

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

PREDRAČUNAVANJE PRORAČUNSKIH UPORABNIKOV

Ljubljana, september 2006

DARJA KRNC

IZJAVA

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

V Ljubljani, 15. 9. 2006

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD	1
2. PREDRAČUNAVANJE	2
2.1. RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE	2
2.2. ZNAČILNOSTI PREDRAČUNAVANJA OZIROMA PREDRAČUNOV	4
2.3. SPODBUDE ZA DOSEGANJE CILJEV PODJETJA	6
2.4. STANDARDNI STROŠKI KOT REALNO SODILO	8
2.5. METODIKE RAČUNOVODSKEGA PREDRAČUNAVANJA	8
2.5.1. <i>Mirujoče (statično) in gibljivo (dinamično) predračunavanje</i>	8
2.5.2. <i>Rastoče predračunavanje in predračunavanje brez opiranja na preteklost (ničelno predračunavanje)</i>	10
2.5.3. <i>K rezultatom usmerjeni proračun (angl. performance budgeting)</i>	12
2.6. NOVOSTI NA PODROČJU PREDRAČUNAVANJA	16
2.6.1. <i>Boljše predračunavanje (angl. better budgeting)</i>	17
2.6.2. <i>Preseženo predračunavanje (angl. beyond budgeting)</i>	18
2.6.3. <i>Tekoče predračunavanje (angl. rolling budgeting)</i>	20
2.7. POVEZAVE RAČUNOVODSKEGA PREDRAČUNAVANJA Z DRUGIMI RAČUNOVODSKIMI FUNKCIJAMI	21
3. PRORAČUN	23
3.1. PRORAČUN	23
3.2. PRAVNA PODLAGA PRORAČUNA	23
3.3. ZNAČILNOSTI IN STRUKTURA PRORAČUNA	24
3.4. UPORABNIKI PRORAČUNA	24
3.5. NAČELO DENARNEGA TOKA IN NAČELO NASTANKA DOGODKA	26
3.5.1. <i>Načelo nastanka dogodka</i>	26
3.5.2. <i>Načelo denarnega toka</i>	26
3.5.3. <i>Spremembe v državnem računovodstvu</i>	27
4. FINANČNI NAČRT	28
5. FINANČNI NAČRT – PRAKTIČNI PRIMER	32
5.1. PREDSTAVITEV JAVNEGA ZAVODA XY – POSREDNEGA PRORAČUNSKEGA UPORABNIKA OBČINE	32
5.2. PLANIRANJE V JAVNEM ZAVODU XY	32
5.3. PRIPRAVA LETNEGA PLANA V JAVNEM ZAVODU XY	32
5.4. VSEBINA LETNEGA PLANA JAVNEGA ZAVODA XY	35
5.5. FINANČNI NAČRT JAVNEGA ZAVODA XY	35
5.5.1. <i>Planiranje prihodkov</i>	36
5.5.2. <i>Planiranje stroškov</i>	36
5.6. POSTOPEK USKLAJEVANJA IN SPREJEM LETNEGA PLANA JAVNEGA ZAVODA XY	40
5.7. SPREJEM LETNEGA PLANA JAVNEGA ZAVODA XY NA SEJI SVETA JAVNEGA ZAVODA	41
6. SKLEP	42
LITERATURA	44
VIRI	45
PRILOGE	

1. UVOD

Danes si javnega financiranja ne moremo zamisliti brez upoštevanja določenih postopkov in nalog, ki morajo biti opravljeni, preden je pripravljen finančni načrt oziroma državni proračun. Zaradi številnih nalog in ciljev država ne rešuje vprašanj financiranja sproti, temveč vnaprej načrtuje svoje izdatke in potrebne prihodke oziroma prejemke, s katerimi bo lahko pokrila svojo porabo.

Ali bodo cilji, ki si jih zastavi vlada, doseženi ali ne, je odvisno od učinkovitega načrtovanja proračunskih sredstev in gospodarjenja z njimi. Da bi bilo upravljanje proračunskih izdatkov čim bolj učinkovito, je nujna dobra priprava finančnih načrtov oziroma proračuna, v kateri bodo prepoznani cilji in prednostne potrebe države. Organizirana mora biti tako, da bodo vsi, ki sodelujejo pri pripravi proračuna, razpolagali s čim bolj točnimi in pravočasnimi informacijami, da bi lahko cilje in prednostne javne potrebe tudi opredelili in načrtovali.

V diplomskem delu želim predstaviti, kako pomembno je predračunavanje za vsa podjetja, še posebej za tista, ki so jim predračuni podlaga za pridobivanje prihodka. Namen diplomskega dela je izpostaviti najprimernejše metode predračunavanja in način priprave finančnih načrtov proračunskih uporabnikov.

Diplomsko delo, ki je pred vami, obsega šest poglavij. Uvodu sledi poglavje, v katerem opredelim osnovne značilnosti predračunavanja in različne metodike predračunavanja. Na kratko predstavim kritiko tradicionalnega predračunavanja in nove alternative predračunavanja. Računovodsko funkcijo predračunavanja tudi primerjam z ostalimi računovodskimi funkcijami.

V tretjem poglavju opredelim proračun Republike Slovenije, pravno podlago proračuna in subjekte v državnem proračunu ter predstavim obe metodi računovodstva, in sicer računovodstvo plačane (načelo denarnega toka) in zaračunane realizacije (načelo nastanka dogodka).

V četrtem poglavju opišem potek priprave predloga finančnega načrta s poudarkom na posrednih proračunskih uporabnikih, njegovo usklajevanje in na koncu leta poročanje o doseženih rezultatih. Temu poglavju sledi praktičen primer priprave finančnega načrta pri posrednem proračunskem uporabniku občine – javnem zavodu XY.

Diplomsko delo zaključim s sklepnimi mislimi, do katerih sem prišla pri študiju literature in pri analizi predračuna oziroma finančnega načrta javnega zavoda XY.

2. PREDRAČUNAVANJE

Preživetje podjetja je močno odvisno od organiziranosti načrtovanja oziroma planiranja bodočih poslovnih dogodkov. Načrtovanje obsega načrtovanje vseh potrebnih dejavnosti v podjetju ter stroške in koristi, povezane z njimi. Načrtovati ni mogoče brez dobrega predračunavanja. Predračunavanje omogoča ocenjevanje prihodnjih stroškov, nadziranje uresničenih stroškov in ugotavljanje dosežkov podjetja. Ko predračun sprejme ravnateljstvo podjetja, pomeni obveznost, ki je zajeta v načrtu. Iz tega sledi, da je eden izmed predračunov vedno načrt oziroma plan, pod pogojem seveda, da je ta predračun sprejet (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 211).

Kritikov planiranja (načrtovanja) ni malo. Še več je kritičnih ocen na račun planiranja, ki ga organizacije izvajajo na formaliziran način. Planiranje in plani pretvarjajo človeka in njegovo vedenje v delovanje stroja – njegova spontanost, intuicija in svoboda trpijo. Planiranje izhaja iz obsesije po nadziranju vsega in nenehno. Prav tako kritiki menijo, da planirati stvarno in realno ni mogoče, saj nihče ne more napovedati oziroma predvideti prihodnosti. Seveda se da najti še druge pripombe na račun nesmiselnosti planiranja (Bohinc et al., 2005, str. 13).

»Po drugi strani bo manager neprofitne organizacije javnega sektorja hitro argumentiral potrebo po planiranju v svoji organizaciji z dejstvom, da ustrezeni predpis zahteva letni načrt kot osnovo za pridobitev sredstev iz državnega ali občinskega proračuna za financiranje dejavnosti organizacije, vendar so poleg zakonskih razlogov za opravljane planiranja v organizaciji tudi drugi globlji vsebinski razlogi. Dejstvo je, če nočeš dogodke prepuščati naključju, jih je treba na določen način planirati.« (Bohinc et al., 2005, str. 13.)

2.1. Računovodsko predračunavanje

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 (Slovenski računovodski standardi 2006, SRS 20).

Po SRS 20 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.

Predračunavanje je podlaga za načrte, pri proračunskih uporabnikih za finančne načrte. Omenim naj, da je treba predračune pri proračunskih uporabnikih razumeti v najširšem pomenu besede, to je kot računovodske in neračunovodske predračune. Proračunski uporabniki morajo namreč v poročilu o doseženih ciljih in rezultatih prikazati denarno in nedenarno izražene kategorije.

Značilno za neračunovodsko predračunavanje je, da prikazuje bodoče poslovne dogodke v različnih merskih enotah, ki so prilagojene posamezni dejavnosti. Drugače je z denarno izraženimi kategorijami. Pri predračunavanju denarno izraženih ekonomskih kategorij je mogoče posamezne ekonomske kategorije, ki se sicer merijo v različnih merskih enotah, med seboj seštevati, odštevati, množiti (Kavčič, 2005, str. 10).

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 (Slovenski računovodski standardi 2006, SRS 20).

Predračuni morajo biti sestavljeni zelo skrbno, saj so sodilo doseženega, hkrati pa pomembni za zunanje in notranje uporabnike računovodskih poročil. V SRS 20 je zapisano, da se računovodski predračuni za zunanje potrebe sestavljajo le na izrecno zahtevo predpisov ali kakega zunanjega financerja, na primer banke. Določbe standarda so logične za podjetja, saj se z večino predračunov postavljajo cilji, ki so ovrednoteni in so velikokrat vsaj na začetni stopnji poslovna skrivnost. Pri proračunskih uporabnikih pa predračuni pomenijo na eni strani prihodek za uporabnike, na drugi pa strošek za državo in izdatek za državljanke. To daje računovodskim predračunom proračunskih uporabnikov prizvok javnosti in zahteva primerno kakovost.

Predložene predračune je treba razlikovati od sprejetih. Prvi so podlaga za odločanje znotraj načrtovanja in lahko ponujajo več možnosti, med katerimi se je treba odločiti, drugi pa kažejo sprejeto odločitev in so sodilo pri primerjavi z dosežki (Slovenski računovodski standardi 2006, SRS 20).

S pomočjo predračunavanja si postavimo načrt in s tem cilj, ki ga želimo doseči, vendar to še ni zadosten pogoj za dobro poslovanje organizacije. Cilj je treba tudi doseči. Ali smo cilj dosegli ali ne, lahko ugotovimo, če primerjamo načrtovane (predračunske) podatke z uresničnimi (obračunskimi) podatki.

2.2. Značilnosti predračunavanja oziroma predračunov

Plan je celovit, formalen predračun, ki s številkami opredeljuje prihodnje poslovne dejavnosti v prihodnjem poslovnem obdobju.

Predračuni so torej povezani s (Hočevar, Igličar, Zaman, 2004, str. 291):

- 1. predmetom predračunavanja (poročevalsko enoto),**
- 2. prihodnjim obdobjem,**
- 3. kvantitativnimi informacijami.**

Predmet računovodskega predračunavanja (1) mora biti natančno opredeljen še pred začetkom predračunavanja, saj bodo le tako predračuni lahko izražali ustrezne informacije.

Računovodski predračuni se lahko sestavljajo:

- Za podjetje kot celoto:

Računovodsko predračunavanje in predračuni za podjetje kot celoto obsegajo na primer predračunsko bilanco stanja, predračunski izkaz poslovnega izida, predračunski izkaz denarnih tokov, predračunski izkaz gibanja kapitala, predračune pokojninskih programov in podobno (Slovenski računovodski standardi 2006, SRS 20).

- Za njegove posamezne organizacijske dele:

Računovodsko predračunavanje in predračuni za dele podjetja obsegajo predračune stroškov po stroškovnih mestih in mestih odgovornosti, predračune stroškov, odhodkov in prihodkov po področjih in območjih delovanja, predračune poslovnega izida poslovnoizidnih enot, predračune denarnih tokov po delih organizacije ter podobne predračune (Slovenski računovodski standardi 2006, SRS 20).

Značilno za proračunske uporabnike je, da ponavadi opravljajo več dejavnosti. Nekatere so netržne in se financirajo iz proračuna, druge pa so tržne in jih proračunski uporabniki tržijo sami. Pogoji, da je proračunski uporabnik kot celota uspešen, je uspešnost vseh ali vsaj večine njegovih dejavnosti. Dolgoročno gledano morajo biti uspešne vse dejavnosti, na kratek rok pa je mogoče s prihodki ene vrste dejavnosti pokrivati stroške druge dejavnosti. Če proračunski uporabnik na nekem področju ne dosega zastavljenih ciljev, mora vedeti, zakaj je tako (Kavčič, 2005, str. 12):

- ali zato, ker vodja posameznih programov ne izpolnjuje ustrezno svojih obveznosti;
- ali zato, ker se posamezne dejavnosti ne izvajajo tako uspešno, kot je bilo načrtovano;
- ali zaradi prevelikih stroškov ali premajhnih izdatkov itd.

Zaključim lahko, da mora proračunski uporabnik pripraviti tako kot podjetja (ali pa še bolj natančno) predračune za posamezne dejavnosti in za odgovorne osebe.

▪ Za posamezne poslovne aktivnosti oziroma poslovne pojave:

SRS 20 navaja, da računovodsko predračunavanje in predračuni za posamezne poslovne pojave obsegajo predračunske kalkulacije nabave, proizvodnje in prodaje, predračunske kalkulacije, povezane s posameznimi sredstvi, obveznostmi do virov sredstev in naložbami, predračune prihodkov po vrstah, stroškov po vrstah, odhodkov po vrstah, poslovnega izida po vrstah in podobno.

Nekateri predračuni, navedeni v prejšnjem odstavku, so za proračunske uporabnike celo bolj pomembni kot za podjetja. Vloga nabavne funkcije pri proračunskih uporabnikih je izbrati čim boljšega oziroma najugodnejšega ponudnika za material, storitve ali opremo, kar je treba utemeljiti z ustreznim predračunom. Proizvajalno funkcijo je treba pri uporabnikih proračuna razumeti v najširšem smislu, to je, da je proizvodnja dejavnost ne le proizvodjalnih podjetij, temveč vseh organizacij, pri katerih je posledica dejavnosti izloček. Pri proračunskih uporabnikih je izloček proizvodjalnega procesa program ali storitev. Proračunski uporabnik, ki želi izvesti program ali opraviti storitev, mora vnaprej vedeti, koliko ga bo uresničenje takega programa ali storitve stala. Zato mora napraviti predračun, s katerim pokaže, koliko denarja potrebuje v ta namen, če gre za program, ki se financira iz proračuna. Če gre za storitev, ki jo proračunski uporabnik ponudi na trgu, mora izračunati stroškovno ceno, saj sicer ne more izračunati prodajne cene, po kateri mora storitev prodati, da ne bi posloval z izgubo (Kavčič, 2005, str. 12).

Predračun je slika **prihodnjega delovanja (2)** organizacije v vnaprej opredeljenem obdobju. Dolžina časovnega obdobja prihodnjega poslovanja podjetja, ki ga spremlja računovodsko predračunavanje, je odvisna od potreb posloводства po predračunskih informacijah in od predmeta predračunavanja. Ponavadi je obdobje predračunavanja enako poslovnemu obdobju, to je enemu letu, vendar se nekateri predračuni sestavljajo tudi za krajša obdobja (četrtno, mesečno, tedensko ali dnevno). Za krajše obdobje se sestavljajo na primer predračun prejemkov in izdatkov. V nekaterih dejavnostih pomenijo letni predračuni le podrobnejšo predstavitev dejavnosti organizacije, saj je narava dejavnosti takšna, da je tudi pet let ali več le kratkotrajno obdobje. Dejstvo pa je, da je veliko težje načrtovati za daljše kot za krajše obdobje oziroma prihodnost. Odmiki uresničenega od načrtovanega so manjši, če jih računamo za krajše obdobje, in večji, če jih računamo za daljše obdobje (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 213).

Informacije v računovodskih predračunih (3) so praviloma izražene vrednostno, to je z denarnimi enotami, vendar so lahko po potrebi predračuni dopolnjeni s podatki, izraženimi v nedenarnih (naravnih) merskih enotah, oziroma lahko vsebujejo tudi opise posameznih programov in aktivnosti (Hočevar, Igličar, Zaman, 2004, str. 292).

Pri proračunskih uporabnikih so nedenarni kazalniki in kazalci enako ali celo bolj pomembni od denarno izraženih. Poglavitni cilj proračunskih uporabnikov je namreč dosegati splošno blaginjo in ne dobiček (presežek prihodkov nad odhodki). Splošna blaginja pa se ne izraža v

denarju, ampak z drugimi merami. Zato mora vsak proračunski uporabnik v svojih aktih opredeliti kazalnike, s katerimi bo meril svojo družbeno odgovorno ravnanje, ciljne velikosti pa prikazati v predračunih, ki postanejo načrt (cilj) (Kavčič, 2005, str. 15).

Predračunavanje je pomembno predvsem za delovanje dveh za uspešnost izjemno pomembnih področij nalog, to sta načrtovanje in nadziranje. Pri tem naj še enkrat poudarim, da se računovodsko predračunavanje nanaša samo na informacijsko funkcijo obravnavanja podatkov o prihodnosti, medtem ko se načrtovanje kot odločevalna funkcija nanaša na odločanje o prihodnjem delovanju organizacije, to je odločanje o ciljih in rezultatih organizacije ter o postopkih za njihovo uresničitev (Turk, Melavc, 2001, str. 29).

