodi saldakonte, sproti knjiži likvidirane račune, bremepise in dobropise, ter odgovarja za pravilno izkazano stanje dobaviteljev, pravilno opredelitev vrste stroškov, in pravilno knjiženje terjatev iz naslova DDV.

⇒ RAČUNI ZA OSNOVNA SREDSTVA

Likvidirani in knjiženi računi za osnovna sredstva se dostavijo delavki, ki vodi evidenco osnovnih sredstev v računski službi. Ta poskrbi za ažurno evidentiranje v registru osnovnih sredstev in zapiranje kontov investicij v teku. Knjiga osnovnih sredstev se vodi računalniško. Zajema evidence osnovnih sredstev po kontih, amortizacijskih skupinah, lokacijah, stroškovnih mestih in drugih kriterijih. Pravilnost evidentiranja poslovnih dogodkov preverja vodja računovodstva.

⇒ DEVIZNI SALDAKONTI DOBAVITELJEV

Devizni računi, dobropisi in bremepisi gredo iz tajništva po enaki poti kot je predpisano za tolarske račune. Tu se pregledajo in ustrezno opremijo. Likvidirajo jih osebe pooblaščene za podpisovanje. Referent za devizno poslovanje skrbi za pravočasno plačilo in dostavo dokumentov v devizne saldakonte dobaviteljev ter ustrezno knjiženje.

3.2.6 GIBANJE IZDANIH RAČUNOV, DOBOPISOV IN BREMEPISEV

Odgovorne osebe skrbijo za pravočasno izstavljanje računov, račune sestavljajo v okviru informacijskega sistema in se številčijo po zaporedju. Računi sestavljeni v informacijskem sistemu so zajeti tudi v temeljnico za prenos v saldakonte. Račune, ki jih ni možno sestavljati v

informacijskem sistemu, se izstavijo ročno. Številčenje vseh izdanih računov teče v zaporedju. Računi se izdajajo najmanj v dveh izvodih in podpišejo jih odgovorne osebe. Vse račune se redno posreduje v računovodstvo, kjer jih knjiži referentka.

3.3 SEZNAM TEMELJNIC IN ODGOVORNIH OSEB

številka	TEMELJNICA	odgovorna oseba
120	Izdani računi	Odgovorna oseba
130	Plače	Odgovorna oseba
150	Materialna temeljnica	Odgovorna oseba
200	Blagajniški dnevnik	Odgovorna oseba
220	Prejeti računi	Odgovorna oseba
250	Devizni izpiski	Odgovorna oseba
512	Izpisek transakcijskega računa	Odgovorna oseba
900	Temelnica - poprave	Odgovorna oseba
1000	Izdani računi (izvoz)	Odgovorna oseba
2000	Prejeti računi (uvoz)	Odgovorna oseba
300	Obračun uvoza	Odgovorna oseba

PRILOGA ŠT. 4: SHEMATSKI PRIKAZI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

4.1 BILANCA STANJA

4.2 IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA – različica I.

4.3 IZKAZ FINANČNEGA IZIDA – različica II.

4.4 IZKAZ GIBANJA KAPITALA – različica I.

Bilanca stanja na dan 31.12.

TISOČ SIT	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO	INDEKS
SREDSTVA			
A. Stalna sredstva			
<u>I. Neopredmetena dolgoročna sredstva</u>			
1. Dolgoročno odloženi stroški poslovanja			
2. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja			
3. Dolgoročne premoženjske pravice			
4. Dobro ime			
5. Predujmi za neopredmetena dolgoročna sredstva			
<u>II. Opredmetena osnovna sredstva</u>			
1. Zemljišča in zgradbe			
a) Zemljišča			
b) Zgradbe			
2. Proizvajalne naprave in stroji			
3. Druge naprave in oprema			
4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo			
a) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev			
b) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi			
<u>III. Dolgoročne finančne naložbe</u>			
1. Deleži v podjetjih v skupini			
2. Dolgoročne finančne terjatve do podjetij v skupini			
3. Deleži v pridruženih podjetjih			
4. Dolgoročne finančne terjatve do pridruženih podjetij			
5. Drugi dolgoročni deleži			
6. Druge dolgoročne finančne terjatve			
7. Lastni deleži			
B. Gibljiva sredstva			
<u>I. Zaloge</u>			
1. Material			
2. Nedokončana proizvodnja			
3. Proizvodi in trgovsko blago			
4. Predujmi za zaloge			
<u>II. Poslovne terjatve</u>			
a) Dolgoročne poslovne terjatve			
1. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev			
2. Dolgoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini			
3. Dolgoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij			
4. Dolgoročne poslovne terjatve do drugih			
5. Dolgoročno nevplačani vpoklicani kapital			
b) Kratkoročne poslovne terjatve			
1. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev			
2. Kratkoročne poslovne terjatve do podjetij v skupini			
3. Kratkoročne poslovne terjatve do pridruženih podjetij			
4. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih			
5. Kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital			
<u>III. Kratkoročne finančne naložbe</u>			
1. Kratkoročni deleži v podjetjih v skupini			
2. Kratkoročni deleži v pridruženih podjetjih			
3. Lastni deleži			
4. Kratkoročne finančne naložbe do drugih			
<u>IV. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina</u>			
C. Aktivne časovne razmejitve			

Bilanca stanja na dan 31.12.

