

Pravila skrbnega računovodenja 5 (2016)

RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKI PREDRAČUNI

A. Uvod

Ta pravila se uporabljajo pri sestavljanju računovodskih predračunov za zunanje in notranje potrebe. Obdelujejo

- a) opredeljevanje predračunavanja in računovodskega predračunavanja,
- b) sestavljanje računovodskih predračunov po vrstah,
- c) sestavljanje računovodskih predračunov po namenih,
- č) vplivanje prevrednotovanja na računovodske predračune ter
- d) hrambo računovodskih predračunov.

Ta pravila so povezana predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 17, od 20 do 23 ter pravili skrbnega računovodenja (PSR) 3, 4, 6, 8 in 9.

Pravila (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v slovenske računovodske standarde in okvirom SRS (2016).

B. Pravila

a) Opredeljevanje predračunavanja in računovodskega predračunavanja

5.1. Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni in naravni (nedenarni) merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo denarno in v naravnih merskih enotah izražene podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih, stroških ter prejemkih in izdatkih.

5.2. Računovodsko predračunavanje je treba razlikovati od finančnega predračunavanja, ki je povezano zgolj z načrtovanjem na finančnem področju nalog v organizaciji, to je načrtovanjem denarnih tokov oziroma procesov in stanj, povezanih s poslovanjem, vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem); finančno predračunavanje prevzema in pogloblja le tisti del računovodskega predračunavanja, ki je usmerjen k finančnemu načinu razmišljanja.

5.3. Računovodsko predračunavanje, ki obravnava računovodske predračune, pomembne za organizacijo kot celoto in njena razmerja z drugimi, je sestavina finančnega računovodstva, računovodsko predračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske predračune na notranjem področju delovanja organizacije, pa sestavina stroškovnega računovodstva. Pri računovodskih predračunih zlasti stroškovnega računovodstva je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar

so pripravljeni neposredno za odločanje posloводства in obsegajo poleg denarnih tudi v naravnih merskih enotah izražene podatke oziroma informacije.

5.4. Računovodsko predračunavanje je pomembno pri sestavljanju računovodskih predračunov tako za notranje kot tudi za zunanje uporabnike.

5.5. Rezultat računovodskega predračunavanja so računovodski predračuni, praviloma v pisni obliki. Da bi bili čim bolj zanesljivi, morajo biti predmet računovodskega nadziranja in nadziranja računovodenja, da bi imeli čim večjo izrazno moč, pa predmet računovodskega analiziranja (proučevanja).

5.6. Predložene računovodske predračune je treba razlikovati od sprejetih računovodskih predračunov. Prvi so podlaga za odločanje znotraj načrtovanja ali pripravljanja izvajanja kot odločitvenih področij in lahko ponujajo več možnosti, med katerimi se je treba odločiti, drugi pa kažejo sprejeto odločitev in so sodilo pri primerjavi z dosežki. Priporočena je izdelava predračunov na podlagi gibljivega predračunavanja, ko v predračunih, ki so sodilo pri primerjavi z dosežki (v obračunih), spremenljive stroške preračunamo na uresničen obseg dejavnosti. V takšnem primeru se poleg prvotnega predračuna pojavi še uresničenemu obsegu dejavnosti prilagojeni predračun.

b) Sestavljanje računovodskih predračunov po vrstah

5.7. Računovodski predračuni se nanašajo na poslovne pojave in/ali njihove skupine ter na dele organizacije in/ali celotno organizacijo.

5.8. Računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov se konča s predračunskimi kalkulacijami v zvezi s posameznim nabavnim, proizvodnim ali prodajnim poslom, poslovnim procesom, pa tudi s predračuni v zvezi s posameznim sredstvom, posamezno obveznostjo do njihovih virov, posamezno naložbo ali podobnim. Računovodsko predračunavanje skupin poslovnih pojavov se konča s predračunom prihodkov po njihovih vrstah, predračunom stroškov po njihovih vrstah, predračunom odhodkov po njihovih vrstah in predračunom poslovnega izida po njegovih vrstah, pa tudi predračunom prejemkov po njihovih vrstah in predračunom izdatkov po njihovih vrstah ter predračunom denarnih tokov po njihovih vrstah, to je glede na poslovanje, naložbenje (investiranje) in vlaganje (financiranje).

Računovodsko predračunavanje zajema tako predračune v denarni merski enoti kot tudi predračune v naravnih merskih enotah, prilagojene posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom, na katere se nanašajo.

5.9. Računovodsko predračunavanje za dele organizacije se konča z gibljivimi predračuni stroškov po stroškovnih mestih, predračuni stroškov po mestih odgovornosti, predračuni stroškov, odhodkov in prihodkov po področjih in območjih delovanja, predračuni poslovnega izida poslovoizidnih enot, predračuni denarnih tokov po delih organizacije ter podobnimi predračuni.