Predračunavanje je pomembno za vsa podjetja, še posebej za tista, ki so jim predračuni podlaga za pridobivanje prihodka. Poleg tega, da jim predračuni zagotavljajo prihodke, imajo tudi precej koristnih stranskih učinkov, kot so (Jones, Pendlebury, 1992, str. 51):

- določitev višine prihodnjih stroškov (določitev v povezavi s prihodnjimi prihodki);
- sprejemanje odločitev o izvajanju programov;
- ustvarjanje podlag za nadzor nad prihodki in stroški;
- ustvarjanje podlag za merjenje in ocenjevanje doseženega;
- motiviranje ravnateljstva in zaposlencev;
- olajšanje koordinacije in komunikacije pri izvajanju dejavnosti.

2.3. Spodbude za doseganje ciljev podjetja

Računovodske predračune delamo zato, da si postavimo cilje. Ali bomo le-te dosegli, je odvisno od spodbud (dejavnikov) za doseganje ciljev, ki jih vgradimo v sistem predračunavanja.

Med dejavniki, ki najpogosteje povzročajo, da predračunavanje pripomore k uresničevanju ciljev podjetja, so (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 230):

- **Pogostost poročanja o stroških, dosežkih:** Odgovorni poslovodniki morajo že med letom vedeti, ali uresničujejo cilje, ali so na pravi poti za njihovo doseganje, ali je treba spremeniti poti ali morda celo načrt ciljev.
- **Giblivo predračunavanje:** Če nimamo gibljivega predračunavanja, nimamo prave osnove za primerjavo.
- **Denarne in nedenarne spodbude:** Poleg denarnih spodbud v podjetjih uporabljajo tudi druge motivacijske dejavnike, kamor sodita možnost napredovanja, samostojnost pri delu itd.

- **Udeležba:** Za doseganje ciljev podjetja je izjemnega pomena doseči participativno predračunavanje, kar pomeni, da odgovorni za uresničitev predračuna sodelujejo že pri njegovi pripravi. Tako že med sestavljanjem predračuna razmišljajo, kako ga bo mogoče doseči. Udeležbeno predračunavanje ima dva pozitivna učinka in s tem dve prednosti pred predračunavanjem »od zgoraj navzdol«:
 - ljudje so bolj motivirani za doseganje predračunov oziroma ciljev, ki so jih sami kreirali,
 - omogoča uporabo posebnega znanja na različnih organizacijskih ravneh v organizaciji; kar pomeni, da posameznik bolje pozna razmere na konkretnem področju, ker se z njimi srečuje vsakodnevno.

Postavi se vprašanje, zakaj torej vsak poslovodnik mesta odgovornosti ne sestavi svojega predračuna, ki bi ga uresničeval. Prvič zaradi tega, ker bi bili cilji pogostokrat postavljeni prenizko, in drugič, ker posamezni poslovodnik pozna razmere ožjega delovnega področja in ne širšega okolja.

Zaključim lahko, da mora biti prisotno tako imenovano srečujoče se predračunavanje, od zgoraj navzdol in spodaj navzgor.

- **Realni standardi:** Cilji so lahko postavljeni napeto, ohlapno ali realno. Za uspešno vodenje organizacije so najprimernejši visoko, vendar realno postavljeni cilji, to je takšni, ki jih je v praksi še mogoče doseči. Vsako drugo predračunavanje razen realnega povzroča dodatne stroške. Previsoko postavljeni cilji povzročajo izgubo motivacije, preveliko zalogo materiala, nepotrebne stroške za financiranje zalog in tako naprej. Pri ohlapnem planiranju se pojavljajo dodatni stroški zaradi dodatnih naročil prvin poslovnega procesa, saj je proizvodnja večja od načrtovane. To je razlog, da so za doseganje čim manjših stroškov nujno potrebni realni predračuni. Nerealno predračunavanje pa povzroča tudi tako imenovano **plansko mrtvilo**. Do planskega mrtvila pride, kadar je predračun postavljen preohlapno oziroma so prenizko postavljeni cilji. Razlika med odmikom in planskim mrtvilom je ta, da je odmik razlika med uresničenim in načrtovanim, medtem ko je plansko mrtvilo razlika med doseženim in tistim, kar bi bilo lahko doseženo. Pomembno je, da se planskemu mrtvilu izognemo, to pa dosežemo le z realno postavljenim planom.
- **Obvladljivost stroškov:** Vsak odgovarja samo za tiste dosežke in nedosežke, ki so v njegovi pristojnosti.

Velik problem računovodskega predračunavanja predstavlja neustrezen odnos odgovornih oseb do predračunavanja. Odgovorne osebe ne jemljejo predračunavanja kot ene izmed svojih funkcij in ga najraje prelagajo na druge. Prednost pred predračunavanjem ima vedno tekoče poslovanje in reševanje tekočih problemov, ki pa so lahko posledica nerešenih dolgoročnih problemov. Pomemben problem pri predračunavanju predstavlja tudi površna in nestrokovna organizacija predračunavanja. Pogosto podjetje nima osebe, ki se ukvarja le s

predračunavanjem, kaj šele oddelka, ki bi izvedel učinkovit in nezapleten postopek predračunavanja (Kunstek, 2005, str. 11).

Za uspešno predračunavanje je treba ustvariti primerno ozračje. Ljudje morajo vedeti, zakaj ga delajo in kako jim lahko koristi.

2.4. Standardni stroški kot realno sodilo

Odmik pri stroških je opredeljen kot razlika med uresničenimi stroški in standardnimi stroški. Ta je lahko ugoden, če so uresničeni stroški manjši od standardnih, ali neugoden, če so uresničeni stroški večji od standardnih.

Standardni stroški so stroški, ki so teoretično upravičeni. Njihova določitev v podjetju je zelo zahtevna naloga, saj so osnova za celotno računovodsko analiziranje. Ker pri standardiziranju stroškov upoštevamo okoliščine, v katerih podjetje deluje, ločimo več vrst standardnih stroškov. V osnovi poznamo temeljne in tekoče. Temeljni standardni stroški so stroški daljšega časovnega obdobja in niso odvisni od trenutnih okoliščin, v katerih podjetje posluje, sprotni pa tisti, ki so postavljeni v skladu s trenutnimi okoliščinami, v katerih posluje podjetje. Sprotni standardni stroški se še naprej delijo na idealne (določeni na podlagi idealnih razmer in ne upoštevajo morebitnih slabosti ali ovir), realne (upoštevajo tako slabosti in ovire kot ugodnosti, ki se lahko pričakujejo oziroma po izkušnjah iz prejšnjih obračunskih obdobj tudi predvidijo) in normalne (postavljeni na podlagi normalnih razmer, kar so pravzaprav razmere iz preteklosti z manjšimi spremembami) (Slovenski računovodski standardi 2006, SRS 20).

Odmiki so torej odvisni tudi od tega, koliko nam uspe v predračune vključiti primerne stroške. Čeprav so lahko v predračunih upoštevani dejanski, ocenjeni ali standardni stroški, se kot primerno sodilo najbolj upoštevajo standardni stroški, in to sprotni realni.

2.5. Metodike računovodskega predračunavanja

Odmiki med uresničenim in načrtovanim so lahko posledica tudi načina načrtovanja oziroma sestavljanja načrtov. Če so le-ti napačno sestavljeni, lahko pride do precejšnjih razlik med načrtovanim in dejansko uresničenim, kljub temu da so bile odločitve posloводства pravilne. Zato je treba, ko presojamo odmike, natančno poznati metodiko, ki je bila uporabljena pri sestavljanju načrtov (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 226).

2.5.1. Mirujoče (statično) in gibljivo (dinamično) predračunavanje

Ta delitev se nanaša na to, kako prilagajamo ekonomske kategorije doseženemu obsegu dejavnosti.

Za mirujoče predračunavanje je značilno, da se sestavi statični predračun na osnovi vnaprej določenega obsega dejavnosti in ob domnevi, da se le-ta v prihodnje ne bo spremenil. Prvotni predračun ostane nespremenjen oziroma se ga ne prilagodi dejanskemu obsegu poslovanja, četudi je le-ta drugačen od načrtovanega. Pri statičnem predračunavanju se tako primerja prvotni predračun z obračunom in ugotovi odmik. Iz tega sledi, da je podjetje uspešno, kadar proizvede manj od načrtovanega obsega poslovanja, saj so uresničeni stroški manjši od planiranih, in neuspešno takrat, ko proizvede več od planiranega, saj so stroški poslovanja večji od planiranih. Ta metoda tako lahko pripelje do zelo velikih in neugodnih odmikov, četudi je poslovodstvo pri svojih odločitvah uspešno. Zaključimo lahko, da ta način sestavljanja predračunov ni najbolj primeren za ocenjevanje dosežkov odgovornih, kar je tudi razlog za razvoj gibljivega predračunavanja (Caplan, 2006).

Giblivo predračunavanje je nujni pogoj za realno primerjavo rezultatov s predračuni pri spremenjenem obsegu delovanja, ki praviloma nastopa v realnem življenju. Temelji na gibljivi, spreminjajoči se podlagi, ki upošteva spremembe v obsegu dejavnosti, ki jo opravlja organizacija (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 227).

Pri gibljivem predračunavanju se predračun stroškov dejansko naredi (oziroma prilagodi), potem ko je že znana količina proizvodnje oziroma prodaje za določeno obdobje. Gibljivo preračunavanje predpostavlja, da se z odklikom dejanskih količin od načrtovanih izkrivi informacija o stroškovni učinkovitosti, in sicer z vidika spremenljivih stroškov (na stalne stroške količina nima vpliva). Da bi dejansko dobili informacijo o doseženi stroškovni učinkovitosti, moramo prvotni predračun prilagoditi tako, da stroške preračunamo na dejansko uresničene količine, nato pa tako preračunane stroške primerjamo z uresničnimi (Selan, 2006, str. 180).

Potreba po gibljivem predračunavanju tako nastaja zaradi različnega obnašanja posameznih vrst stroškov pri spreminjanju obsega dejavnosti. Na splošno so celotni stroški sestavljeni iz stalnih in spremenljivih. Spremenljivi so zmnožek spremenljivih stroškov na enoto proizvoda in števila enot proizvodov. Celotni stroški se pri večjem obsegu dejavnosti povečujejo, pri manjšem pa zmanjšujejo, na kar vplivajo spremenljivi stroški, medtem ko stalni stroški ne vplivajo, saj niso odvisni od obsega. Pri gibljivem predračunavanju torej posebej spremljamo stalne in spremenljive stroške.

Pomanjkljivost gibljivega predračunavanja je, da je zahtevno in da je treba predračune napraviti najprej po vrstah stroškov glede na spreminjanje z obsegom poslovanja (FC, VC), nato pa še po naravnih vrstah. Ker se stroški lahko spreminjajo zaradi različnih potroškov prvin poslovnega procesa ali zaradi njihovih cen, je treba predračunske stroške opredeliti tako, da bo mogoče ugotoviti, kolikšen je vpliv cen in kolikšen je vpliv potroškov (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 228).

Pri vseh proračunskih uporabnikih se tradicionalno uporablja statično predračunavanje, vendar če bi resnično želeli analizirati, ali so bili cilji proračunskega uporabnika doseženi ali ne, bi bilo treba upoštevati gibljivo predračunavanje. Edino to predračunavanje daje informacijo o tem, ali je bil tisti, ki je odgovoren za stroške, uspešen ali ne.

2.5.2. Rastoče predračunavanje in predračunavanje brez opiranja na preteklost (ničelno predračunavanje)

Ta delitev temelji na tem, kaj vzamemo kot osnovo oziroma podlago za predračun.

Večina organizacij pri pripravi predračunov uporablja metodo rastočega predračunavanja. Za to metodo velja, da se predračun pripravi na podlagi predračuna ali obračuna preteklega leta z upoštevanjem sprememb, ki se pričakujejo v prihodnosti (na primer pričakovana stopnja inflacije). Prednosti metode rastočega predračunavanja so, da je postopek priprave predračuna hiter, enostaven in poceni. Glavna slabost take priprave predračuna pa je, da se prvenstveno ne ukvarja z upravičenostjo višine posameznega stroška in ne spodbuja varčnosti (Brammer, Penning, 2003, str. 307–308).

Pri metodi rastočega predračunavanja se pogosto v predračune naslednjega obdobja vgradijo tudi pomanjkljivosti preteklega obdobja, predvsem pri proračunskih uporabnikih in podjetjih, katerih prihodki in odhodki so pod državnim nadzorom. Tako je denimo pri proračunskih porabnikih mogoče zaslediti veliko porabo sredstev proti koncu proračunskega leta, ne glede na to, ali je upravičena ali ne, saj se zavedajo, da v naslednjem obdobju ne bodo dobili sredstev, čeprav jih bodo nujno potrebovali, če za to ne bodo imeli podlage v porabi tega leta (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 229).

Proračunski uporabniki tako porabijo ves proračunski denar, tudi takrat, kadar stroški niso upravičeni. Ker rastoče predračunavanje stimulira veliko porabo in ne stimulira racionalnega trošenja sredstev, se je pojavila druga možnost, in sicer ničelno predračunavanje.

Ničelno predračunavanje ali predračunavanje brez opiranja na preteklost predpostavlja, da je treba vse aktivnosti analizirati in jih v prihodnosti izvajati le, če so te potrebne za doseganje ciljev (Lucey, 2003, str. 152).

Doseženo ali predračunsko za preteklo obdobje je samo podlaga za analizo in ne za pravico porabe. Do koliko stroškov je nekdo upravičen, izhaja iz opredeljenih ciljev in potem iz vrednotenja le-teh, kar pomeni, da je nekdo upravičen do stroška ali izdatka samo, če je nujno potrebno za doseganje ciljev. Vsak poslovodja mora zato vsak strošek posebej upravičiti, saj ga drugače ni mogoče zajeti v predračun. Drugače povedano, ta metoda temelji na domnevi, da se organizacija na novo ustanovi in začne od začetka. Primerna je tako za podjetja, katerih cilj je dobiček, kot tudi za javni sektor. Uporablja se lahko v vsakem podjetju, kjer je mogoče določeno dejavnost opraviti na več načinov. Pri tem je treba ločeno določiti tudi stroške in

koristi, ki jih povzroča ta dejavnost. Omogoča torej izbiro najcenejše poti do zastavljenega cilja. Še posebej je ta metoda primerna za proračunske uporabnike, pri katerih je kakovostno zagotavljanje javnih dobrin pomembnejše od doseganja dobička, saj utemeljevanje vsakega stroška posebej vodi do večje racionalnosti v poslovanju (Lucey, 2003, str. 153).

Ničelno predračunavanje seveda ni povsem nov koncept računovodskega predračunavanja. Ta pristop je v bistvu uporabljen vsakokrat tedaj, ko podjetje oblikuje svoj prvi plan (na primer novoustanovljeno podjetje) oziroma ko pride do njegove reorganizacije. Kasneje pa podjetja ta pristop opustijo.

Ničelno predračunavanje sestavljajo naslednji pomembni elementi oziroma koraki (Zero-Base Budget System, 2006):

- oblikovanje tako imenovanih odločevalskih enot (angl. decision units): odločevalska enota pri tem predstavlja aktivnost oziroma skupek aktivnosti, za delovanje katerih je odgovoren posamezen vodja ter za katere je mogoče opredeliti vložke in izloške; kaj je opredeljeno kot enota odločanja, je odvisno od dejavnosti, želje posloводства, kje želi spremljati dosežke, itd.;
- postavljanje ciljev vsake odločevalske enote v skladu s cilji podjetja in opredelitev aktivnosti, potrebnih za doseg postavljenih ciljev; gre za izdelavo tako imenovanih odločevalskih paketov (angl. decision packages); izdelati je mogoče več alternativnih rešitev;
- razvrstitev (rangiranje) posameznih alternativnih rešitev glede na njihovo predvideno sprejemljivost za podjetje; pri tem je treba upoštevati njihove dolgoročne in kratkoročne posledice;
- izbira najboljših alternativ oziroma aktivnosti, ki sestavljajo končni predračun oziroma plan.

Prednosti predračunavanja brez opiranja na preteklost (Lucey, 2003, str. 155):

- omogoča pravilno razporeditev sredstev, ki je opravljena glede na potrebe in pričakovane koristi;
- vodi posloводство k proučevanju učinkovitosti obstoječih dejavnosti oziroma aktivnosti;
- omogoča decentralizacijo procesa predračunavanja in s tem vključevanje širšega kroga zaposlencev v proces sprejemanja poslovnih odločitev;
- sistematično proučuje obstoječe stanje v podjetju, hkrati pa omogoča, da v podjetju pravočasno zaznajo in opustijo tiste dejavnosti oziroma aktivnosti, ki so zastarele in stroškovno neučinkovite.

Slabosti predračunavanja brez opiranja na preteklost (Lucey, 2003, str. 156):

- proces predračunavanja je zahteven in dolgotrajen;
- lahko se zgodi, da je potrebno znanje, ki ga zaposlenci v podjetju nimajo;

- pride lahko do problemov pri sestavljanju prednostnega vrstnega reda posameznih odločitev, hkrati pa se lahko pojavi dvom o pravilnosti odločitev, saj so rezultat subjektivne presoje;
- poudarja lahko kratkoročne koristi na škodo dolgoročnih;
- za delovanje tega koncepta je potrebno veliko medsebojnega zaupanja med zaposlenci z različnih ravni v podjetju;
- potreben je spremenjen miselni pristop vseh sodelujočih in spremenjen način vodenja podjetja.