V TISOČ SIT	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO	INDEKS
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV			
A. Kapital			
<u>I. Vpoklicani kapital</u>			
1. Osnovni kapital			
2. Nevpoklicani kapital			
<u>II. Kapitalske rezerve</u>			
<u>III. Rezerve iz dobička</u>			
1. Zakonske rezerve			
2. Rezerve za lastne deleže			
3. Statutarne rezerve			
4. Druge rezerve iz dobička			
<u>IV. Preneseni čisti poslovni izid</u>			
<u>V. Čisti poslovni izid poslovnega leta</u>			
<u>VI. Prevrednotovalni popravki kapitala</u>			
1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala			
2. Posebni prevrednotovalni popravki kapitala			
B. Rezervacije			
1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti			
2. Rezervacije za davčne obveznosti			
3. Druge rezervacije			
C. Finančne in poslovne obveznosti			
a) Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti			
1. Dolgoročne obveznosti na podlagi obveznic			
2. Dolgoročne finančne obveznosti do bank			
3. Dolgoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov			
4. Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev			
5. Dolgoročne menične obveznosti			
6. Dolgoročne finančne in poslovne obv. do podjetij v skupini			
7. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do pridruženih podjetij			
8. Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti do drugih			
b) Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti			
1. Kratkoročne obveznosti na podlagi obveznic			
2. Kratkoročne finančne obveznosti do bank			
3. Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov			
4. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev			
5. Kratkoročne menične obveznosti			
6. Kratkoročne finančne in poslovne obve. do podjetij v skupini			
7. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do pridruženih podjetij			
8. Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti do drugih			
Č. Pasivne časovne razmejitev			

Izkaz poslovnega izida – različica I. za obdobje od do

V TISOČ SIT	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO
1. Čisti prihodki od prodaje		
a) čisti prihodki od prodaje doseženi na domačem trgu		
b) čisti prihodki od prodaje doseženi na trgih v tujini		
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 in prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih		
b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih		
8. Drugi poslovni odhodki		
9. Finančni prihodki iz deležev		
a) Finančni prihodki iz deležev v podjetjih v skupini		
b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih podjetjih		
c) Drugi finančni prihodki iz deležev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)		
10. Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev		
a) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do podjetij v skupini		
b) Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev do pridruženih podjetij		
c) Drugi finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)		
11. Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev		
a) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do podjetij v skupini		
b) Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev do pridruženih podjetij		
c) Drugi finančni prihodki iz obresti in kratk. terjatev (s prevrednotovalnimi finančnimi prihodki)		
12. Finančni odhodki za odpise dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb		
a) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v podjetja v skupini		
b) Prevrednotovalni finančni odhodki pri finančnih naložbah v pridružena podjetja		
c) Drugi prevrednotovalni finančni odhodki		

Izkaz poslovnega izida – različica I. za obdobje od do

V TISOČ SIT	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO
13. Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti		
a) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do podjetij v skupini		
b) Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti do pridruženih podjetij		
c) Drugi finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti		
14. Davek iz dobička iz rednega delovanja		
15. Čisti poslovni izid iz rednega delovanja (1 ± 2 + 3 + 4 – 5 – 6 – 7 – 8 + 9 + 10 + 11 – 12 – 13 – 14)		
16. Izredni prihodki		
17. Izredni odhodki		
a) Izredni odhodki brez prevrednotovalnega popravka kapitala		
b) Izredni odhodki za prevrednotovalni popravek kapitala		
18. Poslovni izid zunaj rednega delovanja (16 – 17)		
19. Davek iz dobička zunaj rednega delovanja		
20. Drugi davki, ki niso izkazani v drugih postavkah		
21. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja (15 + 16 – 17 – 19 – 20)		

Izkaz finančnega izida – različica II. za obdobje od ... do ...

V TISOČ SIT	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO
A. FINANČNI TOKOVI PRI POSLOVANJU		
a) Pritoki pri poslovanju		
Poslovni prihodki		
Izredni prihodki, ki se nanašajo na poslovanje		
Začetne manj končne poslovne terjatve		
Začetne manj končne aktivne kratkoročne časovne razmejitve		
b) Odtoki pri poslovanju		
Poslovni odhodki brez amortizacije in dolgoročnih rezervacij		
Izredni odhodki, ki se nanašajo na poslovanje		
Davki iz dobička in drugi davki, ki niso zajeti v poslovnih odhodkih		
Končne manj začetne zaloge		
Začetni manj končni poslovni dolgovi		
Začetne manj končne pasivne kratkoročne časovne razmejitve		
c) Prebitek pritokov pri poslovanju (a manj b) ali prebitek odtokov pri poslovanju (b manj a)		
B. FINANČNI TOKOVI PRI NALOŽBENJU		
a) Pritoki pri naložbenju		
Finančni prihodki, ki se nanašajo na naložbenje (razen za prevrednotenje)		
Izredni prihodki, ki se nanašajo na naložbenje		
Pobotano zmanjšanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev (razen za prevrednotenje)		
Pobotano zmanjšanje opredmetenih osnovnih sredstev (razen za prevrednotenje in stvarne vloške kapitala)		
Pobotano zmanjšanje dolgoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje)		
Pobotano zmanjšanje kratkoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje)		
b) Odtoki pri naložbenju		
Finančni odhodki, ki se nanašajo na naložbenje (razen za prevrednotenje)		
Izredni odhodki, ki se nanašajo na naložbenje		
Pobotano povečanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev (razen za prevrednotenje)		
Pobotano povečanje opredmetenih osnovnih sredstev (razen za prevrednotenje in stvarne vloške kapitala)		
Pobotano povečanje dolgoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje)		
Pobotano povečanje kratkoročnih finančnih naložb (razen za prevrednotenje)		
c) Prebitek pritokov pri naložbenju (a manj b) ali prebitek odtokov pri naložbenju (b manj a)		

Izkaz finančnega izida – različica II. za obdobje od ... do ...

