

Slovenski računovodski standard 20 (2006)

RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN RAČUNOVODSKI PREDRAČUNI

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri sestavljanju računovodskih predračunov za zunanje in notranje potrebe. Povezan je z računovodskimi načeli od 129 do 142 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

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

Ta standard je povezan predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 19, od 23 do 27 in 30.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2006).

B. Standard

a) Opredeljevanje predračunavanja in računovodskega predračunavanja

20.1. Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni in naravni (ne-denarni) 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.

20.2. Računovodsko predračunavanje ne zajema celotnega predračunavanja, ki je potrebno pri delovanju podjetja, saj so njegov predmet lahko tudi velikosti, ki jih ni mogoče izraziti v denarni merski enoti. Razlikovati ga je treba od finančnega predračunavanja, ki je povezano zgolj z načrtovanjem na finančnem področju nalog v podjetju, 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.

20.3. Računovodsko predračunavanje, ki obravnava računovodske predračune, pomembne za celotno podjetje in njegova razmerja z drugimi, je sestavina finančnega

računovodstva, računovodsko predračunavanje, ki obravnava podrobne računovodske predračune na notranjem področju delovanja podjetja, pa sestavina stroškovnega računovodstva. Pri računovodskih predračunih zlasti stroškovnega računovodstva je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so pripravljene neposredno za odločanje posloводства in obsegajo poleg denarnih tudi v naravnih merskih enotah izražene podatke oziroma informacije.

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

20.5. Posledek 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 proučevanja.

20.6. Predložene računovodske predračune je treba razlikovati od sprejetih računovodskih predračunov. Prvi so podlaga za odločanje znotraj načrtovanja ali pripravljana 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. Skladno z načelom gibljivega predračunavanja je treba v predračunih, ki so sodilo pri primerjavi z dosežki, spremenljive stroške prilagoditi novi ravni dejavnosti. V takšnem primeru se poleg prvotnega predračuna pojavi še prilagojeni predračun.

b) Sestavljanje računovodskih predračunov po vrstah

20.7. Računovodski predračuni se nanašajo na poslovne pojave in/ali njihove skupine ter na dele podjetja in/ali celotno podjetje.

20.8. Računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov se konča s predračunskimi kalkulacijami v zvezi s posameznim nabavnim, proizvodnim ali prodajnim poslom 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.

20.9. Računovodsko predračunavanje za dele podjetja 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 poslovnoizidnih enot, predračuni denarnih tokov po delih podjetja ter podobnimi predračuni.

20.10. Računovodsko predračunavanje za celotno podjetje 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 podjetje, na primer s predračuni državnih pod-

por, predračuni pokojninskih programov, predračuni finančnih naložb, predračuni skupnih podvigov in tako naprej.

20.11. Sestavna dela finančnega računovodstva sta računovodsko predračunavanje za celotno podjetje iz SRS 20.10 ter računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz SRS 20.8, ki se nanašajo na razmerja z drugimi. Sestavna dela stroškovnega računovodstva sta računovodsko predračunavanje poslovnih pojavov in njihovih skupin iz SRS 20.8, ki se nanašajo na notranje področje delovanja, ter računovodsko predračunavanje za dele podjetja iz SRS 20.9. 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 pripravljene za odločanje posloводства ali lastnikov ter sestavljajo predračune v denarni merski enoti in predračune v naravnih merskih enotah, prilagojene posameznim gospodarskim kategorijam, pojavom in procesom.

20.12. Računovodski predračuni za celotno podjetje iz SRS 20.10 in za dele podjetja iz SRS 20.9 se sestavljajo za poslovna leta, medletna obdobja in posebne potrebe. Računovodski predračuni za poslovne pojave in njihove skupine iz SRS 20.8 se sestavljajo za posebne potrebe; izjema so računovodski predračuni denarnih tokov po njegovih vrstah, ki se sestavljajo podobno kot računovodski predračuni za celotno podjetje iz SRS 20.10.

20.13. 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.

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

c) Sestavljanje računovodskih predračunov po namenih

20.15. Računovodski predračuni se sestavljajo tako za notranje potrebe podjetja kot tudi za zunanje potrebe po informacijah o njem.