Če na kratko povzamem, glavno slabost te metode predstavlja določitev vrstnega reda aktivnosti po pomenu. Aktivnosti je enostavno preveč, da bi lahko vse načrtovali, zato je pomembno, da imajo prednost le ključne. Ključne aktivnosti pa so tiste, ki ustvarjajo največ dodane vrednosti ali so stroškovno »najpožrešnejše« – z ostalimi se nam ni smiselno ukvarjati (Selan, 2006, str. 180).

Če bi proračunski uporabniki želeli pripraviti vsebinsko ustrezno poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, bi morali upoštevati glede na podlago za predračun ničelno predračunavanje, glede na prilagajanje predračunskih stroškov obsegu dejavnosti pa gibljivo predračunavanje (Kavčič, 2005, str. 19).

Poleg omenjenih metod sta za ustrezno poročanje proračunskih uporabnikov pomembni tudi ustrezna utemeljitev in obrazložitev finančnih načrtov. Prav to je bistvo tako imenovanega k rezultatom usmerjenega proračuna, ki ga predstavljam v nadaljevanju.

2.5.3. K rezultatom usmerjeni proračun (angl. performance budgeting)

Države po svetu se spopadajo z omejenostjo in tudi nezadostnostjo proračunskih virov oziroma sredstev, zato mora biti gospodarjenje z njimi čim bolj javno, odgovorno, smotno, s poudarkom na uresničevanju zastavljenih ciljev. Države (zlasti razvite) si zato vse bolj prizadevajo davkoplačevalcem predstaviti, kaj ti dobijo za svoj denar ter kakšne rezultate in učinke je mogoče pričakovati zaradi državnih oziroma vladnih aktivnosti ter izvajanja programov na državni in lokalni ravni. Podrobnejši vpogled v delovanje javnega sektorja zagotavlja k rezultatom usmerjeni proračun kot spremenjen sistem priprave in izvajanja proračunov ter poročanja o rezultatih delovanja.

Uveljavljanje k rezultatom usmerjenega proračuna v praksi predstavlja tudi enega od načinov uresničevanja Kodeksa dobrih praks na področju transparentnosti javnih financ, ki ga je Mednarodni denarni sklad sprejel leta 1998. Kodeks temelji na štirih splošnih načelih, in sicer na načelu jasnosti vlog in odgovornosti, načelu javne dostopnosti informacij, načelu javnega pripravljavanja, izvajanja in poročanja o proračunu ter načelu neodvisnega zagotavljanja pravilnosti oziroma resničnosti proračunskih informacij, ki morajo biti predmet javne in neodvisne presoje. Transparentnost javnih financ je ključnega pomena za doseganje

makroekonomske stabilnosti vsake države in njenega nadaljnjega razvoja (Bitenc, 2004, str. 60).

Koncept k rezultatom usmerjenega proračuna je postal cilj proračunskih reform številnih razvitih držav. Cilj teh reform in k rezultatom usmerjenega proračuna je bil povečati gospodarnost, učinkovitost in uspešnost delovanja javnega sektorja, saj prav te lastnosti predstavljajo kritični dejavnik njegovega delovanja pri izvajanju vladnih programov in storitev (Bitenc, 2004, str. 61).

Koncept k rezultatom usmerjenega proračuna predstavlja torej logični okvir delovanja javnega sektorja, zastavljenega od »zgoraj navzdol«, z jasno definiranimi postopki za opredelitev vsaj dvoletnih ciljev in z njimi povezanih pričakovanih rezultatov, vključno s kazalci njihovega doseganja. Vzpostavlja povezavo med vložki, aktivnostmi in rezultati, kot tudi povezave med pričakovanimi rezultati in cilji. Vključuje tako predlaganje in vrednotenje proračunskih zahtevkov, ki temelji na vnaprej določenih pričakovanih rezultatih oziroma dosežkih in ne le na podlagi popisa izidov oziroma produktov ali posameznih aktivnosti (Bitenc, 2004, str. 61).

K rezultatom usmerjeno načrtovanje proračuna je zato več kot proračun v finančnem smislu, načrt proračuna ne vsebuje le podatkov, koliko bo država porabila sredstev za posamezen program oziroma aktivnost, temveč tudi podatke o tem, kakšna bo velikost in/ali kakovost opravljenih storitev ter kakšni bodo vplivi oziroma koristi na družbeno skupnost (Logar, 2006, str. 84).

2.5.3.1. Programska klasifikacija

Za izvajanje k rezultatom usmerjenega proračuna je pomembna programska klasifikacija. V Republiki Sloveniji je Ministrstvo za finance oblikovalo programsko klasifikacijo leta 2000. Le-ta je bila pripravljena na podlagi mednarodne funkcionalne klasifikacije COFOG ter glede na smiselno in zgodovinsko povezanost funkcij in programov, ki jih izvaja naša država (Hitij, Pogačar, 2001, str. 37).

Za programsko klasifikacijo je značilno, da omogoča večjo preglednost pri določanju in spremljanju doseganja ciljev vladne politike. Omogoča vnaprejšnjo opredelitev ciljev in namenov posameznih aktivnosti ter spremljanje in nadzorovanje rezultatov skozi določene kazalnike. Le-ti se lahko naslanjajo na vložke, proizvode ali rezultate posameznega programa. Programska klasifikacija lahko prispeva k večji transparentnosti in odgovornosti porabe proračunskih sredstev. Programska klasifikacija v Sloveniji je razčlenjena na tri ravni (Križnik et al., 2005, str. 47):

- področja proračunske porabe (24 področij),
- glavne programe (95 glavnih programov),
- podprograme (375 podprogramov).

Področja proračunske porabe so področja, na katerih država deluje oziroma ponuja storitve in za katera je bila izoblikovana določena politika bodisi z ustavo bodisi z določitvijo Državnega zbora (Hitij, Pogačar, 2001, str. 38).

Glavni programi so splošni, širše definirani programi za izvajanje strateških (srednjeročnih, dolgoročnih) ciljev posameznega področja porabe. Sprejme jih Vlada Republike Slovenije ob sprejemu proračuna, pripravlja in izvršuje pa se v enem ali več podprogramih. Glavne programe lahko pokriva več ministrstev, medtem ko so podprogrami omejeni na določena posamična ministrstva (Hitij, Pogačar, 2001, str. 38).

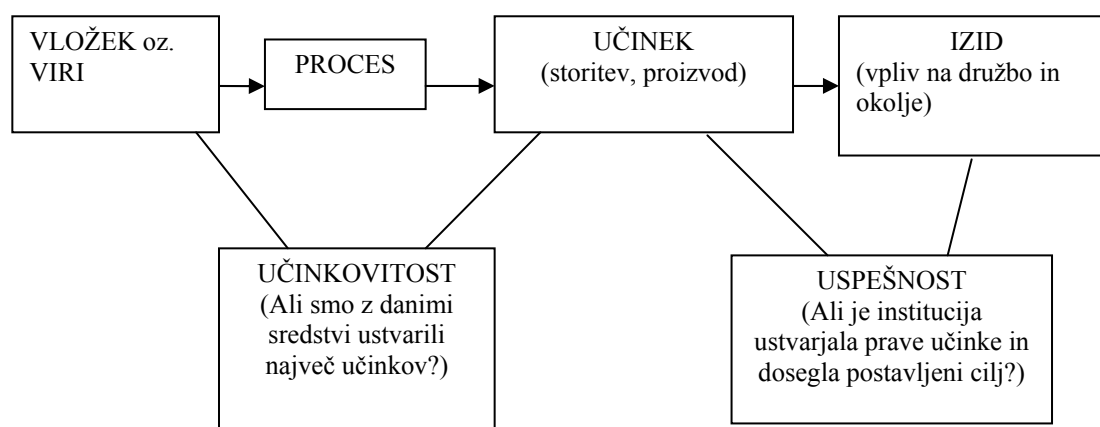
Podprogrami so sestavni deli glavnega programa, ki imajo jasno določene specifične cilje in kazalce učinkovitosti (indikatorje). Vsak podprogram pa se izvaja v eni ali več aktivnosti ali projektih (Hitij, Pogačar, 2001, str. 39).

Programska klasifikacija je uveljavljena za državni proračun, cilj za prihodnja leta pa je vpeljava oziroma uporaba prilagojene programske klasifikacije tudi za občinske proračune (Cvikl, Zemljič, 2005, str. 155).

2.5.3.2. Od virov do rezultatov

Vsaka smiselna dejavnost naj bi pretvarjala vire v rezultate z določenim namenom oziroma ciljem. Končni cilj večine vladnih programov je neke vrste socialni-ekonomski prispevek, učinek oziroma vpliv na družbo.

Slika 1: Povezanost virov, učinkov in izidov



Vir: Določanje ciljev in kazalnikov po programski strukturi proračuna RS, 2006, str. 2.

K ciljem oziroma rezultatom usmerjeni proračun odgovarja na tri pomembna vprašanja (Bizilj, 2006, str. 4):

- Kaj želimo doseči? Izid.
- Kaj moramo narediti, da bomo cilj dosegli? Učinek.
- Kaj potrebujemo za izvedbo aktivnosti in kakšni so stroški potrebnih virov? Vložki.

Bistvo k rezultatom usmerjenega proračuna predstavlja postavljanje ciljev in kazalnikov. Proračunski uporabniki namreč porabo proračunskih sredstev opravičijo z doseganjem ciljev, zato morajo jasno določiti cilje in z njimi povezane rezultate, določiti kazalnike, ki bodo merljivi in bodo dokazovali doseganje ciljev. Le-taka obrazložitev finančnega načrta bo lahko podlaga za ugotavljanje uspešnosti doseganja rezultatov na koncu proračunskega leta v primerjavi z načrtovanimi rezultati in za ugotavljanje učinkovitosti izrabe virov sredstev, ki so bili sprejeti s proračunom za to leto. Preverjanje pa bo uspešno, če bodo cilji in kazalniki pravilno določeni (Določanje ciljev in kazalnikov po programski strukturi proračuna RS, 2006, str. 1).

Cilji predstavljajo tisto, kar neka organizacija v proračunskem obdobju želi doseči. Cilji se lahko nanašajo na izide, ki jih želimo doseči na družbo (boljše zdravje, večja izobraženost, manjša revščina ...), ali na proizvedene učinke (sprejem pacientov, število uspešnih učencev v šolah, vrednost izplačanih socialnih transferov ...) (Bizilj, 2006, str. 8).

Vsak podprogram ter znotraj njega aktivnosti in projekti mora imeti določen/e cilje/e, ki prispevajo k širšim ciljem glavnega programa in k opredeljenim strateškim usmeritvam področja proračunske porabe. Cilji morajo biti realni, jasni, časovno določeni in na nižjih ravneh bolj specifični (Škufca, 2003, str. 73).

Definicija cilja pa je osnova za oblikovanje kazalnikov. Kazalniki naj bi izmeril doseganje cilja, pričakovana vrednost kazalnika pa naj bi kazala preseganje oziroma nedoseganje zastavljenega cilja. Pomembno je, da kazalniki izhajajo iz rezultatov predvidenih aktivnosti za doseg cilja (Določanje ciljev in kazalnikov po programski strukturi proračuna RS, 2006, str. 5).

Prave kazalnike je težko najti, je pa priporočljivo, da se jih določi več. Paziti pa je treba, da izbrani kazalniki istega cilja niso soodvisni oziroma ne predstavljajo podobnosti. Kazalniki morajo biti neposredno povezani s ciljem, jasni in merljivi ter številčno omejeni (Določanje ciljev in kazalnikov po programski strukturi proračuna RS, 2006, str. 6).

2.5.3.3. Sedanje stanje v Republiki Sloveniji

Republika Slovenija je k programskemu pristopu priprave in izvrševanja proračuna (oziroma k rezultatom usmerjenemu proračunu) pristopila v letu 2000 in v ta namen pripravila ustrezne podlage v predpisih. Sprejeto je bilo Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. Vendar te podlage niso bile dovolj, da bi

obravnavani koncept zaživel tudi v praksi (Strategija razvoja notranjega razvoja javnih financ RS, 2005, str. 4).

Računsko sodišče je v revizijskih poročilih ugotovilo, da ministrstva še vedno ne poročajo dovolj objektivno in transparentno. Temeljni razlog za to so neustrezno opredeljene obrazložitve finančnih načrtov, ki za posamezen program ne vsebujejo dovolj jasno opredeljenih ciljev in pričakovanih dosežkov glede na izhodiščno stanje na področju, na katerega želi proračunski uporabnik vplivati s svojim programom. Za posamezne programe ni bilo opredeljenih ustreznih meril delovanja in kazalnikov dosežkov s pripisanimi pričakovanimi vrednostmi, ki bi omogočili merjenje dosežkov posameznega programa po njihovi izvedbi. Ker je bilo že načrtovanje proračuna pomanjkljivo, tudi poročanje o delovanju ni bilo osredotočeno na rezultate in dosežke programskega delovanja, zato tudi informacije, ki jih vsebujejo poročila, niso bile celovite (Strategija razvoja notranjega razvoja javnih financ RS, 2005, str. 4).

V prihodnje (do konca 2008) se pričakuje, da bodo vsa ministrstva in ostali proračunski uporabniki pri načrtovanju upoštevali načela k rezultatom usmerjenega proračuna (Strategija razvoja notranjega razvoja javnih financ RS, 2005, str. 4).

2.6. Novosti na področju predračunavanja

Tradicionalno predračunavanje v konkurenčnem okolju ne deluje več in se zato postopoma spreminja. Delničarji zahtevajo, da se podjetja uvrščajo v vrh svojih panog ali vsaj blizu njega po vrsti meril. Človeške zmogljivosti (znanje in sposobnosti ljudi), blagovne znamke in zvesti kupci postajajo vedno pomembnejši za delničarje. Cene in marže so pod neprestanim pritiskom, in potrebna sta aktivno zniževanje stroškov in zmanjšanje birokratskega aparata. Poleg tega so kupci vse bolj nestanovitni in zahtevajo bolj decentralizirano oblast, kar bi zaposlencem na najnižjih ravneh omogočilo odzivanje na spremenjene potrebe kupcev. Vse te spremembe managerjem še otežujejo uspešno delovanje v okviru finančnih načrtov, ki so bili oblikovani pod predpostavko stabilnejšega okolja (Hope, Fraser, 2004, str. 40).

V zadnjih letih se pojavlja vse več novih metod predračunavanja, ki spodrivajo tradicionalne metode predračunavanja. Nove metode predračunavanja so namreč primernejše za podjetja, ki delujejo v poslovnem okolju, ki je iz dneva v dan bolj kompleksno, dinamično in nepredvidljivo.

Glavne slabosti oziroma pomanjkljivosti tradicionalnega predračunavanja (Starović, Jackson, 2004, str. 7):

- Priprava predračunov zahteva veliko časa in denarja: povprečno traja od štiri do pet mesecev, pri pripravi sodeluje veliko zaposlencev, vodstvo in finančni direktorji, ki porabijo od 20 do 30 odstotkov delovnega časa (Hope, Fraser, 2004, str. 28).

- Predračuni prispevajo premalo koristi in vrednosti glede na zahtevan čas, ki je potreben za njihovo pripravo.
- Predračuni ovirajo fleksibilnost in odzivnost podjetij na spremembe v poslovnem okolju: zaposleni se osredotočijo na uresničitev finančnega načrta in ne zaznajo oziroma jih ne zanimajo spremembe (tehnološke, tržne, proizvodne) v okolju.
- Pogosto se pri predračunavanju napake iz preteklosti prenašajo v prihodnost.
- Predračuni so zasnovani na zmanjšanju stroškov in ne na dodajanju vrednosti.
- Nevarnosti predračunskega mrtvila (angl. budget slack).
- Pomanjkljiva povezava s strategijami.

Vse to je vodilo do razvoja novih pogledov na predračunavanje. V tem sklopu naj omenim tri metode oziroma alternative, ki predstavljajo korak naprej od tradicionalnega predračunavanja:

- boljše predračunavanje (angl. better budgeting) – izboljšanje dozdajšnjega predračunavanja,
- preseženo predračunavanje (angl. beyond budgeting) – opustitev tradicionalnega predračunavanja in uporaba drugih instrumentov za ohranjanje potrebnih funkcij (funkcije načrtovanja, koordinacije in motivacije),
- sprotno predračunavanje (angl. rolling budgeting).

2.6.1. Boljše predračunavanje (angl. better budgeting)

Boljše predračunavanje v primerjavi s preseženim poudarja, da podjetjem predračunavanja ni treba opustiti, temveč ga je treba prilagoditi novim zahtevam poslovnega okolja.

V prvi vrsti sta potrebni decentralizacija in boljša koordinacija znotraj podjetja. Predračune je treba med letom posodabljeni glede na predvidene spremembe in novosti, s katerimi se bo srečevalo podjetje. Več časa je treba usmeriti v doseganje rezultatov kot razlaganju in analiziranju preteklih dosežkov. Prav tako je treba predračunavanje podpreti z novo informacijsko tehnologijo, ki bo olajšala in tudi skrajšala delo oziroma pripravo predračunov. Kot zadnje je treba ustvariti ustrezno organizacijsko kulturo, ki bo temeljila na zaupanju in pripadnosti (Starović, Jackson, 2004, str. 2–6).