V TISOČ SIT	TEKOČE LETO	PREDHODNO LETO
C. FINANČNI TOKOVI PRI FINANCIRANJU		
a) Pritoki pri financiranju		
Finančni prihodki, ki se nanašajo na financiranje (razen za prevrednotenje)		
Izredni prihodki, ki se nanašajo na financiranje		
Povečanje kapitala (brez čistega dobička)		
Pobotano povečanje dolgoročnih rezervacij (razen za prevrednotenje)		
Pobotano povečanje dolgoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)		
Pobotano povečanje kratkoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)		
b) Odtoki pri financiranju		
Finančni odhodki, ki se nanašajo na financiranje (razen za prevrednotenje)		
Izredni odhodki, ki se nanašajo na financiranje		
Zmanjšanje kapitala (brez čiste izgube poslovnega leta)		
Pobotano zmanjšanje dolgoročnih rezervacij (razen za prevrednotenje)		
Pobotano zmanjšanje dolgoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)		
Pobotano zmanjšanje kratkoročnih finančnih dolgov (razen za prevrednotenje)		
Zmanjšanje obveznosti do lastnikov iz delitve dobička (izplačila dividend in drugih deležev v dobičku)		
c) Prebitek pritokov pri financiranju (a manj b) ali prebitek odtokov pri financiranju (b manj a)		
Č. Končno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov		
X) Finančni izid v obdobju (seštevek prebitkov Ac, Bc in Cc)		
Y) Začetno stanje denarnih sredstev in njihovih ustreznikov		

Izkaz gibanja kapitala – različica I. za obdobje od ... do ...**(v tisoč SIT)**

	3.4 Čisti poslovni izid poslovnega leta	
	Čisti dobiček poslovnega leta	Čista izguba poslovnega leta
A. Začetno stanja 31.12.		
B. Premiki v kapital		
Vnos čistega poslovnega izida posl. leta		
C. Premiki v kapitalu		
Razporeditev čistega dobička posl. leta		
Poravnava izgube kot odbitne sestavine kapitala		
D. Končno stanje 31.12.		

Dodatek k izkazu gibanja kapitala:

	(v tisoč SIT)
a) čisti poslovni izid poslovnega leta	
b) + preneseni čisti dobiček / prenesena čista izguba	
c) + zmanjšanje rezerv iz dobička	
č) povečanje rezerv iz dobička po sklepu uprave (zakonskih rezerv, rezerv za lastne deleže in statutarnih rezerv)	
d) povečanje rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta (drugih rezerv iz dobička)	
e) = bilančni dobiček (a + b + c – č – d), ki ga skupščina razporedi	
- na delničarje	
- v druge rezerve	
- za prenos v naslednje leto in	
- za druge namene	

PRILOGA ŠT. 5: PRAVILNIK O POPISU

PRAVILNIK
O POPISU SREDSTEV IN OBVEZNOSTI DO
NJIHOVIH VIROV

KAZALO

1. SPLOŠNO O POPISU	75
1.1. ČAS IN ORGANIZACIJA POPISA.....	75
1.2. NAVODILA ZA POPIS.....	76
1.3. POPISNE KOMISIJE	76
1.4. NALOGE POPISNIH KOMISIJ	77
1.5. PRIPRAVA SREDSTEV ZA POPIS.....	78
1.6. PRIPRAVA POPISNIH PRIPOMOČKOV IN UPORABA RAČUNALNIKA PRI POPISU	78
1.7. POTEK POPISA	78
1.8. POROČILO O OPRAVLJENEM POPISU	79
1.9. OBRAVNAVA POROČILA O POPISU.....	79
1.10. USKLAJEVANJE KNJIGOVODSKEGA STANJA Z DEJANSKIM.....	79
2. POPIS PO POSAMEZNIH VRSTAH SREDSTEV IN OBVEZNOSTI DO NJIHOVIH VIROV.....	80
2.1. POPIS NEOPREDMETENIH DOLGOROČNIH SREDSTEV IN OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV.....	80
2.1.1. <i>Popis neopredmetenih dolgoročnih sredstev</i>	<i>80</i>
2.1.2. <i>Popis opredmetenih osnovnih sredstev</i>	<i>80</i>
2.2. POPIS ZALOG	81
2.2.1. <i>Popis surovin in materiala</i>	<i>81</i>
2.2.2. <i>Popis nedokončane proizvodnje in polizdelkov.....</i>	<i>82</i>
2.2.3. <i>Popis proizvodov.....</i>	<i>83</i>
2.2.4. <i>Popis blaga.....</i>	<i>83</i>
2.3. POPIS DENARNIH SREDSTEV V BLAGAJNI IN TAKOJ VNOVČLJIVE VREDNOSTNICE.....	84
2.4. POPIS DOBROIMETJA PRI BANKAH IN DRUGIH FINANČNIH ORGANIZACIJAH	84
2.5. POPIS FINANČNIH NALOŽB IN TERJATEV TER OBVEZNOSTI.....	85
2.5.1. <i>Popis finančnih naložb.....</i>	<i>85</i>
2.5.2. <i>Popis terjatev.....</i>	<i>85</i>
2.5.3. <i>Popis obveznosti.....</i>	<i>86</i>
2.6. POPIS ČASOVNIH RAZMEJITEV	86
2.7. POPIS KAPITALA	86

Pravilnik temelji na določilih 51. člena Zakona o gospodarskih družbah in SRS 28.23.