5.10. Računovodsko predračunavanje za celotno organizacijo se konča s predračunsko bilanco stanja, predračunskim izkazom poslovnega izida, predračunskim izkazom denarnih tokov in predračunskim izkazom gibanja kapitala. Lahko pa se konča tudi s podrobnimi predračuni za celotno organizacijo, na primer s predračuni državnih podpor, predračuni finančnih naložb, predračuni skupnih podvigov in tako naprej. Kot priloga k temeljnim predračunskim računovodskim izkazom se

lahko dodajajo še drugi računovodski predračuni, vključno s takimi, ki tudi v naravno (nedenarno) izraženih merskih enotah pojasnjujejo načrtovane denarno izražene dosežke.

5.11. Sestavna dela finančnega računovodstva sta računovodsko predračunavanje za celotno organizacijo iz PSR 5.10. ter računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz PSR 5.8., ki se nanašajo na razmerja z drugimi. Sestavna dela stroškovnega računovodstva sta računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz PSR 5.8., ki se nanašajo na notranje področje delovanja, ter računovodsko predračunavanje za dele organizacije iz PSR 5.9. Pri računovodskem predračunavanju, ne glede na to, ali gre za predračunavanje v okviru stroškovnega računovodstva ali finančnega računovodstva, je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so računovodski predračuni pripravljeni za odločanje posloводства ali lastnikov ter sestavljajo predračune v denarni merski enoti, lahko pa tudi v drugih merskih enotah, prilagojene posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom.

5.12. Računovodski predračuni za celotno organizacijo iz PSR 5.10. in za dele organizacije iz PSR 5.9. se sestavljajo za poslovna leta, medletna obdobja in posebne potrebe. Računovodski predračuni za poslovne pojave in njihove skupine iz PSR 5.8. se sestavljajo za posebne potrebe; izjema so računovodski predračuni denarnih tokov po njegovih vrstah, ki se sestavljajo podobno kot računovodski predračuni za celotno organizacijo iz PSR 5.10.

5.13. Pri vsakem računovodskem predračunu je treba jasno opredeliti poslovne predpostavke, na katerih je zasnovan, in način njihovega upoštevanja pri izračunavanju. Poslovne predpostavke so lahko gotove ali negotove, kar je treba označiti. Po potrebi se računovodskemu predračunu dodajo primerjalni računovodski podatki iz ustreznega računovodskega obračuna za preteklo obdobje ali drugi računovodski podatki.

5.14. Računovodski predračuni morajo biti vsebinsko in metodološko usklajeni z istovrstnimi računovodskimi obračuni.

c) Sestavljanje računovodskih predračunov po namenih

5.15. Računovodski predračuni se sestavljajo tako za notranje potrebe organizacije kot tudi za zunanje potrebe po informacijah o njej.

5.16. Računovodski predračuni za zunanje potrebe se sestavljajo le na izrecno zahtevo predpisov ali kakega zunanjega financerja, na primer banke. Računovodsko predračunavanje za zunanje potrebe je lahko povezano z izbranimi predračunskimi kalkulacijami, večinoma pa s predračunskimi izkazi za celotno organizacijo, predračuni za posamezno naložbo, ali podrobnimi predračuni za celotno organizacijo, na primer v zvezi z državnimi podporami. V takšnih primerih se njihova vsebina, rok dokončanja in oblika prilagodijo zahtevam.

5.17. Večina računovodskih predračunov se sestavlja le za notranje potrebe organizacije. V ustreznem aktu organizacije se določijo njihove vrste pa tudi njihove vsebine, oblike, metode sestavljanja, roki dokončanja in uporabniki, ki jim jih je treba predložiti.

5.18. Rezultat računovodskega predračunavanja za notranje potrebe so računovodski predračuni poslovnih pojavov ali skupin poslovnih pojavov ter računovodski predračuni za dele organizacije ali organizacijo kot celoto. Dopolnjujejo jih pojasnila posameznih postavk, tako da skupaj z njimi sestavljajo predračunsko računovodsko poročilo.

5.19. Predloženi računovodski predračuni za notranje potrebe morajo biti sestavljeni s potrebno skrbnostjo po sodobnih računovodskih metodah in na podlagi sodobnega pojmovanja stroškov, med katerimi so lahko tudi oportunitetni (stroški neizrabljene priložnosti). Če je pri odločanju na voljo več rešitev, je treba za vsako pripraviti ustrezne podatke oziroma predračune.