Raziskave kažejo, da večina podjetij predračunavanja ne opušta, temveč ga prilagaja zahtevam poslovnega sveta (Starović, Jackson, 2004, str. 3).

Čeprav omenjeni posegi pomenijo velik napredek v predračunavanju, Hope in Fraser (2004, str. 13) menita, da v današnjih razmerah le boljše predračunavanje ni več rešitev, treba ga je popolnoma opustiti in vzpostaviti alternativni model odločanja.

2.6.2. Preseženo predračunavanje (angl. beyond budgeting)

Predračunavanje (tako imenovano tradicionalno) ima nedvomno veliko pomanjkljivosti, saj je predolgotrajno in prispeva premalo vrednosti. Prav tako togo upoštevanje nespremenjenih načrtov in razporejanje virov za več mesecev vnaprej močno zavirata inovacije. Menedžerji so tako uvideli, da tako načrtovanje v konkurenčnem okolju ne zadostuje več.

Tradicionalno finančno načrtovanje je vse preveč zaverovano v fiksne cilje in nagrade za uspešnost, kar managerje pogosto spodbuja k nefunkcionalnosti in celo neetičnemu vedenju. Zato ne preseneča, da se vse več velikih organizacij ogreva za zamisel, da bi se izvile iz pasti letne uspešnosti poslovanja, kakršno ustvarjajo finančni načrti (Hope, Fraser, 2004, str. 18).

Hope in Fraser v svoji knjigi Preseženo finančno načrtovanje izpostavljata nekaj ključnih načel, ki lahko vsako podjetje pripeljejo do opustitve finančnega načrtovanja in ga povzdignejo na novo raven konkurenčnosti.

Opustitev letnega procesa finančnega načrtovanja pomeni dve priložnosti: omogoči vpeljavo bolj prilagodljivih procesov vodenja in radikalno decentralizacijo organizacije. Prvo je mogoče doseči tudi brez decentralizacije, te pa ne brez spremenjenih procesov vodenja. Prva priložnost pomeni predvsem nadomestitev pogodbe o vnaprej določenih ciljih uspešnosti dela s pogodbo o relativnih ciljih.¹ Od menedžerjev se pričakuje, da bodo dosegli visoke konkurenčne standarde. Njihovo delo bo ocenjeno in nagrajeno šele potem, ko bo opravljeno, torej po dosežkih in glede na okoliščine, in kar je morda še pomembnejše, v primerjavi s sorodnimi organizacijami. Druga priložnost zadeva sposobnost vodstva, da pooblastila prenese iz centra na operativne menedžerje ter jim dodeli pristojnosti za uporabo lastnega znanja in spodbud za doseganje ciljev, brez omejevanja s specifičnimi načrti ali dogovori. To pripelje do večje motivacije in uspehov, saj je v skladu s človeško naravo in ne v njenem nasprotju. Obe priložnosti, prva (prilagodljiv proces) in druga (decentralizacija), pa sta uporabni le v skladnem sistemu. Šele zlitje obeh priložnosti vodi k novemu skladnemu modelu odločanja oziroma vodenja z uspešnim poslovanjem (Hope, Fraser, 2004, str. 65).

Organizacije, ki želijo delovati brez letnih finančnih načrtov, morajo tako upoštevati dva sklopa šestih najpomembnejših načel, in sicer (Hope, Fraser, 2004, str. 115):

a) Šest načel poslovanja s pomočjo prilagodljivih procesov

1. Cilji temeljijo na zunanjih primerjalnih merilih in ne na notranjih, s pogajanjem doseženimi cilji. Namen tega je biti vedno v koraku s konkurenco oziroma jo prehiteti.

¹ Pogodba o relativnih ciljih uspešnosti dela: Implicitni dogovor med nadrejenim in podrejenim, da bo ta po svojih najboljših močeh nenehno izboljševal uspešnost poslovanja na podlagi primerjalnih meril v primerjavi s kolegi, konkurenti in prejšnjimi leti. Uspešnost se ocenjuje s pogledom nazaj (Hope, Fraser, 2004, str. 235).

2. Ocenjevanje in nagrajevanje temeljita na pogodbi o relativnih ciljih, ki se ocenjujejo za preteklost, in ne na pogodbi o vnaprej določenih ciljih uspešnosti dela; nagrajuje se tim in ne posameznike.
3. Akcijsko načrtovanje je nenehen proces, ki vključuje vse zaposlence, in ne letna naloga z omejeno udeležbo.
4. Sredstva se dodeljujejo na zahtevo in ne na podlagi letnih finančnih načrtov.
5. Dejavnosti v podjetju se usklajujejo dinamično, v skladu s prevladujočim povpraševanjem strank, in ne na podlagi vnaprej določenega glavnega finančnega načrta.
6. Nadzor naj temelji na uspešnem vodenju in vrsti relativnih kazalnikov uspešnosti in ne na primerjavah z letnimi finančnimi načrti.

Z opustitvijo finančnega načrtovanja in pogodb o vnaprej določenih stalnih ciljih lahko podjetja spreminjajo odnose in ravnanje zaposlencev na vseh ravneh organizacije. Tako bo mogoče izkoreniniti neželeno vedenje, ki izvira iz časov stalnih ciljev, ki jih je bilo treba doseči za vsako ceno, četudi je bila pot do izida zelo negotova (Hope, Fraser, 2004, str. 115).

b) Načela radikalne decentralizacije

Vodje bi morali upoštevati naslednjih šest načel (Hope, Fraser, 2004, str. 179):

1. Vzpostaviti *sistem vodenja in nadzora*, ki temelji na jasno določenih načelih in omejitvah: v vsaki organizaciji zaposlenci na vseh ravneh potrebujejo jasna navodila, da bodo vedeli, kaj smejo in česa ne; v organizacijah, usmerjenih k nadzoru, ta temeljijo na poslanstvih, pravilih in finančnih načrtih, v organizacijah, ki temeljijo na prenosu pooblastil, pa na jasnih načelih, vrednotah in omejitvah.
2. Za motivacijo zaposlencev in zagotovitev trajnega uspeha morajo ustvariti *ozračje za doseganje visokih dosežkov*, ki temelji na relativni uspešnosti namesto na pogodbah o vnaprej določenih ciljih uspešnosti dela in strahu pred neuspehom; ljudi se motivira z novimi izzivi, večjo odgovornostjo in podobno.
3. Za spodbujanje inventivnosti in odzivnosti morajo vodje *pooblastiti ekipe na najnižji vodstveni ravni za sprejemanje odločitev*, skladnih z načeli vodenja in cilji organizacije, namesto s pravili, centralnimi načrti in ozkim interesom oddelka.
4. Da se poveča prilagodljivost in zmanjša poraba, morajo vodje *odgovornost za odločitve* o ustvarjanju vrednosti *dodeliti skupinam na najnižji vodstveni ravni*, namesto da jih skušajo nadzirati iz centra.
5. Za učinkovito zadovoljitev potreb strank morajo vodje *dodeliti zaposlencem odgovornost za uspešnost poslovanja glede na stranke*, namesto da se trudijo izpolniti funkcionalne in finančne načrte.
6. Za spodbujanje etičnega vedenja morajo vodje *podpirati odprto in etično informacijski sistem*, ki sporoča »eno samo resnico« za celotno organizacijo, namesto da nekateri prenašalci informacij le-te izbirajo in jih dajejo na voljo samo po potrebi.

Jasen sistem vodenja in nadzora omogoča, da najnižja vodstvena raven sprejme odgovornost za odločanje na lokalni ravni. Ozračje za doseganje zahtevnih, visokih ciljev pripomore k

trajnim in konkurenčnim dosežkom. Svobodno odločanje zagotavlja inventivnost in odzivnost. Pri skupinski odgovornosti je namenjena večja pozornost ustvarjanju vrednosti in zmanjševanju porabe. Odgovornost do strank se pokaže v zavzetosti in prizadevanju, da bi pripomogli k njihovem zadovoljstvu. Informacijska kultura, ki temelji na odprtosti in enotni resnici, pa spodbuja etično delovanje (Hope, Fraser, 2004, str. 166).

2.6.3. Tekoče predračunavanje (angl. rolling budgeting)

Ker je poslovno okolje zelo dinamično in spremenljivo, se lahko podjetja hitro znajdejo v situaciji, ko ne vedo, kako naj hitro odreagirajo na nepričakovane spremembe v okolju.

Tekoče ali sprotno predračunavanje pravzaprav ne pomeni posebne metode, ampak predstavlja specifičen časovni pristop k načrtovanju. Temelji na stalnem spremljanju in takojšnjem upoštevanju spremenjenih okoliščin ter na podlagi tega k pogostejšemu oziroma sprotnemu obnavljanju načrta za določeno obdobje, denimo leta dni (Selan, 2006, str. 180).

Predračun se navadno naredi za eno leto. Podrobni predračuni so lahko razdeljeni po četrtletjih ali mesecih. Lahko pa se pripravijo po mesecih za prvo trimesečje in trije trimesečni predračuni za obdobje do konca leta, za katerega izvajamo predračunavanje. Četrtletni predračuni se, ko leto teče, razdelajo v mesečne predračune, in sicer za vsako naslednje trimesečje. Na primer: med prvim trimesečjem se bodo pripravili mesečni predračuni za naslednje trimesečje; med drugim trimesečjem pa se bodo pripravili predračuni za tretje trimesečje. Trimesečni ali četrtletni predračuni se lahko tudi spremenijo. Med prvim trimesečjem se namreč lahko spremenijo predračuni za preostala tri trimesečja, če pride podjetje do novih uporabnih informacij ali se v podjetju kaj spremeni in to vpliva na pripravljene predračune (Horngren, 1999, str. 442–443).

Tako imenovani tekoči ali sprotni predračuni podjetjem omogočajo, da imajo na voljo najnovejše podatke, hkrati pa jim dajejo možnost hitrejši reakcije na morebitne nepredvidene spremembe. Po drugi strani to predstavlja za podjetja več dela in pogosto celo večje stroške.

Nove metode predračunavanja so vsekakor primerne oziroma nujne za podjetja v privatnem sektorju. Za javni sektor so primerne do te mere, da bi se povečala decentralizacija pri pripravi finančnih načrtov, usmerjenost v relativne cilje in da bi nadzor temeljil na doseženih ciljih, rezultatih. V javnem sektorju se predračunavanje ne bi smelo opustiti, prav tako bi moral biti nadzor nad porabo javnega denarja okrepljen. Uveljavitev k rezultatom usmerjenega predračunavanja pri vseh proračunskih uporabnikih pomeni korak bližje k bolj racionalni, namenski in transparentni porabi javnih sredstev.

2.7. Povezave računovodskega predračunavanja z drugimi računovodskimi funkcijami

Po ciljih in postopkih se računovodsko predračunavanje pomembno razlikuje od drugih računovodskih funkcij, hkrati pa je z njimi tudi povezano.

Knjigovodstvo kot temeljni sestavni del računovodstva je usmerjeno nazaj, računovodsko predračunavanje pa je, nasprotno, usmerjeno naprej. Pri knjigovodstvu imamo opravka z vrednostnimi izrazi uresničenih poslovnih dogodkov, procesov in stanj, pri računovodskem predračunavanju pa z vrednostnimi izrazi predvidenih poslovnih dogodkov, procesov in stanj. Lahko bi rekli, da je predmet knjigovodstva preteklo poslovanje, predmet predračunavanja pa prihodnje (Turk, Melavc, 2001, str. 26).

Računovodsko predračunavanje je obojestransko povezano s knjigovodstvom. Nekatera spoznanja iz knjigovodstva so podlaga za računovodsko predračunavanje. Medsebojna povezanost in odvisnost pojavov, ki sta očitni v knjigovodstvu, morata biti upoštevani tudi pri računovodskem predračunavanju. Knjigovodski podatki o preteklosti v marsičem nakazujejo položaj v prihodnosti, zato jih je treba upoštevati pri računovodskem predračunavanju (Turk, Melavc, Korošec, 2004, str. 27).

Na drugi strani so nekatera spoznanja iz računovodskega predračunavanja podlaga za knjigovodstvo. V knjigovodstvu so nekateri stroški vračunani v znesku, ki izhaja iz ustreznih predračunov. Tako se na primer stroški vzdrževanja strojev, stroški garancij, stroški amortizacije in podobno obračunajo na podlagi ustreznih predračunov (Hočevvar, Igličar, Zaman, 2004, str. 293).

Pri proračunskih uporabnikih je ta povezava še toliko bolj vidna, saj le-te organizacije pripravljajo stroškovne načrte za vsako posamezno dejavnost, ki jo opravljajo. Na podlagi teh je razvidno, koliko sredstev jim bo moralo ministrstvo (oziroma občina) nameniti oziroma katerim programom se bo morala organizacija odpovedati, če so ta sredstva fiksna.

Najbolj pa je računovodsko predračunavanje povezano z računovodskim analiziranjem. To se ukvarja z ugotavljanjem odmikov med uresničenim in načrtovanim poslovanjem. Do teh rezultatov pride s primerjavo med računovodskimi obračuni in računovodskimi predračuni. Primerjava računovodskih predračunov in računovodskih obračunov daje informacijo o tem, kako so cilji organizacije doseženi. Brez ustreznih predračunov je podajanje sodbe o uspešnosti ali neuspešnosti poslovanja celotne organizacije ali dela organizacije veliko težje. Takrat se lahko obračuni primerjajo le z obračuni drugih organizacij, konkurentov, ki delujejo v isti panogi, vendar rezultati teh primerjav nam ne povedo, ali je organizacija v določenem poslovnem obdobju dosegla zastavljene oziroma načrtovane cilje (Hočevvar, Igličar, Zaman, 2004, str. 293).

Poudariti pa je treba, da če podjetje želi ugotoviti, kako je uresničilo zastavljene cilje, mora izdelati računovodske obračune po *isti metodologiji* in za *enake poročevalske enote* ter *enaka časovna obdobja*, za katera je izdelalo računovodske predračune. Na osnovi ugotovljenih odnikov med obračunskimi poročili o dejansko doseženih rezultatih poslovanja in predračunskimi poročili, s katerimi je postavilo cilje, ki jih je želelo doseči, podjetje oceni svojo uspešnost in sprejme ukrepe za uravnavanje poslovanja.

Kakšna je razlika med računovodskimi predračuni in računovodskimi obračuni (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 235)?

1. Računovodski predračuni so lahko sestavljeni v različicah. Računovodski obračuni imajo le eno možno različico, rezultat je lahko le eden, ki ga potem primerjamo s sprejetim predračunom (načrtom).
2. Ko delamo obračun, se ne moremo odločati o metodiki (o tem smo se namreč odločili že pri predračunu). Če želimo pri obračunu uporabiti drugačno metodiko, moramo prej popraviti tudi predračun, sicer nimamo podlage za primerjavo.
3. Računovodski obračun, denimo, stroškov je izid uresničenega obsega dejavnosti in doseženih cen. A če želimo ugotoviti odmik, ki bo pokazal, koliko so bili odgovorni učinkoviti pri nabavi in porabi prvin poslovnega procesa, moramo tudi predračun prilagoditi novemu obsegu dejavnosti. Razlika med predračunom in obračunom je samo v tem, da pri predračunu upoštevamo za isti obseg dejavnosti standardne (ali kako drugače določene predračunske) stroške, pri obračunih pa uresničene. Glede na to predračun popravimo, četudi nismo popravili načrta. Seveda velja ta razlika le pri gibljivem predračunavanju, pri mirujočem pa ostane za primerjavo prvotno sprejeti predračun, čeprav je bil dosežen obseg dejavnosti morda drugačen od načrtovanega.

Računovodski obračuni, ki jih pripravlja knjigovodstvo, in računovodski predračuni, ki jih pripravlja računovodsko predračunavanje, so informacijska podlaga za računovodsko analiziranje, zato morajo biti te informacije medsebojno usklajene in prilagojene potrebam te funkcije.

Prav tako je računovodsko predračunavanje povezano tudi z računovodskim nadziranjem, saj primerjava predračunskih in obračunskih informacij omogoča tudi spoznanje o tem, ali so bili postopki obravnavanja podatkov pravilni ali nepravilni – torej, ali se je pri knjiženju dogodkov zgodila napaka ali pa se je ta zgodila pri predračunavanju. Če je z računovodskim nadziranjem ugotovljeno, da so informacije v računovodskih predračunih nepravilne, je treba na temelju teh ugotovitev spremeniti predračune. Velikokrat pa se pri metodah računovodskega nadziranja uporabljajo tudi računovodski predračuni. Na primer: ko revizor ugotavlja, ali so bili stroški proizvodnje pravilno izkazani, uporablja predračun stroškov (Hočevar, Igličar, Zaman, 2004, str. 350).

3. PRORAČUN

Kako pomembno je načrtovanje, nam pove dejstvo, »da je le malo podjetij načrtovalo svoj propad, medtem ko večina propadlih podjetij sploh ni načrtovala« (Selan, 2006, str. 173).

Za proračunske uporabnike je namreč predračunavanje oziroma priprava finančnega načrta pogoj, da pridobijo denar od države. Ključno pa je, da se zavest o pomembnosti gospodarne, učinkovite in uspešne porabe javnih sredstev upošteva že pri planiranju, kar seveda posledično vpliva na večjo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost upravljanja ter porabe javnih sredstev.