1. SPLOŠNO O POPISU

1.1. Čas in organizacija popisa

V skladu s splošnimi predpisi se knjigovodsko stanje sredstev in dolgov najmanj enkrat na leto uskladi z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom, če ni za posamezno vrsto sredstev določen daljši rok. Družba popisuje sredstva in obveznosti do njihovih virov na koncu poslovnega leta – po stanju na dan 31. decembra.

Na podlagi sklepa uprave družbe se lahko posamezna sredstva in dolgovi popišejo tudi med letom, pri čemer velja, da od prejšnjega popisa ne sme preteči več kot dvanajst mesecev.

Z rednim letnim popisom se lahko prične do 30 dni pred koncem poslovnega leta, vendar je treba v takih primerih v popisne liste vpisati vse spremembe stanja sredstev in dolgov, nastale od dneva popisa do konca poslovnega leta.

Poleg rednega letnega popisa se popis in uskladitev dejanskega in knjigovodskega stanja sredstev in dolgov opravi tudi ob predaji in prevzemu dolžnosti, ob statusnih spremembah in drugih primerih, ki jih določajo predpisi.

Uprava družbe vsaj en mesec pred pričetkom popisa sprejme **sklep o popisu**, v katerem določi:

- predmet popisa (sredstva in obveznosti do virov sredstev),
- odgovorno osebo za organizacijo popisa,
- popisne komisije,
- način izvedbe popisa, ugotavljanje rezultatov popisa in zaključne postopke,
- plan dela z rokovnikom popisnih aktivnosti.

Oseba, odgovorna za organizacijo popisa je zadolžena, da:

- pripravi navodila za delo popisnih komisij in drugih služb ter delavcev, ki sodelujejo pri popisnih aktivnostih; tehnična navodila za popis;
- določi način in odgovorne osebe za pripravo sredstev za popis;
- določi podrobnejši rokovnik za popis in skrbi, da popis poteka v določenih rokih;
- seznaniti popisne komisije z navodili in rokovnikom za popis;
- pred popisom preveri ažurnost knjigovodskih evidenc in usklajenost sintetičnih in analitičnih evidenc;
- nudi strokovno pomoč popisnim komisijam in nadzoruje njihovo delo;
- skrbi, da popisne komisije natančno raziščejo odmike dejanskih stanj od stanj v poslovnih knjigah;
- skrbi, da odgovorne osebe primerno obrazložijo popisne razlike in popisne komisije pravočasno pripravijo poročilo o popisu;

- skrbi, da organ upravljanja pravočasno obravnava poročilo o popisu ter sprejme natančne in nedvoumne sklepe glede odprave popisnih razlik;
- skrbi, da so poročila o popisih, sklepi in odločbe organa upravljanja pravočasno predloženi knjigovodski službi.

1.2. Navodila za popis

Navodila za letni popis morajo zajemati:

- število in vrste popisnih komisij, njihovo sestavo ter sklepe o imenovanju;
- natančen pregled sredstev in dolgov, ki so predmet popisa posamezne popisne komisije;
- terminski plan poteka popisa;
- načine in postopke dodajanja sprememb (če se popisuje pred dnevom, na katerega se usklajuje stanje);
- načine popisovanja in tehnike vpisovanja podatkov v popisne liste;
- načine vrednotenja popisnih količin (opozoriti na sredstva, ki so dotrajana oziroma slabše kakovosti);
- načine ugotavljanja popisnih razlik, oziroma odmikov dejanskega stanja od knjigovodskega ter preverjanja pravilnosti odmikov;
- načine sestavitve in predložitve poročila o popisu;
- načine obravnavanja vzrokov za odmike dejanskega stanja od stanja v poslovnih knjigah (obrazložitve odgovornih oseb);
- roke usklajevanja dejanskega stanja s stanjem v poslovnih knjigah.

1.3. Popisne komisije

Uprava družbe letno določi število popisnih komisij glede na obseg stanja sredstev in dolgov.

Imenuje se tudi centralna popisna komisija, katere naloga je predvsem usklajevanje dela popisnih komisij. Komisija mora biti pozorna, da se pri razlikah med dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom in knjigovodskim stanjem, v enakih okoliščinah upoštevajo vsaj približno enaka stališča.

Pri imenovanju članov popisnih komisij je potrebno upoštevati načelo ločenosti evidenc od izvajanja poslov. Prav tako osebe, materialno odgovorne za sredstva, ki se popisujejo, in njihovi neposredni vodje ne smejo biti imenovani v komisijo za popis sredstev, za katera odgovarjajo, smejo pa biti imenovani v komisijo, ki popisuje druga sredstva.

Uprava družbe izda odločbe o imenovanju popisnih komisij, ki morajo vsebovati:

- sklep pristojnega organa o letnem popisu sredstev in obveznosti do njihovih virov;
- ime in priimek zaposlenca;
- delovno nalogo pri popisu;
- rok za pričetek in končanje delovne naloge.

Poslovodni organ je dolžan popisnim komisijam omogočiti uspešno delo. Delo popisnih komisij

je potrebno obravnavati kot pomembno nalogo in poskrbeti tudi za nadomestitev časa, porabljenega za popis.

Popis je potrebno organizirati tako, da je normalno delo kar najmanj ovirano.

1.4. Naloge popisnih komisij

Glavni cilj popisnih komisij je ugotavljanje razlik med dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom in stanjem, izkazanem v poslovnih knjigah ter ugotavljanje vzrokov in odgovornih oseb za odmike.