20.16. 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 podjetje ali podrobnimi predračuni za celotno podjetje, na primer v zvezi z državnimi podporami. V takšnih primerih se njihovi vsebina, rok dokončanja in oblika prilagodijo zahtevam.

20.17. Večina računovodskih obračunov se sestavlja le za notranje potrebe podjetja. V ustreznem aktu podjetja se določijo njihove vrste pa tudi njihovi vsebine, oblike, metodike sestavljanja, roki dokončanja in uporabniki, ki jim jih je treba predložiti.

20.18. Posledek računovodskega predračunavanja za notranje potrebe so računovodski predračuni poslovnih pojavov ali skupin poslovnih pojavov ter računovodski predračuni za dele podjetja ali celotno podjetje. Dopolnjujejo jih pojasnila posameznih postavk, tako da skupaj z njimi sestavljajo predračunsko računovodsko poročilo.

20.19. 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 okoliščinski (oportunitetni). Če je pri odločanju na voljo več rešitev, je treba za vsako pripraviti ustrezne podatke.

20.20. Računovodske predračune za zunanje potrebe lahko preverjajo revizorji, o svojih ugotovitvah pa morajo poročati naročniku.

č) Vplivanje prevrednotovanja na računovodske predračune

20.21. 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 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 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.

20.22. Prvotni predračun kot podlago za poslovno odločanje je treba prilagoditi spremembi na začetku upoštevanih cen. V takšnem primeru se poleg prvotnega predračuna pojavi še prilagojeni predračun; razlika med njima izvira iz spremembe na začetku upoštevanih cen.

20.23. Sestavni del računovodskega predračunavanja je lahko tudi sestavljanje predračunov in prevrednotovanja drugih gospodarskih kategorij ob utemeljenih predpostavkah, če so takšni predračuni pomembni za odločanje.

d) Uskupinjevanje računovodskih predračunov

20.24. Za celoto, ki jo sestavljajo nadrejeno podjetje in podrejena podjetja, se sestavljajo skupinski predračunski računovodski izkazi: predračunska bilanca stanja, predračunski izkaz poslovnega izida, predračunski izkaz gibanja kapitala in predračunski izkaz denarnih tokov, dopolnjeni s pojasnili posameznih postavk. V njih se predstavijo pričakovanja za takšno celoto, kot da je eno samo podjetje. Metodika sestavljanja skupinskih predračunskih računovodskih izkazov se ne sme razlikovati od metodike sestavljanja skupinskih obračunskih računovodskih izkazov.

20.25. Za podjetja v skupini se sestavlja skupinska predračunska kalkulacija proizvodnje oziroma prodaje; v njej se iz stroškov izločijo dobički iz razmerij med temi podjetji, v dobičku pa se prikažejo deleži posameznih med njimi. Podrobno metodiko takšnega izračuna za notranje potrebe določa akt podjetja.

20.26. Skupinski računovodski predračuni, razen skupinskih predračunskih računovodskih izkazov, ki so oprti na izvirne računovodske izkaze podjetij v skupini, izhajajo iz ustreznih računovodskih razvidov. Vsi skupinski predračunski izkazi so notranje narave.

e) Hramba računovodskih predračunov

20.27. Način in trajanje hrambe računovodski predračunov opredeli podjetje v pravilniku o računovodstvu.

C. Opredelitve ključnih pojmov

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

Č. Pojasnila

20.29. Računovodsko predračunavanje je na popolnem ali predstavniškem in ustaljenem stvarnem urejanju podatkov zasnovano razvidovanje za prihodnost 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 v naravnih merskih enotah, pa pojasnjujejo bodoče dosežke, izražene v denarni merski enoti. Računovodski predračuni kot posledki računovodskega predračunavanja so med drugim podlaga za odločanje v okviru načrtovanja in pripravljajanja izvajanja kot odločevalnih področij nalog.

20.30. Predračunska bilanca stanja se sestavi skladno s SRS 24, predračunski izkaz poslovnega izida skladno s SRS 25, predračunski izkaz denarnih tokov skladno s SRS 26, predračunski izkaz gibanja kapitala skladno s SRS 27, predračunske kalkulacije stroškov pa skladno s SRS 16.

20.31. 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. 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.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

20.32. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005. K njemu sta dala soglasje minister za finance in minister za gospodarstvo. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 20 – Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni (2002).