3.1. Proračun

Zakon o javnih financah opredeljuje proračun Republike Slovenije kot akt države oziroma občine, s katerim so predvideni vsi prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki države oziroma občine za eno ali dve leti (Cvikl, Zemljič, 2005, str. 19).

Sprejeti proračun predstavlja v bistvu predračun državnih/občinskih prihodkov in izdatkov. S proračunom se zbrana sredstva iz davščin prerezporejajo v javne odhodke za financiranje osnovnih funkcij državnih organov in v transfere za financiranje javnih služb.

Državni proračun je pomemben instrument, ki ga ima vlada na voljo pri izvajanju večletne makroekonomske politike, katere cilj je zagotavljanje stabilnih javnih financ ter pospeševanje gospodarskega in družbenega razvoja. Temeljne naloge pri upravljanju proračuna so uresničitev proračuna v okvirih in za namene, kot je bil sprejet, njegovo pravočasno in fleksibilno prilagajanje spremenjenim fiskalnim okoliščinam ter uresničevanje v proračunu zastavljenih družbenih in gospodarskih ciljev (spletna stran Ministrstva za finance, 2006).

Proračuni so namenjeni za (Čok et al., 2005, str. 4):

- a) delo državnih oziroma občinskih organov,
- b) naloge javnih služb (tj. družbene dejavnosti),
- c) naloge gospodarskih javnih služb,
- d) intervencije v gospodarstvu,
- e) drugo po zakonu oziroma odlogu.

3.2. Pravna podlaga proračuna

Proračunsko financiranje Republike Slovenije od leta 2000 temelji na naslednjih pravnih podlagah:

- Ustava Republike Slovenije (URS) ureja vprašanja javnih financ v VI. poglavju, ki vsebuje člene od 146. do 152.

- V Zakonu o javnih financah (ZJF) je vključeno celovito urejanje javnofinančnih izdatkov in enotno urejanje vseh nosilcev javnega financiranja.
- Zakon o izvrševanju proračuna določa navodila za izvršitev proračuna.
- Podzakonski predpisi, s katerimi minister za finance in vlada urejata številna vprašanja operativne narave.

3.3. Značilnosti in struktura proračuna

Če strnemo bistvene značilnosti državnega in občinskih proračunov v Republiki Sloveniji, ugotovimo naslednje (Križnik et al., 2005, str. 17):

- proračun je pravni akt,²
- proračun sprejme predstavniški oziroma zakonodajni organ države oziroma občine (državni zbor, občinski svet),
- je finančni načrt prejemkov in izdatkov države oziroma občine, njegova obrazložitev pa predstavlja program dela neposrednih uporabnikov proračuna,
- v proračunu morajo biti prejemki in izdatki uravnoteženi,
- proračun se sprejme za leto dni, lahko pa tudi za dve leti vnaprej in
- proračunsko leto je enako koledarskemu letu.

Proračun države in občine je sestavljen iz (Križnik et al., 2005, str. 17):

- splošnega dela (bilanca prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja),
- posebnega dela (finančni načrti neposrednih uporabnikov),
- načrta razvojnih programov (načrtovani izdatki proračuna za investicije in državne pomoči ter druge razvojne projekte v prihodnjih štirih letih).

3.4. Uporabniki proračuna

Zakon o javnih financah in na njem temelječa Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov določa subjekte, ki so nosilci javnih financ.

Glede na najpomembnejšo značilnost, to je način financiranja subjekta iz proračuna, vse proračunske uporabnike delimo v dve skupini, in sicer na neposredne ter posredne.

Neposredni uporabniki državnega oziroma občinskega proračuna se financirajo neposredno iz proračunov in za to financiranje ni treba skleniti nobene posebne pogodbe. V to skupino sodijo državni oziroma občinski organi in občinska uprava. Njihovi finančni načrti so del

² Proračun v zakonodajnem smislu ni »zakon«, ker ne ukinja ali spreminja obstoječih pravic ali obveznosti oziroma ne uvaja novih. Državni proračun se vedno sprejema hkrati z zakonom o izvrševanju proračuna Republike Slovenije in uveljavitev slednjega je pogoj tudi za uveljavitev proračuna (Križnik, 2005, str. 16).

državnega oziroma občinskih proračunov in so zajeti v tako imenovanem posebnem delu proračuna. Neposredni uporabniki so organi države oziroma občine in torej niso samostojne pravne osebe, vendar imajo s svojimi finančnimi načrti zagotovljena sredstva za izvajanje nalog in funkcij, s katerimi lahko samostojno razpolagajo (seveda pod pogoji in na način, določen s predpisi) ter v pravnem prometu nastopajo v svojem imenu in za svoj račun (Cvikl, Zemljič, 2005, str. 99).

Neposredni uporabniki so:

1. Neposredni uporabniki državnega proračuna:³

- nevladni proračunski uporabniki (predsednik RS, Državni zbor, Ustavno sodišče in Računsko sodišče, Slovenska akademija znanosti in umetnosti),
- vladni proračunski uporabniki (vladne službe, ministrstva, upravne enote),
- pravosodni proračunski uporabniki (sodišča, tožilstva itd.).

2. Neposredni uporabniki občinskih proračunov:

- občine,
- krajevne in druge lokalne skupnosti.

Za posredne uporabnike državnega oziroma občinskih proračunov je na drugi strani značilno, da se iz proračunov financirajo posredno, in sicer prek neposrednih uporabnikov – resornih ministrstev ali občinske uprave. Običajno je za tovrstno financiranje sklenjena posebna pogodba.

Posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov so:

- javni skladi, javni zavodi in agencije,
- Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (ZPIZ) ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije (ZZZS).

ZPIZ in ZZZS sta z vidika javnega financiranja posebni instituciji. Sta posebni samostojni blagajni javnega financiranja, ki pretežni del sredstev pridobivata neposredno s prispevki za obvezno socialno zavarovanje, del sredstev pa kot transfer iz državnega oziroma občinskih proračunov. Vsi posredni uporabniki morajo pripraviti finančne načrte, ki so potrebni za pripravo predloga državnega proračuna (Čok et al., 2005, str. 4).

Zakon obravnava tudi druge osebe javnega prava (javni gospodarski zavodi, javna podjetja in podobno), vendar tej skupini zapoveduje bistveno manj omejitev in zahtev: omejuje jih le pri zadolževanju in dajanju poroštev (Čok et al., 2005, str. 4).

³ Takšna klasifikacija uporabnikov izvira iz ustavnega načela delitve oblasti. Pomen te delitve je v tem, da imajo nevladni in pravosodni proračunski uporabniki več svobode pri določanju in izvrševanju svojih finančnih načrtov. Ta posebnost izvira iz želje, da bi bili ti organi (gre za sodno in zakonodajno vejo oblasti) čim bolj samostojni v svojem delovanju (Čok et al., 2005, str. 7).

Pomembno je torej, da so finančni načrti posrednih proračunskih uporabnikov pripravljeni pred finančnim načrtom posameznega ministrstva ali občine, saj sicer le-ta ne morejo vključevati njihovih potreb v svoj proračun in v zahteve do državnega proračuna. Tako imajo področna ministrstva in občine pravico in dolžnost zahtevati od posrednih uporabnikov državnega (občinskega) proračuna, da jim pošljejo podatke, potrebne za pripravo finančnega načrta ministrstva ali občine.

3.5. Načelo denarnega toka in načelo nastanka dogodka

Računovodstvo v javnem sektorju temelji na načelu denarnega toka v nasprotju z računovodstvom v privatnem sektorju. Sčasoma naj bi vse države vpeljale računovodski sistem, ki temelji na načelu nastanka dogodka, saj bi se s tem izboljšal vpogled v porabo javnih sredstev.

3.5.1. Načelo nastanka dogodka

V poslovnem računovodstvu se povečini uporablja načelo nastanka dogodka oziroma načelo zaračunane realizacije. Kot pove že samo ime, načelo nastanka dogodka beleži transakcije ob nastanku dogodka, ponavadi pred nastankom denarnega toka. Obračunski odhodek ponavadi nastane ob prejemu določenega blaga ali po opravljeni storitvi, čeprav ga plačamo šele čez določen čas. Obračunski prihodek pa nastane, ko poslovni sistem svoje proizvode odpošlje kupcu ali zanje izstavi račun (Hočevlar, Igličar, Zaman, 2004, str. 108).

Po načelu nastanka dogodka se tako beležijo prihodki in odhodki, po načelu denarnega toka (plačane realizacije) pa prejemki in izdatki. V Sloveniji se za prikaze bilanc javnega financiranja uporablja načelo denarnega toka.

3.5.2. Načelo denarnega toka

Računovodstvu v javnem sektorju so od nekdanj tradicionalna podlaga plačila. V takšnem sistemu se prejemki in izdatki zajemajo v času, ko so plačila prejeta ali opravljena.

Načelo plačane realizacije pomeni, da se priznavajo poslovni dogodki in transakcije, ko sta izpolnjena dva pogoja:

- poslovni dogodek, ki ima za posledico izkazovanje odhodka oziroma prihodka, je dejansko nastal;
- prišlo je do izplačila denarja oziroma njegovega ekvivalenta.

Navedeno načelo izkazuje finančni rezultat za določeno obdobje kot razliko med prejetim in plačanim denarjem. Uporabnikom zagotavlja informacije o virih denarja, prejetega v določenem obdobju, in njegovih namenih porabe ter o denarnem ravnotežju na dan poročanja. Načelo plačane realizacije priznava denar in njegove ekvivalente.

3.5.3. Spremembe v državnem računovodstvu

Eden izmed razlogov, zakaj računovodstvo v javnem sektorju temelji na načelu denarnega toka, je ta, da do trenutka »fakturiranja« večine vladnih obveznosti pride namreč pri transakcijah in dejavnostih, v katerih vlada ne sodeluje neposredno, na primer ob zaslužku davkoplačevalskega dohodka ali pri prodaji obdavčenega blaga ali storitev. Za takšen dogodek izve vlada šele ob izpolnitvi davčne prijave ali plačilu davčne obveznosti. Podobno se na podlagi zakonov fakturirajo mnoge vladne obveznosti kot rezultat dogodkov, v katerih vlada ne sodeluje neposredno, kot je nezaposlenost ali invalidnost, za katere vlada izve šele ob zahtevah po plačilu. Tako ostaja pomemben del zaračunanih obveznosti in terjatev države izven njene vednosti ter se ga ne da zajeti v sistem proračunskega računovodstva (Božičnik, 2003, str. 48).

Popularnost tega načela je zrasla tudi iz potrebe parlamenta ali drugih nadzornikov, da so nadzirali pobiranje davkov in kasnejšo porabo teh sredstev s strani proračunskih uporabnikov. Prav tako so poročila, temelječa na denarnih informacijah, zlahka razumljiva, imajo visoko stopnjo zanesljivosti in primerljivosti ter so časovno ustrezna.

Po drugi strani računovodsko načelo denarnega toka omogoča vrsto možnosti za prikazovanje drugačnega stanja od dejanskega (podcenjevanje obveznosti, precenjevanje sredstev). Ne posreduje oziroma zagotavlja vseh informacij o sredstvih in obveznostih. Izdatke je enostavno mogoče ustaviti tako, da država ne plača zapadlih računov. Na strani obveznosti se lahko zgodi, da velik del dolga ni zabeležen. Sistem denarnega toka sicer deluje dobro, ko ni veliko dolgoročnih obveznosti. V zadnjih desetletjih pa se države srečujejo z vedno večjimi dolgoročnimi obveznostmi, kot so obveznosti za socialno zaščito, brezposelnost in pokojnine. Te obveznosti niso zabeležene in ne bremenijo tekočih izdatkov, na drugi strani pa povečujejo izdatke v prihodnosti (Božičnik, 2003, str. 51).

V nasprotju z računovodstvom po načelu denarnega toka se pri računovodskem poročanju po načelu nastanka dogodka razkrijejo v pojasnilih k računovodskim izkazom tudi pogoje in prevzete obveze za plačilo v prihodnjih letih, ki lahko pomembno vplivajo na prihodnjo fiskalno stabilnost in omogočajo uravnati kratkoročno in dolgoročno plačilno sposobnost ter so zato pomembne tudi za oblikovanje pravih fiskalnih strategij. Računovodska podlaga nastanka dogodka prav tako omogoča analizirati pomembno fiskalno načelo medgeneracijske poštenosti, to je kakšen delež današnjih aktivnosti/storitev države bo treba plačati v prihodnjih obdobjih ali prihodnjim generacijam. Računovodsko poročanje na denarni podlagi pa omogoča spremljati in uravnavati predvsem kratkoročno (letno) plačilno sposobnost (Logar, 2006, str. 91).

Najbolj razvite države so tako že sredi devetdesetih let spoznale, da je računovodenje po načelu nastanka dogodka tudi v državnem sektorju najpomembnejše strokovno orodje za vrednotenje in ocenjevanje dosežkov in njegovih učinkov ali posledic. Od tedaj v evropskih

zlasti razvitih državah potekajo reforme državnega računovodenja – preusmeritev iz računovodske podlage denarnih tokov na računovodsko podlago nastanka dogodka.

K poenotenju državnega računovodstva in računovodskega poročanja po načelu nastanka dogodka neposredno spodbuja od leta 2000 naprej tudi Mednarodna organizacija računovodij (IFAC), ki je izdala Mednarodne računovodske standarde za javni sektor (IPSAS). V letu 2001 je izdala tudi posebno študijo o prehodu iz računovodenja po načelu denarnih tokov na načelo nastanka dogodka. Ti mednarodni računovodski standardi po načelu nastanka dogodka omogočajo celovito izpolniti zahteve sodobnega državnega poročanja (Logar, 2006, str. 80).

Velik vpliv na ureditev državnega računovodenja ima tudi Mednarodni denarni sklad (MDS) s postavljanjem pravil državne finančne statistike (Government Finance Statistic – GFS). Leta 2000/2001 je MDS temeljito spremenil državni finančni statistični sistem, ki je po predhodnem GFS 1986 temeljil na načelu denarnega toka. Temeljna sprememba je, da je uvedel računovodski okvir, temelječ na načelu nastanka dogodka, tudi za potrebe fiskalne makroekonomske statistike (Bajuk, 2004).

Države, ki danes še vodijo državno računovodstvo po načelu denarnih tokov, bodo lahko izpolnile zahteve za državno finančno statistiko MDS le tako, da bodo prešle na računovodenje po načelu nastanka dogodka. To dejstvo je še posebej pomembno za Slovenijo.

Slovenija bi/bo z vzpostavitvijo novega državnega računovodstva na računovodski podlagi nastanka dogodka, izhajajoč iz Mednarodnih računovodskih standardov za javni sektor, uspešneje razvijala proračunsko načrtovanje in spremljanje dejanskih stroškov programov in podprogramov ter merjenje njihovih rezultatov. Pri tem bo lahko sledila razvitim državam članicam OECD⁴ (Organisation for Economic Co-operation and Development), ki že celo desetletje izvajajo proračunske reforme, usmerjene k proračunskim rezultatom (Logar, 2006, str. 89).

4. FINANČNI NAČRT

Ena najpomembnejših nalog pri pripravi proračuna je priprava predloga finančnega načrta. Neposredni in posredni proračunski uporabniki ga pripravijo na podlagi navodila Ministrstva za finance. To navodilo določa način priprave finančnih načrtov.

Proračunske uporabnike Ministrstvo za finance obvesti o temeljnih ekonomskih izhodiščih in predpostavkah za pripravo proračuna. Dobijo usmeritve zlasti glede velikosti plač, regresov za dopust in drugih osebnih prejemkov ter izdatkov za material, blago, storitve in investicijske odhodke.

⁴ Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj.

Pomembno je, da je finančni načrt posrednega uporabnika pripravljen pred finančnim načrtom neposrednega uporabnika, od katerega prvi dobi denar. V nasprotnem primeru neposredni uporabnik ne more vključiti zahtev posrednega uporabnika v svoj proračun in nato v proračun države.

Pri pripravi finančnih načrtov morajo biti upoštevane štiri klasifikacije, in sicer institucionalna, ekonomska, funkcionalna in programsko-funkcionalna.

Institucionalna klasifikacija nam odgovarja na vprašanje, KDO porablja javnofinančna sredstva. Prikazuje proračunska sredstva po posameznih proračunskih uporabnikih kot nosilcih sredstev za financiranje programov državnega proračuna, ki so v njihovi pristojnosti. Prvič je bila institucionalna klasifikacija predstavljena v Uradnem listu leta 2000 in se je od takrat večkrat dopolnila. Register neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov vodi Uprava Republike Slovenije za javna plačila (Križnik, 2005, str. 43).

Ekonomska klasifikacija javnofinančnih tokov je podlaga za enotno proračunsko in računovodsko spremljanje, evidentiranje in načrtovanje javnofinančnih prihodkov in odhodkov. Ekonomska klasifikacija na izdatkovni strani nam pove, KAJ smo plačali iz državnega proračuna, in je osnova za nadzor nad viri (angl. input control). Ekonomska klasifikacija tokov javnega financiranja je sestavljena iz treh računov: bilance prihodkov in odhodkov, računa finančnih terjatev in naložb ter računa financiranja (Križnik, 2005, str. 45).

Ekonomska klasifikacija je okvirno določena z Zakonom o javnih financah in podrobno predpisana s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, ki je izdan na podlagi Zakona o računovodstvu. Tako je uveljavljena za vse institucionalne enote širšega sektorja države (Križnik, 2005, str. 45).