Vsaka popisna komisija si mora pred popisom sestaviti delovni načrt, ki vsebuje:

- sestavo komisije in sklep pristojnega organa o njihovem imenovanju;
- predmet popisa;
- datum sestanka komisije (priprava na izvedbo popisa);
- načrt preverjanja pripravljenosti sredstev za popis;
- datum začetka in trajanja popisa;
- način pridobitve podatkov o spremembah, nastalih med dnem popisa in presečnim datumom usklajevanja knjigovodskega stanja sredstev in dolgov z dejanskim;
- način ugotavljanja popisnih razlik in pridobivanja mnenj oziroma obrazložitve odgovornih delavcev;
- ugotavljanje normalnega kala;
- način oblikovanja predlogov za likvidacijo ugotovljenih popisnih razlik;
- datum sestavitve popisnega poročila;
- datum predaje poročila o popisu.

Naloge popisnih komisij so:

- ugotoviti dejansko stanje sredstev in dolgov (s preštevanjem, merjenjem, tehtanjem, pregledovanjem dokumentacije ...);
- vpisati podatke o dejanskem stanju v popisne liste in podpisati popisne liste; če se datum popisa razlikuje od datuma usklajevanja, morajo vpisati v popisne liste tudi spremembe, ki so med tem nastale;
- vpisati knjigovodsko stanje sredstev in obveznosti do virov ter ugotoviti odmike med dejanskim in knjigovodskim stanjem predmeta popisa;
- raziskati vzroke za odstopanja med stanjem, ugotovljenim s popisom in stanjem v poslovnih knjigah;
- sestaviti popisno poročilo in predlagati organu upravljanja morebitne potrebne ukrepe za odpravo vzrokov popisnih razlik.

Popisne komisije ob popisu sredstev preverjajo tudi:

- ali je kakovost sredstev brežhibna,
- ali so sredstva primerno uskladiščena, oziroma se z njimi strokovno ravna,
- ali zaposleni z zaupanimi sredstvi ravnavajo kot dobri gospodarji.

V posebnih popisnih listih je potrebno izkazati:

- material, proizvode in blago slabše kakovosti oziroma neidoče proizvode in blago;
- izrabljena opredmetena osnovna sredstva in drobní inventar;
- neizterljive oziroma zastarane terjatve;
- terjatve in dolgove, za katere ni ustrezne dokumentacije.

Ločeno je potrebno popisati tudi sredstva, ki se na presečni datum sicer nahajajo v družbi, vendar niso v lasti družbe in sredstva družbe, ki so pri drugih pravnih osebah.

1.5. Priprava sredstev za popis

Osebe, materialno odgovorne za posamezna sredstva, ki so predmet popisa, morajo najkasneje do dneva popisa urediti, razvrstiti in zaznamovati sredstva, da bi zagotovili lažji, hitrejši in pravilnejši popis. Sredstva slabše kakovosti in neuporabna sredstva (v kolikor niso bila komisijsko izločena iz uporabe in evidenc že med obračunskim obdobjem) ločijo od ostalih sredstev.

Zaposlenci v knjigovodstvu družbe morajo pred popisom poskrbeti za ažurnost evidenc in usklajenost sintetičnih in analitičnih evidenc.

1.6. Priprava popisnih pripomočkov in uporaba računalnika pri popisu

Oseba, odgovorna za organizacijo popisa mora popisnim komisijam pravočasno zagotoviti:

- popisne liste za vpisovanje podatkov o popisanih sredstvih in dolgovih, ki so prilagojeni načinu in tehnikam kasnejših obdelav;
- druge pripomočke (naprave za štetje, tehtanje, merjenje ...) in predvideti druge potrebe (npr. nadomestne baterije, če so potrebne za merilne naprave);
- zagotoviti sodelovanje izvedencev, ki s svojo strokovnostjo in znanjem pomagajo popisnim komisijam, niso pa člani komisij;
- zagotoviti pomočnike ali pomoč strojev za štetje in merjenje težavnih in zapletenih stvari.

Z računalnikom se opravijo posamezni postopki pri popisu sredstev, za katera se vodijo evidence o njihovem stanju in gibanju z računalniki, in sicer:

- z računalnikom se pripravijo popisni listi, v katere se vpišejo pred popisom le podatki o sredstvih, brez količin in vrednosti;
- z računalnikom se po količinskem popisu opravi vrednostno obračunavanje popisa, vpis knjigovodskega stanja in ugotavljanje popisnih razlik.

1.7. Potek popisa

Oseba, odgovorna za organizacijo popisa in člani popisnih komisij mora poskrbeti, da popisi sredstev in dolgov, ki se na presečni datum nahajajo v družbi, oziroma so last družbe, potekajo v skladu z navodili.

1.8. Poročilo o opravljenem popisu

Popisne komisije sestavijo poročilo o opravljenem popisu, ki mora vsebovati:

- popisne liste in rekapitulacijo popisnih listov po posameznih sredstvih;
- ugotovljene odmike dejanskega stanja, ugotovljenega s popisom od stanja v poslovnih knjigah;
- pojasnila o razlikah, ki so posledica zamenjav istovrstnih sredstev;
- obrazložitve zaposlencev, materialno odgovornih za posamezna sredstva;
- ugotovljeni normativni kalo;
- predloge za likvidacijo ugotovljenih odmikov;
- predloge ukrepov za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti;

1.9. Obravnava poročila o popisu

Poročila o popisu obravnava organ upravljanja v prisotnosti osebe, odgovorne za popis, predsednikov komisij in vodje knjigovodstva. Na podlagi poročil organ upravljanja odloči o:

- načinu odprave ugotovljenih odmikov dejanskega stanja sredstev in dolgov od knjigovodskega stanja;
- postopanju s sredstvi slabše kakovosti;
- ugotovljenih primanjkljajih in uničenju iz naslova običajnega kala, razbitja in okvare blaga;
- popravku vrednosti ali odpisu dvomljivih in spornih terjatev oziroma dolgov;
- ukrepih proti osebam, odgovornim za nastale odmike;
- ukrepih za odpravo ugotovljenih nepravilnosti;
- drugih dejstvih v zvezi s popisom.