č) Vpliv prevrednotovanja na računovodske predračune

5.20. Pri sestavljanju računovodskih predračunov se upoštevajo cene, veljavne v času, na katerega se računovodski predračuni nanašajo. To so dejanske cene v trenutku, na katerega se nanaša predračunska kalkulacija v zvezi s posameznim nabavnim, proizvodnim oziroma prodajnim poslom ali predračun v zvezi s posameznim sredstvom, obveznostjo do virov sredstev, naložbo in podobnim. Če se predračun nanaša na dinamične gospodarske kategorije, na primer stroške ali prihodke, v nekem prihodnjem obdobju, se upoštevajo kot načrtovane cene tiste, ki jih je mogoče utemeljeno pričakovati kot povprečne v tistem obdobju. Če se predračun nanaša na statične gospodarske kategorije, na primer sredstva ali obveznosti do njihovih virov v predračunski bilanci stanja, v nekem prihodnjem trenutku, se upoštevajo predpostavke o cenah, ki jih je mogoče pričakovati v tistem trenutku.

5.21. Prvotni predračun kot podlago za poslovno odločanje je treba prilagoditi spremembi cen, upoštevanih v prvotno izdelanem predračunu. V takšnem primeru se poleg prvotnega predračuna pojavi še prilagojeni predračun; razlika med njima izvira iz spremembe cen, upoštevanih v prvotno izdelanem predračunu.

5.22. Sestavni del računovodskega predračunavanja je lahko tudi sestavljanje predračunov, ki upoštevajo prevrednotovanja posameznih gospodarskih kategorij ob utemeljenih predpostavkah, če so takšni predračuni pomembni za odločanje.

d) Hramba računovodskih predračunov

5.23. Način in trajanje hrambe računovodski predračunov opredeli organizacija v pravilniku o računovodstvu.

C. Opredelitve ključnih pojmov

5.24. V teh pravilih je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

- a) **Predračunska bilanca stanja** je dvostranski izkaz načrtovanih sredstev in obveznosti do njihovih virov na zadnji dan predračunskega obdobja.
- b) **Predračunski izkaz poslovnega izida** je izkaz za predračunsko obdobje načrtovanih prihodkov in odhodkov.
- c) **Predračunski izkaz denarnih tokov** je izkaz za predračunsko obdobje načrtovanih prejemkov (ali pritokov) in izdatkov (ali odtokov) skupaj z začetnim stanjem denarnih sredstev.
- č) **Predračunski izkaz gibanja kapitala** je izkaz načrtovanih povečanj in/ali zmanjšanj sestavin kapitala, to je vpoklicanega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička, prenesenega čistega

poslovnega izida, čistega poslovnega izida poslovnega leta, revalorizacijskih rezerv in rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti v predračunskem obdobju.

- d) **Giblivi predračun stroškov** je prikaz za predračunsko obdobje načrtovanih stroškov pri različnih možnih obsegih dejavnosti ob predpostavki, da se cene ne bodo spreminjale.
- e) **Mesto odgovornosti** je v stopenjskem organizacijskem ustroju organizacije mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali dobičkonosnost naložb. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni.

Č. Pojasnila

5.25. Računovodsko predračunavanje je na namenskem in doslednem zbiranju, urejanju in obdelovanju podatkov zasnovano evidentiranje predvidenih bodisi posamič obravnavanih bodisi množinskih poslovnih procesov in stanj, ki so lahko izraženi v denarni ali naravni (nedenarni) merski enoti. Tisti, ki so izraženi v denarni merski enoti, omogočajo oblikovati sliko o celotnem predvidenem prihodnjem delovanju, tisti, ki so izraženi tudi v naravnih merskih enotah, pa pojasnjujejo bodoče dosežke, izražene v denarni merski enoti. Računovodski predračuni kot rezultati računovodskega predračunavanja so med drugim podlaga za odločanje v okviru načrtovanja in pripravljanja izvajanja kot odločevalnih področij nalog.

5.26. Predračunska bilanca stanja za zunanje potrebe se sestavi skladno s SRS 20, predračunski izkaz poslovnega izida skladno s SRS 21, predračunski izkaz denarnih tokov skladno s SRS 22, predračunski izkaz gibanja kapitala skladno s SRS 23, predračunske kalkulacije stroškov pa skladno s PSR 3. Za notranje potrebe se lahko uporabijo tudi drugačne oblike izkazov (npr. različne stopenjske in podobne), če je njihova informacijska vrednost za predviden namen uporabe večja.

5.27. Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki). Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki po posameznih vrstah proizvodov in/ali storitev. Poslovnoizidno mesto odgovornosti (dobičkovno mesto odgovornosti) je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom. Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano dobičkonosnostjo. Mesta odgovornosti je treba razlikovati od podobno poimenovanih mest kot gospodarskih enot.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

5.28. Ta pravila je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji XX. xxxxx 2015. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati s 1. januarjem 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe teh pravil prenehajo uporabljati SRS 20 – Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni (2006).