Po ekonomski klasifikaciji se posamezne kategorije prihodkov in odhodkov razvrščajo v skupine, ki so različno šifrirane. Razredi so oštevilčeni z enomestnimi šiframi, znotraj posameznega razreda so skupine, ki so oštevilčene z dvomestnimi šiframi, skupine se naprej delijo na podskupine, ki so oštevilčene s trimestnimi šiframi, znotraj teh so konti, ki imajo štirimestne šifre, najbolj podrobna razčlenitev je na nivoju podkontov, ki so šifrirani s šestmestno šifro.

Funkcionalna klasifikacija je narejena le za javnofinančne izdatke, ne pa tudi za prihodke, tako kot ekonomska klasifikacija. Funkcionalna klasifikacija daje odgovor na vprašanje, ZA KAJ se trošijo javnofinančna sredstva, to je za kakšne funkcionalne namene država porablja sredstva davkoplačevalcev. Mednarodna funkcionalna klasifikacija COFOG (angl. classification of functions of government) razdeljuje javnofinančne odhodke glede na aktivnosti države in je neodvisna od organizacijske strukture posamezne države. Uporablja se

za vse institucionalne enote sektorja države, vendar predvsem v analitične namene in za mednarodne primerjave (Križnik, 2005, str. 46).

V Sloveniji poleg funkcionalne klasifikacije obstaja še **funkcionalno-programska klasifikacija** (v nadaljevanju programska klasifikacija) izdatkov. Programska klasifikacija izdatkov državnega proračuna je namenjena sestavljanju državnega proračuna, je prilagojena nacionalnim potrebam (in ne toliko mednarodnim standardom) ter velja le za neposredne proračunske uporabnike. Programska klasifikacija je podrobneje opisana v točki 2.5.3.

Finančni načrt posrednega uporabnika mora imeti splošni del, posebnega pa le, če je to glede na obseg in naravo dejavnosti posrednega uporabnika potrebno. V splošnem delu so prihodki in drugi prejemki ter odhodki in drugi izdatki posrednega uporabnika prikazani po ekonomski klasifikaciji, upošteva enotni kontni načrt. Če je potreben posebni del finančnega načrta, morajo biti izdatki prikazani po posameznih postavkah, ki so oblikovane glede na programe, podprograme, ukrepe ali aktivnosti, ki jih izvaja posredni uporabnik (Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov, 2000).

V predlogu finančnega načrta posrednega uporabnika se pri tem poleg načrta prejemkov in izdatkov za prihodnje leto (to je za leto, za katero se sprejema finančni načrt) prikaže tudi realizacija prejemkov in izdatkov za preteklo leto. Predmet sprejemanja je samo finančni načrt prejemkov in izdatkov za prihodnje leto. Finančni načrt posrednega uporabnika mora zajemati vse predvidene prejemke in izdatke posrednega uporabnika, ki bodo plačani v korist in izplačani v breme posrednega uporabnika v prihodnjem koledarskem letu (načelo denarnega toka). V njem morajo biti ločeno prikazani vsi prihodki in izdatki, ki jih posredni uporabnik pridobi ter izplača iz naslova opravljanja javne službe in iz naslova prodaje blaga ali storitev na trgu (tržna dejavnost). Biti mora usklajen z njegovim programom dela. Pripravljen mora biti na način, kot je to predpisano za obrazložitev finančnih načrtov neposrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov v Uredbi o podlagah in postopkih za pripravo predloga državnega proračuna (Uradni list RS, št. 56/00). Ta zahteva neposredno vpeljuje poslovanje in financiranje, ki je usmerjeno k rezultatom, tudi za posredne uporabnike, saj jih sili, da pri načrtovanju finančnih sredstev upoštevajo zastavljene cilje in določijo kazalnike za merjenje njihovega uresničevanja (Cvikl, Zemljič, 2005, str. 234).

Po določitvi predloga finančnega načrta sledijo usklajevanja glede zahtevkov v finančnih načrtih. Omenjena usklajevanja so potrebna predvsem zaradi zelo omejevalnega okolja in zahtev po zmanjšanju stroškov oziroma odhodkov ter da se v skladu s tem v proračun najprej vključijo tisti programi in projekti, ki so nujni in potrebni za izvedbo ter za doseg prednostnih ciljev in nalog.

Po koncu proračunskega leta, ko je finančni načrt izvršen in ko se v računovodstvu poknjižijo vse poslovne spremembe, ki zadevajo končano leto, se poslovne knjige zaključijo in sestavijo računovodski izkazi. Vendar ti izkazi niso dovolj. Pripraviti je treba zaključni račun

finančnega načrta in poleg računovodskih izkazov še druga poročila, ki skupaj tvorijo tako imenovano letno poročilo.

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava pri opredelitvi letnega poročila upošteva določbe Slovenskih računovodskih standardov in določa, da letno poročilo sestavljata računovodsko in poslovno poročilo. Računovodsko poročilo sestavljajo računovodski izkazi (bilanca stanja, izkaz prihodkov in odhodkov) in pojasnila k izkazom. Poslovno poročilo pa zajema poročilo o doseženih ciljih in rezultatih ter druge informacije o poslovanju.

V pravilniku o sestavljanju letnih poročil je določeno, da vsebino poslovnega poročila, ki kaže na probleme in dosežke pri poslovanju proračunskega uporabnika, določi uporabnik sam, vsebina poslovnega poročila pa mora biti prilagojena področju, na katerem uporabnik enotnega kontnega načrta deluje.

V poročilu o doseženih ciljih in rezultatih proračunski uporabnik poroča o uresnitvi ciljev, določenih v obrazložitvi svojega finančnega načrta ali programa dela za preteklo leto, in izidih svojega poslovanja (Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna, 2001).

Najtežji del priprave poročila o doseženih ciljih in rezultatih predstavlja ocena gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja, prikaz ukrepov za izboljšanje učinkovitosti, pojasnila na področjih, kjer zastavljeni cilji niso doseženi, ter rokovni načrt za doseganje zastavljenih ciljev.

V primeru, ko proračunski uporabnik ne doseže zastavljenih ciljev, mora sprva ugotoviti vzroke za njihovo neuresničitev. Le-teh pa ne more ugotoviti, če predračuni niso pripravljeni tako natančno, da bi bilo mogoče razstaviti odmike na delne in na ta način omogočiti popravljalne ukrepe. Prav slednje je tudi razlog, da SRS 20 govori o toliko možnih delnih predračunih (Kavčič, 2005, str. 15).

Ko proračunski uporabnik sestavlja poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, se torej naslanja na finančni načrt ali program dela preteklega leta, kar z drugimi besedami pomeni, da gre za primerjavo predračuna in obračuna. Da pa je primerjava mogoča, je pomembno, da je način predračunavanja in obračunavanja po vsebini, času in metodiki enak.

5. FINANČNI NAČRT – PRAKTIČNI PRIMER

5.1. Predstavitev javnega zavoda XY – posrednega proračunskega uporabnika občine

Javni zavod XY opravlja javno službo na področju kulturne dejavnosti v petih občinah, ki so njegove ustanoviteljice in financerke. V institucionalni obliki je začel delovati po drugi svetovni vojni, vedno kot del drugih javnih zavodov, od leta 1987 pa posluje kot samostojni javni zavod. Sprva je imel osrednjo enoto in dve manjši enoti, leta 2003 in 2004 pa sta bili odprti še dve manjši enoti. Danes ima osrednjo enoto in štiri manjše enote, ki delujejo v posameznih občinah ustanoviteljicah.

V javnem zavodu XY je 22 zaposlencev. Upravo vodi direktor, njegov mandat traja pet let z možnostjo ponovnega imenovanja. Ima tudi svet zavoda, ki ga sestavlja devet članov. Večino članov sveta sestavljajo člani, ki jih imenujejo ustanovitelji, poleg tega so člani sveta predstavniki zaposlencev.

V drugi polovici leta 2005 se je javni zavod XY preselil na novo lokacijo, v nove in večje poslovne prostore.

5.2. Planiranje v javnem zavodu XY

V javnem zavodu XY je zelo pomembno taktično (kratkoročno, letno) planiranje, ki je v nasprotju s strateškim planiranjem veliko podrobnejše in pomeni opredelitev konkretnih načrtov za posamezno leto. Taktično planiranje je realizacija strateških usmeritev, opredeljenih v strategiji razvoja zavoda v posameznem poslovnem letu. Dokument taktičnega planiranja je letni plan.

Dejavnost javnega zavoda XY je zagotavljati, da se zadovoljijo potrebe uporabnikov njegovih storitev, za kar seveda potrebuje ustrezna sredstva. Sistemskih podlag za pripravo letnih planov javnega zavoda XY je kar nekaj, med katerimi so najpomembnejši zakoni s področja kulture, proračunski memorandum in navodila občin ustanoviteljic za pripravo finančnih načrtov, ki jih njim posreduje Ministrstvo za finance.

5.3. Priprava letnega plana v javnem zavodu XY

Obstajajo različne definicije planiranja in planov na različnih ravneh, ki na krajši ali daljši način povedo, da je planiranje povezano z razporejanjem redkih virov z namenom, da se dosežejo najboljši možni rezultati. Med temi definicijami je zanimiva tista, ki pravi: »Planiranje je način ustvarjanja prihodnosti.« Ta definicija je veliko spodbudnejša, saj so vsi zainteresirani za razvoj in boljši materialni položaj v svojem javnem zavodu. S planiranjem dejansko preverjamo možne poti razvoja v prihodnje, hkrati pa odkrivamo nevarnosti, ki

lahko ogrozijo bodoče poslovanje, in se jim izognemo. S takšno definicijo je mogoče motivirati večje število sodelavcev za aktivno sodelovanje v procesu planiranja in sprejemanja planov (Bohinc, 2005, str. 91).

V javnem zavodu XY se postopek planiranja za naslednje poslovno leto začne sredi avgusta s ciljem, da so postopki končani do 30. septembra, ko je treba letni plan oddati financerjem.

V javnem zavodu XY se najprej pripravijo izhodišča letnega plana za naslednje leto. Podlage za pripravo izhodišč so običajno naslednje:

- kratka analiza tekočega poslovanja javnega zavoda;
- opredeljene strateške usmeritve zavoda (strateški plan);
- predlogi posameznih oddelkov in enot za povečanje obsega storitev ali uvajanje novih storitev;
- spremembe znotraj zavoda (reorganizacija, modernizacija ...).

Pripravljalci letnega plana v javnem zavodu XY pripravijo kratko analizo tekočega poslovanja na podlagi podatkov za prvih sedem mesecev poslovanja, ko se že pokažejo odstopanja od planskih podatkov preteklega leta. Analiza ima tako dvojni namen: služi za pripravo ukrepov, potrebnih za odpravo odstopanj realizacije v primerjavi s plani (sprotno ukrepanje), hkrati pa so podatki iz analize podlaga za pripravo plana za naslednje leto. Za potrebe planiranja tako v javnem zavodu XY uporabljajo metodo ekstrapolacije podatkov za sedem mesecev na oceno za celo leto.

Usmeritve iz strateških planov javnega zavoda XY so vsako leto predmet presoje ustreznosti opredeljenih strateških usmeritev. Če je na primer strateška usmeritev pozitivno poslovanje javnega zavoda, potem je predmet presoje predvsem izguba in razlogi za izgubo.

Javni zavod XY se pogosto srečuje s spremembami v načinih in metodah dela. Nekatere spremembe so lahko manjše, ne vplivajo na stroške in so posledica razvoja na področju delovanja javnega zavoda XY (na primer sprotna posodobitev računalniške programske opreme, obrazci na spletni strani Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve). Te spremembe, zlasti kadar ne vplivajo na stroške, niso predmet posebne planske presoje. Veliko pa je tudi sprememb, ki povečujejo možnosti širjenja dejavnosti javnega zavoda XY in s tem število njegovih uporabnikov. Praviloma te spremembe povečujejo stroške izvajanja dejavnosti javnega zavoda XY, zato se obravnavajo na osnovi dokumentiranih predlogov in v skladu z možnostmi vsako leto tudi sprejme nekatere spremembe v sistem financiranja. Če se sprejmejo odločitve o novih programih ali povečanju obsega obstoječih programov, je to seveda podlaga za ustrezne spremembe v letnem planu.

Na izhodišča za pripravo letnega plana javnega zavoda XY vplivajo še vse spremembe, ki se dogajajo znotraj njega. Tu je mišljena cela vrsta možnih sprememb, ki imajo večji ali manjši vpliv na pripravo planov (velik vpliv ima reorganizacija). Če se poveča ali zmanjša število

oddelkov, se spremenijo zlasti delni plani po oddelkih in službah. Če bo javni zavod XY odprl nov oddelek ali enoto, je treba napraviti spremembe v planu za celoto in nov plan za novi oddelek ali enoto. Tako je bilo treba za leti 2003 in 2004 pripraviti dodatna delna plana. Za pripravo plana za leto 2005 pa je moral javni zavod XY upoštevati pomembno dejstvo, da se bo preselil iz starega v nov objekt, kar je pomenilo, da se bo bistveno spremenila struktura stroškov, pa tudi, da se bodo stroški povečali. Nekatere dejavnosti v javnem zavodu XY so prenesene na zunanje izvajalce, s selitvijo v nov objekt ter širšo in dodatno ponudbo storitev pa je bilo treba najti še nove zunanje izvajalce (na primer računalniški servis), kar je ponovno vplivalo na sestavo plana za poslovno leto 2005. Te spremembe se praviloma dogajajo občasno, zato jih je mogoče spremljati in upoštevati pri pripravi plana.

Ob koncu leta 2005 se je javni zavod XY srečal s problemi (ki bodo še večji v letu 2006, ko bo zavod v novem objektu deloval celo leto), ki so v praksi pogosti, ko gre za večje preselitve v nove prostore, ki so praviloma večji, sodobnejši, opremljeni z novo tehnologijo in povezani z novimi stroški. Sistem javnega zavoda XY namreč še ne pozna postopka za spremembe, ki jih običajno povzroči takšna preselitev. To dejstvo bi morali upoštevati v celotnem postopku od partnerskega dogovarjanja do spremembe pogodbe o izvajanju storitev za takšen del javnega zavoda. Pogosto to vodi do tega, da je preselitev razlog za izgube, saj s sredstvi na stari lokaciji ni mogoče pokrivati stroškov v novem objektu – višji so fiksni stroški, višji so tekoči stroški zaradi modernejše opreme in končno zaradi povečanja števila uporabnikov, ki jim je mogoče ponujati različne storitve.

Vse te okoliščine mora javni zavod XY upoštevati v zasnovi izhodišč za pripravo plana za naslednje leto. Izhodišča so zato dokument, na osnovi katerega se lahko v zavodu opravi prva razprava o planu za naslednje leto in okvir za prvo usklajevanje različnih interesov organizacijskih enot znotraj zavoda XY. Izhodišča obravnavajo predvsem delovni program (delovni program je dokument, ki določa fizični obseg dela za posamezno organizacijsko enoto in za javni zavod kot celoto) posamezne enote za naslednje leto in spremembe v delovnem programu, niso pa še opredeljeni stroški za izvedbo programa. V izhodiščih se določajo le osnove za pripravo finančnega načrta, kar pa je predvsem predvidena rast stroškov dela, materiala in storitev. Finančni načrt javni zavod pripravi šele v naslednji fazi, ko je v razpravo že predložen osnutek letnega plana za javni zavod XY in za posamezne organizacijske enote znotraj zavoda.

Sprejeta izhodišča so podlaga za začetek dela na konkretni pripravi letnega plana javnega zavoda XY. Problem širitve programov in uvajanja novih programov v zavodu običajno v tej fazi priprave plana še ni rešen. Odločitve o širitvi programov in novih programov zavod običajno sprejme šele v prvi polovici naslednjega leta (ko so potrjeni občinski proračuni), zato se običajno te spremembe upoštevajo ob rebalansu plana, ki sledi takšnim spremembam v odnosih s financerji.

5.4. Vsebina letnega plana javnega zavoda XY

Sprejeta izhodišča za letni plan javnega zavoda XY so osnova za sestavo plana. Po vsebini je plan javnega zavoda XY podoben planom drugih zavodov, razlike izhajajo iz narave dela, ki ga opravljajo posamezni zavodi. Vsem pa je skupno, da je plan sestavljen iz dela, ki predstavlja delovni program zavoda (vsebinski del), in dela, ki ga predstavlja finančni načrt zavoda (finančni del).

Delovni program javnega zavoda XY predstavlja planirani fizični obseg dejavnosti za naslednje leto (število prireditev, število ur delovanja ...) in nekatere kazalnike (število obiskovalcev prireditev, število vpisanih novih članov ...), ki opredeljujejo spremembe, usmeritve in razvoj zavoda. Sestavni del delovnega programa je tudi plan kadrov oziroma zaposlovanja (povečanje ali zmanjšanje zaposlencev in spremembe v strukturi zaposlencev).

V delovnem programu za leto 2005 je javni zavod XY zaradi selitve v večje in modernejši prostore z novejšo infrastrukturo in širšo ponudbo predvidel boljše poslovanje. Na primer: predvideli so 15-odstotno povečanje števila obiskovalcev glede na leto prej, v letnem poročilu za leto 2005 pa ugotovili, da so ta cilj celo presegli, saj so dosegli 18-odstotno povečanje števila obiskovalcev. Na podlagi tega lahko ugotovim, da v javnem zavodu XY postopoma že uveljavljajo načela k rezultatom usmerjenega predračunavanja.