Sprejeti sklepi morajo biti jasni in nedvoumni in so del popisnega elaborata. So osnova za knjiženje v poslovnih knjigah družbe

1.10. Usklajevanje knjigovodskega stanja z dejanskim

Oseba, odgovorna za organizacijo popisa mora dostaviti poročilo o opravljenem popisu skupaj z odločbami in sklepi organa upravljanja knjigovodski službi v roku, določenem v terminskem planu izvedbe popisa.

Na podlagi predloženega gradiva se v poslovne knjige knjižijo popisne razlike ter uskladijo stanja sredstev in dolgov v knjigovodstvu z dejanskim stanjem, ugotovljenim s popisom. Usklajevanje se opravi po stanju na dan popisa.

2. POPIS PO POSAMEZNIH VRSTAH SREDSTEV IN OBVEZNOSTI DO NJIHOVIH VIROV

2.1. Popis neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev

2.1.1. Popis neopredmetenih dolgoročnih sredstev

Popis neopredmetenih dolgoročnih sredstev zajema:

- naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine - konto
- dolgoročno odložene stroške - konto
- naložbe v dobro ime - konto

Popisna komisija začne popisovati, ko so knjiženi vsi poslovni dogodki do konca obračunskega obdobja, ki se nanašajo na neopredmetena dolgoročna sredstva. Popisna komisija popiše ta sredstva z vpogledom v knjigovodske listine, na podlagi katerih so se evidentirali poslovni dogodki v poslovnih knjigah na kontih 00. Ugotovljeno stanje vpiše v posebne popisne liste ter ugotovi razliko med dejanskim stanjem in stanjem, izkazanim v knjigah.

Popisna komisija popiše neopredmetena dolgoročna sredstva po posameznih vrstah. Pri tem ugotavlja, ali so na teh kontih zares knjižena neopredmetena dolgoročna sredstva ali pa so morda knjižbe na njih napačne (zaradi pomote pri knjiženju, zamenjave kontov).

2.1.2. Popis opredmetenih osnovnih sredstev

Popis opredmetenih osnovnih sredstev zajema:

- zemljišča – konto
- zgradbe – konto
- nepremičnine, ki se pridobivajo - konto
- opremo – konto
- drobni inventar – konto
- druga opredmetena osnovna sredstva – konto
- opremo in druga opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo – konto

Pred popisom morajo odgovorne osebe:

- izločiti poškodovana in zastarela osnovna sredstva;
- ločiti in posebej označiti sredstva drugih pravnih oseb;
- pregledati inventarne številke in listine o osebni odgovornosti (reverze) za posamezna osnovna sredstva;
- zahtevati od dobaviteljev osnovnih sredstev obračune (račune).

Popisna komisija popiše opredmetena osnovna sredstva na posebne popisne liste, ki vsebujejo najmanj te podatke:

- ime sredstva,
- konto,
- inventarno številko,
- nabavno vrednost,
- odpise do dneva popisa,
- neodpisano vrednost.

V posebne popisne liste se popišejo opredmetena osnovna sredstva, ki jih je družba pridobila na podlagi finančnega najema. Posebej se popišejo tudi osnovna sredstva, ki so družbi dana v poslovni najem in druga sredstva, ki so last drugih pravnih oseb. Popisna komisija pošlje te popisne liste v potrditev pravni osebi, ki je dala osnovna sredstva v poslovni najem oziroma pravnim osebam – lastnikom teh sredstev.

Pri popisu osnovnih sredstev, ki se pridobivajo, mora popisna komisija ugotoviti, ali stopnja dokončnosti, kakor je izkazana, obračunana in poravnana po začasnih situacijah oziroma drugih obračunih, ustreza dejanski stopnji dokončnosti. Popisna komisija preveri, ali je odgovorna oseba pravilno pregledala in potrdila situacije in druge obračune.

2.2. Popis zalog

Popis zalog zajema:

- zaloge materiala – konto
- nedokončano proizvodnjo in polproizvode – konto
- dokončane proizvode - konto
- trgovsko blago – konto

2.2.1. Popis surovin in materiala

Popisna komisija popiše surovine in material po vrstah, kakor so izkazane v razredu 3 kontnega načrta. V popis mora vključiti tudi material, oddan v dodelavo in predelavo ter zaloge materiala, ki so bile dane v proizvodnjo, do dneva popisa pa se še niso začele uporabljati.

Osebe, ki so odgovorne za material morajo do dneva, določenega za začetek popisa:

- uskladiti stanje v skladiščni kartoteki s stanjem v materialnem knjigovodstvu;
- zaznamovati in urediti material po vrstah;
- izločiti neuporaben material.

Popisna komisija popiše material ločeno po skladiščih in po vrstah teh zalog, kakor se vodijo zaloge v materialnem knjigovodstvu. V popisne liste vpiše dejansko ugotovljene količine za vsako vrsto surovin in materiala. Količine ugotovi z merjenjem in preštevanjem. Material, ki je še v izvornih in nepoškodovanih zavojih, se popiše na podlagi deklariranih oznak in listin (npr. računa, prejemnice).

Popisni listi surovin in materiala naj imajo najmanj naslednje podatke:

- nahajališče,
- ime,
- šifro iz internega šifranta,
- mersko enoto,
- količino po popisu,
- stanje po knjigah,
- ceno in vrednost,
- morebitne popisne razlike.