V splošnem se aktivnosti v delovnem programu javnega zavoda XY preveč opisujejo. Cilji so določeni preveč na splošno. Pri opredelitvi ciljev manjkajo konkretne pričakovane vrednosti in časovni okvir.

Finančni načrt javnega zavoda XY zajema pričakovane prihodke v naslednjem poslovnem letu in stroške poslovanja ter nekatere kazalnike učinkovitosti poslovanja. V finančni načrt mora biti kot njegov sestavni del vključen tudi plan investicij in plan investicijskega vzdrževanja.

Letni plan za naslednje poslovno leto pripravi javni zavod XY za vsako organizacijsko enoto posebej in za javni zavod kot celoto.

5.5. Finančni načrt javnega zavoda XY

Pomembna sestavina letnega plana javnega zavoda je finančni načrt. V njem so planirani stroški, ki bodo nastali z realizacijo delovnega programa. Po vsebini je finančni načrt ločen na plan prihodkov in plan stroškov poslovanja, posebej pa sta opredeljena še plan investicij in plan investicijskega vzdrževanja. V planu so zajeti vsi viri prihodkov in vse pomembne skupine stroškov. Plan javnega zavoda XY je nekoliko prilagojen strukturi računovodskega spremljanja ter sprotnemu spremljanju poslovanja in ukrepanja med letom.

5.5.1. Planiranje prihodkov

Plan prihodkov javnega zavoda XY vključuje vse vrste prihodkov, ki se bodo realizirali v naslednjem poslovnem letu. Delimo jih na:

- prihodke na podlagi odobrenih sredstev financerjev,
- lastne prihodke.

Plan prihodkov na podlagi odobrenih sredstev financerjev se pripravi na podlagi plana stroškov, saj morajo biti odobrena sredstva financerjev enaka stroškom iz dejavnosti javnega zavoda (odobrena sredstva financerjev za javni zavod predstavljajo prihodke).

Lastni prihodki javnega zavoda so prihodki, ki jih lahko le-ta pridobi na podlagi zakonodaje in ne predstavljajo na trgu pridobljenih sredstev – to so tako imenovani neproračunski prihodki za opravljanje javne službe in znižujejo potrebna planirana sredstva proračuna. V ta sklop sodijo tudi sredstva, pridobljena na javnih razpisih, sredstva za izvajanje javnih del in sredstva donatorjev. Za lastne prihodke se v javnem zavodu XY pripravi samostojen plan, v katerem se že opredelijo stroški, ki bodo nastali zaradi pridobivanja lastnih prihodkov (materialni stroški, stroški dodatnih dejavnosti ...).

5.5.2. Planiranje stroškov

Javni zavod XY prejema sredstva iz petih občin. V štirih občinah ima manjše organizacijske enote, v eni pa osrednjo enoto. Organizacijske enote opravljajo isto dejavnost kot osrednja enota, vendar v manjšem obsegu (odprtost organizacijskih enot je manjša). V osrednji enoti se opravljajo tudi skupne naloge in dela za vse enote (stroški dela direktorja, finančne službe, strokovnih delavcev, ki delajo na različnih lokacijah, stroški celostne podobe javnega zavoda, stroški dejavnosti, ki se izvajajo za vse enote ...). Stroški, ki se nanašajo na skupne naloge in dela, se delijo na posameznega financerja po vnaprej določenem ključu delitve. Ključ delitve je število prebivalcev v posamezni občini.

Javni zavod XY sprva pripravi več delnih planov, in sicer za vsako organizacijsko enoto posebej, in nato plan za javni zavod kot celoto. Za vsako organizacijsko enoto se pripravi plan stroškov, ki nastanejo na njeni lokaciji (stroški elektrike, stroški ogrevanja, stroški z izvajanjem dejavnosti, stroški vzdrževanja na sami lokaciji, telefonski stroški ...). Prav tako se po posameznih postavkah stroškov pripravi plan skupnih stroškov, ki se na koncu prištejejo po ključu delitve k posamezni organizacijski enoti. Celoten plan javnega zavoda XY je zato seštevek delnih planov vseh organizacijskih enot.

Pri pripravi plana mora javni zavod XY upoštevati navodila, ki jih izda Ministrstvo za finance, v katerih je predpisano, kakšna je predvidena rast plač, kakšna je predvidena rast stroškov življenjskih potrebščin ...

V javnem zavodu so štiri glavne skupine stroškov, zato jih je smiselno uskupiniti najprej v skupine in potem v posamezne vrste stroškov. Skupine stroškov so naslednje:

- stroški dela,
- programski stroški (stroški materiala in storitev),
- neprogramski stroški (stroški materiala in storitev),
- amortizacija in investicijsko vzdrževanje.

Osnova za planiranje stroškov v javnem zavodu XY je obračun oziroma realizacija preteklega leta in ocena realizacije za sedem mesecev tekočega leta. Posamezne vrste stroškov se povečajo zaradi povečanega obsega poslovanja ali zaradi danih indeksov povečanja (rast stroškov življenjskih potrebščin, % predvidene rasti plač ...).

Zaradi povečanja dejavnosti, in sicer zaradi odprtja nove organizacijske enote v letu 2003 in 2004, je planiranje potekalo na podlagi predvidevanj o višini stroškov, kar pomeni, da se je uporabilo ničelno predračunavanje. Prav tako se je ta način predračunavanja uporabil pri planiranju za leto 2005, ko se je osrednja enota preselila v nov objekt, vendar se je hkrati uporabilo še rastoče predračunavanje.

Pri odprtju nove organizacijske enote so se vse skupine stroškov planirale na podlagi predvidevanj, saj je enota šele začela s poslovanjem – oceniti je bilo treba stroške pisarniškega materiala, čiščenja poslovnih prostorov, izvajanja dodatnih dejavnosti, ogrevanja, električne energije, komunalnih storitev in druge.

Pri selitvi v nove prostore so se na podlagi predvidevanj planirali zlasti neprogramski stroški – stroški električne energije, ogrevanja, komunalnih storitev, vzdrževanja in drugi. Kot osnova za njihovo oceno se je vzela dvojno vrednost stare realizacije (novi prostori so dvakrat večji). Po prvem mesecu delovanja v novih prostorih se je izkazalo, da so ti stroški višji, kot je bilo planirano, zato je bilo treba pripraviti rebalans plana z obrazložitvami in ga posredovati financerjem. Programski stroški so se planirali na podlagi danega indeksa rasti stroškov življenjskih potrebščin, saj se po selitvi v nove prostore ni planiralo povečanje obsega dejavnosti v osrednji enoti.

1. Stroški dela

V javnem zavodu XY so stroški dela največji in predstavljajo približno 80 % vseh stroškov. S stroški dela se ne planirajo samo stroški plač zaposlencev, ampak tudi vsi drugi stroški, ki so povezani z zaposlenci. Planira in kasneje tudi spremlja se naslednja struktura stroškov dela:

- bruto plače,
- davki in prispevki,
- podjemne pogodbe (pogodba o delu – upokojenci), avtorski honorarji,
- regres,
- stroški prehrane, stroški prevoza na delo,

- stroški, ki jih lahko po sistemizaciji opravlja zaposlenec ali zunanji izvajalec (na primer čiščenje poslovnih prostorov ...),
- drugi stroški iz dela.

Stroški dela se v javnem zavodu XY planirajo na podlagi pripravljenega kadrovskega načrta, ki je osnova za pripravo izračuna za maso plač v prihodnjem poslovnem letu, kjer se upošteva planirano število zaposlencev, dogovorjene plače po plačilnih razredih v kolektivnih pogodbah, napredovanje med letom, planirane spremembe v številu zaposlencev. Plače so v javnem zavodu XY določene s Kolektivno pogodbo za kulturne dejavnosti. Glede na usmeritve, ki jih pripravi Ministrstvo za finance, se planira rast plač in drugih stroškov dela (premije za kolektivno pokojninsko zavarovanje, stroški prehrane, regres ...). Za poslovno leto 2005 je javni zavod XY planiral dve novi zaposlitvi, ki pa ju ni realiziral, ker financerji tega niso odobrili – niso zagotovili sredstev, kar pa je bilo treba upoštevati pri rebalansu posameznih delnih planov in celotnega plana javnega zavoda XY.

2. Programski stroški (neposredni stroški)

Druga skupina stroškov javnega zavoda XY so programski stroški. Ti stroški se planirajo po posameznih vrstah in ponavadi je njihovo povečanje v predpisani višini, ki je določena z navodili Ministrstva za finance (za rast stroškov življenjskih potrebščin). Ti stroški rastejo z obsegom dejavnosti. V preteklih letih, ko je javni zavod XY odprl dodatne organizacijske enote, so se ti stroški povečali tako zaradi rasti stroškov življenjskih potrebščin kot tudi zaradi povečanja obsega dejavnosti. Pri pripravi plana za poslovno leto 2005 je javni zavod XY moral upoštevati še, da bo približno pol leta 2005 deloval že v novem objektu, v novih in večjih prostorih. Predvidoma selitev na programske stroške ni/ne bo imela večjega vpliva, saj se obseg opravljene dejavnosti javnega zavoda XY zaradi tega ne bo bistveno spremenil.

Programski stroški so:

- stroški materiala za vzdrževanje, stroški materiala za osebno higieno,
- stroški pisarniškega materiala,
- stroški sredstev za varstvo pri delu,
- stroški delovanja računalniške opreme in mreže,
- bančni stroški, stroški plačilnega prometa,
- poštni stroški,
- telefonski stroški,
- stroški informativne dejavnosti,
- stroški izobraževanja,
- stroški dostopa do dejavnosti in prireditev,
- potni stroški,
- stroški promocije,
- drugi programski stroški.

3. Neprogramski stroški (posredni stroški)

Tretja skupina stroškov javnega zavoda XY so neprogramski stroški. Tudi ti stroški se planirajo po posameznih vrstah in ponavadi je njihovo povečanje v predpisani višini, ki je določena z navodili Ministrstva za finance (za rast stroškov življenjskih potrebščin), razen v primeru, ko pride do povečanja obsega dejavnosti ali selitve v nove in večje prostore. Pri pripravi plana za poslovno leto 2005 je javni zavod XY moral upoštevati, da bo približno pol leta 2005 deloval že v novem objektu in se bodo neprogramski stroški povečali tudi zaradi večjih in modernejših prostorov, poleg tega pa tudi, da bo nastal kakšen strošek, ki ga javni zavod XY do zdaj ni imel (na primer urejanje okolice).

Neprogramski stroški so:

- stroški električne energije,
- stroški ogrevanja,
- stroški komunalnih storitev,
- stroški najemnin,
- stroški tekočega vzdrževanja opreme in objektov,
- zavarovalne premije,
- vzdrževanje požarnovarnostnega sistema,
- stroški protivlomnega varovanja,
- stroški vzdrževanja dvigala,
- drugi neprogramski stroški.

4. Amortizacija in investicijsko vzdrževanje

Da javni zavod XY ločeno planira in spremlja ta dva stroška, je razlog v tem, ker je amortizacija vir sredstev za investicije in se povezuje s planom investicij ter ker se kot strošek pojavlja vsako leto, poraba pa je lahko iz leta v leto različna.

Planiranje investicij je razdeljeno na večje investicije, za katere se običajno združujejo razpoložljiva sredstva, in na ostale investicije, ki jih organizacijske enote planirajo same na osnovi preostalih sredstev, ki ostanejo enoti. Vzdrževanje opreme, objektov in instalacij je pomemben del poslovne politike, zato je predmet planiranja tudi investicijsko vzdrževanje. Ustrezno vzdrževanje namreč podaljšuje dobo koristnosti naprav in s tem razbremenjuje plan investicij, kjer je stalni problem, da je sredstev za investicije premalo.

Plan investicij vključuje namreč vire sredstev in porabo sredstev za investicije. Med viri sredstev so običajno:

- sredstva iz proračuna Republike Slovenije (iz Ministrstva za kulturo),
- donacije.

Poraba sredstev za investicije se v planih običajno deli na:

- nakup opreme za dejavnost javnega zavoda,
- nakup druge opreme,
- adaptacije.

Za posamezne organizacijske enote je treba pripraviti samostojne plane investicij, ki jih mora potrditi posamezen financer; če jih ne, se investicija ne more izvesti. Seštevek vseh investicijskih planov je letni plan investicij javnega zavoda XY.

Za leto 2005 je javni zavod XY planiral investicijsko vzdrževanje samo za organizacijske enote, za osrednjo pa ne zaradi selitve v nove prostore.

5.6. Postopek usklajevanja in sprejem letnega plana javnega zavoda XY

Postopki usklajevanja in sprejema letnega plana so najzahtevnejši del procesa planiranja. Presoja plana zajema delovni program in finančni načrt. Po presoji se pripravi predlog plana za vse organizacijske enote, ki je usklajen s pričakovanimi možnostmi financiranja. Predlog plana je predmet usklajevanja v širšem krogu, poleg direktorja še vsi vodje oddelkov in organizacijskih enot. V tem procesu so še možnosti za spremembe, vendar so te spremembe medsebojno povezane. Če se nekateri programi ali dejavnosti povečujejo, se morajo druge zmanjševati, isto pa velja tudi za predvidena sredstva v finančnem načrtu. Usklajevanje je zato lahko zelo naporno, je pa nujno, če v javnem zavodu nočejo že vnaprej sprejeti odločitev, ki bodo konec leta pripeljale do izgube v poslovanju.

Posebne pozornosti v tej fazi usklajevanja je deležen plan investicij. Čeprav so sredstva omejena, je vseeno treba tehtno proučiti pripombe in predloge vodij oddelkov in organizacijskih enot, da ne pride do večjih težav v posameznih oddelkih ali organizacijskih enotah (okvare opreme, nezadostne kapacitete, nujna nova oprema ...). Usklajen plan investicij in investicijskega vzdrževanja je podlaga za pripravo javnih razpisov in končno realizacijo teh planov.

V postopku usklajevanja je pomemben še plan kadrov. V predlogih plana kadrov je predvidena povprečna zaposlenost preko leta po strokovni izobrazbi. Pri usklajevanju plana kadrov ne gre le za število zaposlencev, planirajo se tudi usposabljanja, ki vplivajo na usposobljenost zaposlencev za naloge, ki jih čakajo v naslednjem poslovnem letu.

Končno uskladitev planov po organizacijskih enotah opravi direktor, ki tudi odloči v primerih, ko interesi niso povsem usklajeni in bi nadaljnje usklajevanje zahtevalo preveč časa. Običajno ostanejo nekatere dileme in vprašanja odprti ter zahtevajo odločitev, ki jo mora sprejeti direktor.

5.7. Sprejem letnega plana javnega zavoda XY na seji sveta javnega zavoda

Planske dokumente za tekoče leto za javni zavod XY kot celoto sprejme svet javnega zavoda. Večino članov sveta javnega zavoda sestavljajo člani, ki jih imenuje ustanovitelj, poleg tega so člani sveta še predstavniki zaposlencev. Na svetu javnega zavoda XY so predloženi v javnem zavodu usklajeni predlogi naslednjih planskih dokumentov:

- usmeritve poslovne politike in ukrepi za realizacijo plana,
- delovni plan javnega zavoda,
- plan kadrov,
- finančni načrt javnega zavoda,
- plan investicij in investicijskega vzdrževanja.

Direktor javnega zavoda XY za sejo pripravi osnovne usmeritve poslovne politike v letu, za katero bo veljaven predlagani letni plan in po potrebi tudi ukrepe za realizacijo plana. Ukrepi so potrebni v primeru, ko je realizacija v prejšnjem letu odstopala od planskih usmeritev in brez ustreznih ukrepov ni pričakovati, da bi se v naslednjem letu to spremenilo. Svet javnega zavoda nato presodi, koliko je predlagani plan usklajen z možnostmi financiranja. Presoja tudi usmeritve poslovne politike in predlagane ukrepe za realizacijo plana ter na tej osnovi odloči, ali se plan sprejme ali ne. Zavrnitev plana na seji sveta javnega zavoda zahteva ponovitev postopkov za uskladitev planov z zahtevami sveta javnega zavoda. Če pripravljavci plana javnega zavoda upoštevajo sistemske podlage za pripravo letnega plana, je zavrnitev malo verjetna. Bolj verjetna je zavrnitev, če predlagani letni plan zahteva več sredstev ali večji obseg storitev.

Letni plan javnega zavoda XY, ki ga sprejme svet javnega zavoda, se v končni obliki pripravi za vse organizacijske enote z namenom, da se zaposlenci v enotah seznani z obsegom storitev za naslednje leto, planiranimi sredstvi, planiranimi investicijami in planom zaposlovanja. Če se med letom pokažejo potrebe za spremembo letnega plana, se pripravi rebalans plana.

6. SKLEP

Organizacije, ki ne želijo dogodkov prepuščati naključju, morajo na določen način planirati oziroma načrtovati. Uspešnost poslovanja je namreč v veliki meri odvisna od natančnega in skrbnega načrtovanja poslovanja poslovnega sistema v prihodnosti. Načrtovati pa ni mogoče brez dobrega predračunavanja. Predračun organizacijam omogoča oblikovati sliko o predvidenem prihodnjem delovanju, je podlaga za sprejemanje poslovnih odločitev in sodilo za presojanje doseženega.

Računovodsko predračunavanje je del računovodstva, ki se ukvarja z vrednostnimi izrazi poslovanja podjetja v prihodnosti. Predračunavanje ima v podjetju pomembno vlogo, saj sili poslovodje k načrtovanju, torej k razmišljanju o njihovi vlogi v podjetju in o njihovem prispevku k prihodnosti podjetja. Prav tako predračunavanje spodbuja usklajevanje, sodelovanje in komuniciranje med poslovodji, saj so v celovitem načrtu združeni načrti posameznih dejavnosti oziroma posameznih služb ali delov podjetja.

Predračunavanje je pomembno za vsa podjetja, zlasti pa za tista, ki jim letni načrt predstavlja osnovo za pridobitev prihodka. Proračunski uporabniki pripravijo finančni načrt, na podlagi katerega jim država oziroma občina dodeli sredstva za financiranje njihove dejavnosti. Glavno vprašanje pa je, kako bi morali proračunski uporabniki pripraviti predračun oziroma finančni načrt, da bi se zagotovila čim bolj racionalna in namenska poraba javnih sredstev.

Organizacije sestavljajo predračune po različnih metodikah. Proračunski uporabniki bi morali pri predračunavanju glede na prilagajanje proračunskih stroškov obsegu dejavnosti upoštevati gibljivo predračunavanje, glede na podlago za pripravo predračuna pa ničelno.

Pomemben korak k racionalni in transparentni porabi javnih sredstev predstavlja zlasti k rezultatom usmerjeno načrtovanje proračuna, ki pomeni poskus uvajanja podjetniških razmerij v javni sektor. K rezultatom usmerjeni proračun daje poudarek na rezultate v ožjem in širšem pomenu (proizvode, storitev, učinke, vplive) ter vključuje tudi oblikovanje ciljev, spremljanje in ocenjevanje rezultatov ter na podlagi teh boljše odločanje glede izvajanja bodočih aktivnosti in projektov. Javni sektor v proračunski uporabi absorbira približno polovico družbenega proizvoda države, zato je vse večji pomen tega pristopa lahko razumljiv. Preveliko ekonomiziranje posameznih razmerij v javnem sektorju ima lahko tudi negativne oziroma neugodne posledice. Ne sme se namreč zgoditi, da bi se zaradi uvajanja podjetniškega razmišljanja v javni sektor zmanjšala kakovost javnih dobrin oziroma storitev.

Obstajajo tudi številne kritike na račun finančnih načrtov: da le-ti ne odpravljajo konkurenčnih težav, vodijo v nefunkcionalno ravnanje in z vnaprej določenimi cilji danes managerje v marsičem omejujejo pri nenehnem prilagajanju spremembam. Odgovor na te težave naj bi bilo tako imenovano preseženo finančno načrtovanje. Preseganje finančnega načrtovanja ni le neka negativna zamisel, ki bi preprosto zavrgla finančno načrtovanje, ampak

pozitivna ideja, ki opustitev finančnega načrtovanja uporabi kot sredstvo za izboljšanje celotnega procesa upravljanja in nadzora. V javnem sektorju bi lahko do neke mere upoštevali določena načela, ki jih predlaga preseženo finančno načrtovanje, vendar finančnega načrtovanja v javnem sektorju ne bi smeli oziroma ne moremo opustiti, prav tako pa bi moral biti nadzor nad porabo javnega denarja okrepljen. Podjetja v praksi predračunavanja kljub številnim kritikam ne opuščajo, ampak predračunavanje in način priprave načrtov skušajo prilagoditi oziroma spremeniti tako, da bi lažje sledila zahtevam modernega poslovnega sveta.

V večini držav računovodstvo v javnem sektorju temelji na načelu denarnega toka, vendar naj bi bil sčasoma cilj vsake države vzpostaviti računovodski sistem, ki bi kar najbolj omogočal poročanje po načelu obračunske vrednosti, saj bi se na ta način izboljšal vpogled v porabo javnih sredstev. Računovodsko evidentiranje na podlagi nastanka poslovnega dogodka namreč omogoča vpogled v neplačane terjatve in obveznosti države ter s tem v dejansko poslovanje proračuna. S tem omogoča tudi boljše upravljanje in boljšo kredibilnost vlad.

Na podlagi praktičnega primera lahko povzamem, da se pri predračunavanju uporablja zlasti metoda rastočega predračunavanja. Uporabo metode ničelnega predračunavanja zasledimo le takrat, ko dejansko ni pretekle osnove, iz katere bi lahko izhajala priprava finančnega načrta (odprtje nove enote, preselitev v nove objekte ...). Zaslediti je tudi, da se postopoma uveljavlja k rezultatom usmerjeno predračunavanje, namreč: cilji obravnavanega proračunskega uporabnika so v posameznih primerih jasno opredeljeni in merljivi, kar je zlasti razvidno iz poročila o doseženih ciljih in rezultatih.

LITERATURA

1. Bitenc Maja: Revidiranje učinkovitosti in uspešnosti delovanja proračunskih uporabnikov. VI. seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Zbornik referatov. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, str. 59–75.
2. Bohinc Franc et al.: Planiranje v neprofitnem javnem sektorju – priročnik za managerje. Nova Gorica : Educa, 2005. 183 str.
3. Božičnik Marjana: Posebnosti računovodskega sistema javnega sektorja. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 87 str.
4. Brammer Janet, Penning Aubrey: Managing Performance & Resources Tutorial. Worcester : Osborne Books, 2003. 416 str.
5. Caplan Dennis: Management Accounting: Concepts and techniques: Flexible budgeting. Oregon State University. [URL: <http://classes.bus.oregonstate.edu/ba422/Management%20Accounting%20Chapter%205.htm>], 31.7.2006.
6. Cvikel Milan Martin, Petra Zemljič: Zakon o javnih financah s komentarjem. Ljubljana : Bonex, 2005. 536 str.
7. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 84 str.
8. Hitij Karmen, Pogačar Bojan: K rezultatom usmerjen proračun ter oblikovanje programsko-funkcionalne strukture državnega proračuna. III. seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Zbornik referatov. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 37–50.
9. Hočevar Marko, Igličar Sandi, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 446 str.
10. Hope Jeremy, Fraser Robin: Beyond Budgeting. Ljubljana : GV Založba, 2004. 242 str.
11. Horngren Charles T.: Introduction to Management Accounting. London : Prentice Hall Internacional, 1999. 763 str.
12. Jones Rowan, Pendlebury Maurice: Public Sector Accounting. Third edition. London : Pitman Publishing, 1992. 253 str.
13. Kavčič Slavka: Predračunavanje in priprava finančnih načrtov v javnih zavodih. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005. 20 str.
14. Križnik Eva et al.: Sistem javnih financ. Ljubljana : Ministrstvo za notranje zadeve, 2005. 101 str.
15. Kunstek Natalija: Model računovodskega predračunavanja v trgovskem podjetju X. Diplomsko delo. Maribor : Ekonomska poslovna fakulteta, 2005. 65 str.

16. Logar Romana: Računovodstvo države – Iluzija nastanka poslovnega dogodka ali stvarnost denarnih tokov. 38. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Zbornik. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2006, str. 79–95.
17. Lucey Terry: Management Accounting. Fifth edition. London : Continuum, 2003. 732 str.
18. Selan Mitja: Novosti na področju predračunavanja in metod obvladovanja stroškov. Letna konferenca računovodij. Otočec : Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str. 169–191.
19. Starović Danka, Chris Jackson: Better budgeting – A report on the Better Budgeting forum from CIMA and ICAEW. London : Silverdart Ltd., 2004. 16 str.
20. Škufca Karmen: Razvoj proračunskega sistema v Republiki Sloveniji. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 108 str.
21. Turk Ivan, Dane Melavc: Računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 2001. 547 str.
22. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 856 str.
23. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 814 str.
24. Turk Ivan, Melavc Dane, Bojana Korošec: Uvod v računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 599 str.

VIRI

1. Bizilj Mateja: Primeri določanja ciljev in kazalcev. Ministrstvo za finance. [URL: <http://www.cef-see.org/Bizilj.ppt>], 23.5.2006.
2. Določanje ciljev in kazalnikov po programski strukturi proračuna RS. 11 str. [URL: http://www.gov.si/mf/slov/proracun/priprava_06_07/zvezek_2_priloga.pdf], 1.8.2006.
3. Interna gradiva Javnega zavoda XY.
4. Intervjuji v javnem zavodu XY.
5. Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 91/00).
6. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračun (Uradni list RS, št. 12/01).
7. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 46/03).

8. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/2002).
9. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 118/05).
10. Spletna stran Ministrstva za finance.
[URL: <http://www.gov.si/mf/slov/proracun/proracun.htm>], 1.8.2006.
11. Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji za obdobje 2005–2008. 17 str.
[URL: http://www.gov.si/mf/slov/nadz_proracuna/strategija_razvoja_notranjega_nadzora_javnih_financ.pdf], 1.6.2005.
12. Predstavitev kandidata za ministra za finance dr. Andrej Bajuk.
[URL: <http://vlada.sds.si/?section=about&news=54>], 30.11.2004.
13. Zero-Base Budget System.
[URL: <http://www.rrljammu.org/Services/pme/zbb.htm>], 1.8.2006.

PRILOGE

Tabela 1: Letni plan javnega zavoda XY za leto 2005

		Realizacija	Rebalans	Ocena		Indeks plan 05
	Besedilo	2003	Plana 2004	2004	Plan 2005	na oceno 04
1	2	3	4	5	6	7=6/5
I.	STROŠKI DELA					
40	Plače, prispevki na plače, drugi osebni prejemki	90.570.788	120.254.306	118.254.306	127.304.044	107,7
4029	Delo študentov	14.208.408	2.405.333	4.405.333	4.090.000	92,8
4029	Delo po pogodbah o delu	4.091.831	1.200.000	1.200.000	1.810.000	150,8
4020	Čiščenje preko servisa	4.059.614	5.080.000	5.080.000	7.911.000	155,7
4020	Knjigovodstvo, finance, planiranje, analize, kadrovska služba	157.399	0	0	0	-
4020	Druge intelektualne storitve, svetovanja (pravno, kadrovsko...)	1.397.544	500.000	500.000	1.100.000	220,0
	SKUPAJ	114.485.583	129.439.639	129.439.639	142.215.044	109,9
II.	PROGRAMSKI STROŠKI					
4020	Materialni str. (mat. za vzdrž., osn.higiene...)	735.477	800.000	627.000	800.000	127,6
4020	Pisarniški material, papir za fotokopiranje, sredstva za delo	1.960.157	2.876.792	2.900.000	2.495.000	86,0
4021	Sredstva za varstvo pri delu	1.692.521	1.540.000	1.713.000	1.755.000	102,5
4025	Stroški računalniške opreme in mreže (pogodbe)	1.251.412	1.050.000	1.550.000	2.185.000	141,0
4029	Bančni stroški, plačilni promet	132.724	300.000	200.000	200.000	100,0
4022	Poštni stroški, poštnine	555.387	410.000	610.000	625.000	102,5
4022	Telefonski stroški (internet, elektronska pošta, tel.str.)	1.075.205	1.555.000	1.255.000	1.288.000	102,6
4020	Stroški informativne dejavnosti, stroški obveščanja	605.016	400.000	400.000	900.000	225,0
4029	Stroški izobraževanja	1.928.614	2.100.000	2.100.000	2.150.000	102,4
4020	Stroški dostopa do dejavnosti in prireditev	2.906.981	2.596.500	2.650.500	3.879.000	146,3
4024	Potni stroški	1.613.735	1.000.000	1.000.000	1.025.000	102,5
4020	Promocija	546.130	600.000	600.000	800.000	133,3
4020	Drugi program. str. (objave, razpisi, zdrav. pregledi,...)	1.130.879	500.000	500.000	512.000	102,4
	SKUPAJ	16.134.238	15.728.292	16.105.500	18.614.000	115,6
III	NEPROGRAMSKI STROŠKI					
4022	Stroški električne energije	1.110.244	1.116.000	1.200.000	2.440.000	203,3
4022	Stroški ogrevanja	1.645.656	1.802.000	1.802.000	2.350.000	130,4
4022	Stroški komunalnih storitev	476.959	440.000	400.000	775.000	193,8
4026	Najemnine (skladišča, opreme plač. promet preko bank in druge)	412.902	395.000	395.000	492.000	124,6
4025	Tekoče vzdrževanja opreme in objektov	1.660.833	1.500.000	1.500.000	1.960.000	130,7
4025	Zavarovalne premije	536.907	490.000	490.000	817.000	166,7
4029	Vzdrževanje požarnovarstvenega sistema (pogodbe)	580.343	910.000	850.000	915.000	107,6
4020	Protivlomno varovanje (pogodbe)	515.139	672.000	555.000	875.000	157,7
4025	Vzdrževanje dvigala	154.968	150.000	135.000	175.000	129,6
4029	Drugi neprogramski str. (rač. prog., izredni odhodki, odh. financ)	969.352	899.400	870.192	1.300.000	149,4
	SKUPAJ	8.063.303	8.374.400	8.197.192	12.099.000	147,6
IV	SKUPAJ I + II+ III:	138.683.124	153.542.331	153.742.331	172.928.044	112,5
V	Prenos skupnih stroškov	0	0	0	0	0
VI	Skupaj porabljena sredstva (IV+V)	138.683.124	153.542.331	153.742.331	172.928.044	112,5
VII	Neproračunski prihodki	0	0	0	-500.000	-
VIII	Skupaj porabljena sredstva (VI+VII)	138.683.124	153.542.331	153.742.331	172.428.044	112,2
420	Amortizacija NDS in OOS	6.254.650	2.637.975	2.637.975	6.044.399	229,1
420	Namenska sredstva za NAKUP NDS in OOS	2.500.000	1.933.208	1.933.208	6.530.400	337,8
420	Namenska sredstva za INVESTICIJSKO VZDRŽ.	3.770.592	0	0	0	-
IX	SKUPAJ (VIII+420)	151.208.366	158.113.514	158.313.514	185.002.843	116,9

Vir: Interni vir javnega zavoda XY.

Tabela 2: Delni letni plan za leto 2004 na novo ustanovljene organizacijske enote v letu 2004

	Besedilo	Plan 2004	Rebalans plana 2004
1	2	3	4
I.	STROŠKI DELA		
40	Plače, prispevki na plače, drugi osebni prejemki	9.587.600	9.587.600
4029	Delo študentov	164.600	164.600
4029	Delo po pogodbah o delu	0	0
4020	Čiščenje preko servisa	360.000	870.000
4020	Knjigovodstvo, finance, planiranje, analize, kadrovska služba	0	0
4020	Druge intelektualne storitve, svetovanja (pravno, kadrovsko...)	0	0
	SKUPAJ	10.112.200	10.622.200
II.	PROGRAMSKI STROŠKI		
4020	Materialni str. (mat. za vzdrž., osn.higiene...)	0	0
4020	Pisarniški material, papir za fotokopiranje, sredstva za delo	0	876.792
4021	Sredstva za varstvo pri delu	107.500	107.500
4025	Stroški računalniške opreme in mreže (pogodbe)	45.100	45.100
4029	Bančni stroški, plačilni promet	0	0
4022	Poštni stroški, poštnine	0	0
4022	Telefonski stroški (internet, elektronska pošta, tel.str.)	70.000	70.000
4020	Stroški informativne dejavnosti, stroški obveščanja	0	0
4029	Stroški izobraževanja	0	0
4020	Stroški dostopa do dejavnosti in prireditev	0	96.500
4024	Potni stroški	0	0
4020	Promocija	0	0
4020	Drugi program. str. (objave, razpisi, zdrav. pregledi,...)	0	0
	SKUPAJ	222.600	1.195.892
III.	NEPROGRAMSKI STROŠKI		
4022	Stroški električne energije	50.000	50.000
4022	Stroški ogrevanja	205.000	205.000
4022	Stroški komunalnih storitev	44.000	24.000
4026	Najemnine (skladišča,opreme plač. promet preko bank in druge)	35.000	0
4025	Tekoče vzdrževanja opreme in objektov	80.000	80.000
4025	Zavarovalne premije	60.000	60.000
4029	Vzdrževanje požarnovarstvenega sistema (pogodbe)	0	110.000
4020	Protivlomno varovanje (pogodbe)	120.000	132.000
4025	Vzdrževanje dvigala	0	0
4029	Drugi neprogramski str. (rač. prog., izredni odhodki, odh. finance)	0	68.500
	SKUPAJ	594.000	729.500
IV.	SKUPAJ I + II+ III	10.928.800	12.547.592
V	Prenos skupnih stroškov	770.538	770.538
VI	Skupaj porabljena sredstva (V+VI)	11.699.338	13.318.130
VII	Neproračunski prihodki	0	0
VIII	Skupaj porabljena sredstva (VI+VII)	11.699.338	13.318.130
420	Amortizacija NDS in OOS	100.000	100.000
420	Namenska sredstva za NAKUP NDS in OOS	400.000	48.208
420	Namenska sredstva za INVESTICIJSKO VZDRŽ.	525.000	0
IX	SKUPAJ (VIII+420)	12.724.338	13.466.338

Vir: Interni vir javnega zavoda XY.