V primeru računalniške obdelave podatkov se popisne liste prilagodi načinu kasnejše obdelave podatkov.

Popisna komisija popiše v posebne popisne liste:

- material, ki je last druge pravne osebe,
- material na poti,
- material neustrezne kakovosti,
- nepotreben in zastarel material.

Po opravljenem količinskem popisu je potrebno poslati pravnim osebam po en izvod popisa materiala, ki je njihova last.

2.2.2. Popis nedokončane proizvodnje in polizdelkov

Popisna komisija popiše nedokončano proizvodnjo in polizdelke po vrstah, kot so izkazani na kontih skupine 60. Enota zalog nedokončane proizvodnje mora biti izvorno ovrednotena s proizvajalnimi stroški. Predmet popisa so izdelki, ki so tehnološko brezhlebni in s katerimi se bo proizvodni proces nadaljeval.

Komisija za popis nedokončane proizvodnje mora pripraviti časovno zaporedje vseh delovnih nalogov, po katerih proizvodni proces še ni končan oziroma po katerih izdelki še niso predani v zaloge gotovih proizvodov. Komisija popiše vse delovne naloge, po katerih se delo oziroma proizvodnja še nadaljuje, izloči pa delovne naloge, ki so že zaključeni.

Popisni listi za nedokončano proizvodnjo morajo vsebovati najmanj naslednje podatke:

- proizvodni oddelek,
- vrsto proizvoda,
- številko delovnega naloga,
- število popisanih kosov nedokončane proizvodnje,
- zneske posameznih vrst stroškov,
- vse stroške skupaj (ovrednotenje),
- podatek o knjižni vrednosti na dan popisa,
- morebitne popisne razlike ali
- količine po stopnji proizvodnje.

Popisna komisija popiše v posebne popisne liste odpovedano ali ustavljeno proizvodnjo,

proizvodnjo, ki se v naslednjem poslovnem letu ne bo nadaljevala in predmete, ki so se v nedokončani proizvodnji ali v njenih delih pokvarili oziroma uničili.

2.2.3. Popis proizvodov

Popisna komisija popiše proizvode po vrstah, kot so izkazani na kontih skupine 63. Enota zalog proizvodov mora biti izvorno ovrednotena s proizvodjalnimi stroški.

Popisna komisija popiše le zaloge tistih proizvodov, ki so bili kot dokončani sprejeti v skladišča proizvodov. V popis zajame tudi zaloge proizvodov, oddane v komisijsko ali konsignacijsko prodajo, in sicer na podlagi prejetih popisnih listov. Posebej popiše tudi zaloge proizvodov, oddanih v svoje prodajalne. Komisija mora paziti, da so ob popisu proizvodi pravilno razvrščeni po stopnjah kakovosti.

Popisni listi za proizvode morajo vsebovati najmanj naslednje podatke:

- skladišče,
- ime proizvoda,
- šifro proizvoda,
- mersko enoto,
- popisano količino,
- količino po stanju v knjigah,
- morebitne presežke ali primanjkljaje,
- lastno ceno,
- vrednost popisane količine,
- vrednost količine po knjigah,
- vrednost morebitnih presežkov ali primanjkljajev.

V primeru računalniške obdelave podatkov se popisne liste prilagodi načinu kasnejše obdelave podatkov.

Popisna komisija popiše v posebne popisne liste zaloge proizvodov, katerih rok uporabnosti je potekel, oziroma je omejen.

2.2.4. Popis blaga

Popisna komisija popiše blago po vrstah, kot so izkazani na kontih skupine 66 in zunajbilančni evidenci (zaloge prejete v dodelavo in v komisijsko ali konsignacijsko prodajo).

Popisna komisija popiše tudi zaloge blaga, oddane ali prejete v dodelavo in zaloge oddane ali prejete v komisijsko ali konsignacijsko prodajo. Zaloge oddane v dodelavo in komisijsko ali konsignacijsko prodajo popiše na podlagi prejetih popisnih listov. Po končanem količinskem popisu blaga prejetega v dodelavo in komisijsko ali konsignacijsko prodajo pošlje popisne liste pravnim osebam, lastnicam teh zalog

Popisni listi za proizvode morajo vsebovati najmanj naslednje podatke:

- prodajno oziroma skladiščno enoto,
- ime blaga,
- šifro blaga,
- mersko enoto,
- stopnjo DDV,
- popisano količino,
- količino po stanju v knjigah,
- morebitne presežke ali primanjkljaje,
- ceno enote blaga,
- vrednost popisane količine,
- vrednost količine po knjigah,
- vrednost morebitnih presežkov ali primanjkljajev.

V primeru računalniške obdelave podatkov se popisne liste prilagodi načinu kasnejše obdelave podatkov.

Pri popisu blaga je potrebno nameniti posebno pozornost njegovi brezhibnosti. Popisna komisija popiše v posebne popisne liste poškodovano in nekurantno blago. Če je bilo blago poškodovano že ob prevzemu in je bila zato dobavitelju že poslana reklamacija, se takšno blago izkaže na posebnih popisnih listih.

2.3. Popis denarnih sredstev v blagajni in takoj vnovčljive vrednostnice

Popisna komisija popiše denarna sredstva, izkazana na kontih skupine 10, ki zajemajo:

- tolarska in devizna denarna sredstva v blagajni v obliki bankovcev in kovancev,
- denar na poti,
- izdane čeke,
- prejete čeke,
- druge takoj vnovčljive vrednostnice.

Popisna komisija popiše gotovino v glavni in pomožnih blagajnah, potem ko blagajniki zaključijo blagajniške dnevnik za zadnji dan obračunskega obdobja, praviloma ob koncu zadnjega dne poslovnega leta.

Popisna komisija popiše gotovino v blagajni s štetjem po apoenih in ugotovljene zneske vpiše na posebne popisne liste.

2.4. Popis dobroimetja pri bankah in drugih finančnih organizacijah

Popisna komisija popiše denarna sredstva na računih, izkazana na kontih skupine 11, in sicer:

- tolarska sredstva na računih,
- tolarske depozite na odpoklic,
- devizna sredstva na računih,

- devizne depozite na odpoklic,
- denarna sredstva na posebnih računih oziroma za posebne namene.

Popisna komisija ugotovi dejansko stanje navedenih denarnih sredstev na podlagi bančnih izpisov stanja teh sredstev na računih. Komisija primerja ugotovljeno stanje s stanjem v poslovnih knjigah in ugotovi morebitne razlike.

2.5. Popis finančnih naložb in terjatev ter obveznosti

Popis finančnih naložb in terjatev obsega:

- dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe izkazane na kontih skupine 06, 07 in 17;
- dolgoročne in kratkoročne terjatve, izkazane na kontih skupine 08, 12, 13, 14, 15, 16 in 18.

Popis obveznosti pa obsega:

- kratkoročne obveznosti, izkazane na kontih skupine 22, 23, 24, 25, 26, 27 in 28;
- dolgoročne obveznosti, izkazane na kontih skupine 97 in 98.

Pri popisu finančnih naložb, terjatev in obveznosti mora popisna komisija:

- preveriti pravno podlago in izkazano velikost postavk, ki so predmet popisa;
- preveriti pravilnost vodenja knjigovodskih evidenc;
- preveriti postopek usklajevanja postavk terjatev in obveznosti in proučiti sporne zadeve;
- ugotoviti vzroke za dvomljive in sporne terjatve in proučiti načine izterjave;
- preveriti pravilnost oblikovanja popravkov vrednosti terjatev glede na opredelitve v internih aktih;
- ugotoviti starostno strukturo terjatev in obveznosti.

Svoje ugotovitve komisija opiše v posebnem poročilu.

2.5.1. Popis finančnih naložb

Popisna komisija popiše dolgoročne in kratkoročne finančne naložbe po stanju na dan bilance stanja. Pred popisom mora preveriti, ali so bili knjiženi vsi poslovni dogodki, povezani s finančnimi naložbami. Popis se opravi na podlagi listin, ki so služile za pripoznavanje, merjenje in prevrednotovanje postavk finančnih naložb v poslovnih knjigah.

2.5.2. Popis terjatev

Popisna komisija popiše dolgoročne in kratkoročne terjatve po stanju na dan bilance stanja. Pred popisom mora preveriti, ali so bili knjiženi vsi poslovni dogodki, povezani s terjatvami. Popis se opravi na podlagi listin, ki so služile za pripoznavanje, merjenje in prevrednotovanje postavk terjatev v poslovnih knjigah.

Popis terjatev se opravi po kontih. Sporne in dvomljive terjatve morajo biti izkazane ločeno. Popisni listi za popis terjatev morajo vsebovati:

- dolžnikovo ime,
- datum in znesek terjatve,
- datum zapadlosti terjatve v plačilo.

Kot popisni listi se lahko uporabljajo računalniški izpisi.

2.5.3. Popis obveznosti

Popisna komisija popiše dolgoročne in kratkoročne obveznosti po stanju na dan bilance stanja. Pred popisom mora preveriti, ali so bili knjiženi vsi poslovni dogodki, povezani s temi bilančnimi postavkami. Popis se opravi na podlagi listin, ki so služile za pripoznavanje, merjenje in prevrednotovanje postavk obveznosti v poslovnih knjigah.

Popis se opravi po kontih. Popisni listi za popis obveznosti morajo vsebovati:

- upnikovo ime,
- datum in znesek obveznosti,
- datum dospelosti obveznosti v plačilo.

2.6. Popis časovnih razmejitev

Popis časovnih razmejitev obsega:

- aktivne in pasivne kratkoročne časovne razmejitve, izkazane na kontih skupine 19 in 29,
- dolgoročne rezervacije, izkazane na kontih skupine 96.

Popisna komisija popiše časovne razmejitve po stanju v knjigovodstvu na dan bilance stanja. Časovne razmejitve popiše na podlagi knjigovodskih listin. Postavke aktivnih časovnih razmejitev morajo biti utemeljene glede na realnost obračuna v naslednjem obračunskem obdobju, postavke pasivnih časovnih razmejitev pa ne smejo skrivati rezerv.

Popis vrednotnic poteka tako, da popisna komisija popiše vsako vrsto vrednotnic zadnjega dne poslovnega leta s štejetem in ugotovljene zneske vpiše v posebne popisne liste.

Popisna komisija popiše dolgoročne rezervacije po stanju na dan bilance stanja na podlagi ustrezne dokumentacije, ki je služila za pripoznavanje, merjenje in prevrednotovanje postavk dolgoročnih rezervacij v poslovnih knjigah.

2.7. Popis kapitala

Popisna komisija popiše vse postavke kapitala, izkazane na kontih razreda 9 po stanju na dan 31. decembra. Komisija lahko popiše kapital šele po knjiženju vseh poslovnih dogodkov v zvezi s celotnim kapitalom do konca obračunskega obdobja. Na podlagi dokumentaciji preveri pravilnost oblikovanja posameznih sestavin celotnega kapitala in njih zmanjšanja in pravilnost knjiženja. O ugotovitvah sestavi poseben zapisnik.