Janez Uranič*

PRAVILA RAČUNOVODENJA ZA DELUJOČE IN NEDELUJOČE PODJETJE PO SRS IN MSRP

Accounting for Going Concern Entities and Non Going Concern Entities in Accordance with SRS and IFRS

POVZETEK ● *V skladu s 54. členom ZGD morajo podjetja enkrat letno sestaviti letno poročilo, katerega del so tudi računovodski izkazi. Računovodski izkazi morajo biti sestavljeni v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) oziroma Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).*

Tako SRS kot tudi MSRP obravnavajo pravila sestave računovodskih izkazov za delujoča podjetja. MSRP in SRS ne obravnavata pravil računovodenja za nedelujoča podjetja. Vendar MRS 1 navaja, da je v primeru ko Uprava oceni, da je podjetja nedelujoče, potrebno pripraviti računovodske izkaze na drugačni osnovi ter razkriti osnovo, na kateri so računovodski izkazi pripravljeni. Podobna zahteva izhaja iz 67. člena ZGD, ki pravi, da za vrednotenje postavk v računovodskih izkazih med drugim velja splošno pravilo, da se predpostavlja nadaljevanje družbe kot delujočega podjetja, pri čemer je treba v prilogi k izkazom pojasniti razlog za morebiten odstop od tega pravila in opisati, kakšne učinke ima to za prikaz premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida. SRS 37- računovodske rešitve v podjetjih v stečaju ali likvidaciji, bi bil lahko dobra osnova za sestavo računovodskih izkazov za nedelujoče podjetje.

Ključne besede ● *delujoče podjetje, nedelujoče podjetje, MSRP, MRS, SRS*.

* univ. dipl. ekon.; partner in direktor revizorske hiše Ernst & Young d.o.o., Dunajska cesta 111, Ljubljana.

1. UVOD

V skladu s 54. členom Zakona o gospodarskih družbah (ZGD) morajo podjetja enkrat letno sestaviti letno poročilo, katerega del so tudi računovodski izkazi. Računovodski izkazi morajo biti pripravljeni v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) oziroma Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).

Z računovodskimi izkazi razumemo bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala ter pojasnila k računovodskim izkazom. Za njihovo sestavljanje in predstavljanje je odgovorna uprava. Če so uradni računovodski izkazi namenjeni zunanjim uporabnikom (na primer delničarjem, upnikom in javnosti nasploh), morajo biti povsem skladni s SRS oziroma MSRP. Pri zunanjem računovodskem poročanju se zahtevata resničnost in poštenost predstavljanja.

2. TEMELJNE RAČUNOVODSKE PREDPOSTAVKE

Temeljni računovodski predpostavki pri pripravi računovodskih izkazov sta:

- upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov in
- upoštevanje časovne neomejenosti delovanja.

Prva predpostavka pomeni, da je potrebno računovodske izkaze sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na temeljnih poslovnih dogodkih. Pri takšnem računovodenju se poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo, in ne šele ob plačilu; zapisujejo se v računovodske razvide in o njih se poroča v računovodskih izkazih obdobja, na katero se nanašajo. Odhodki se pripoznajo v izkazu poslovnega izida in pred tem v računovodskih razvidih na podlagi neposredne povezave nastanka stroškov ali odhodkov in pridobitve prihodkov. Kljub temu pa uporaba zamisli vzporejanja prihodkov in odhodkov ne dovoljuje pripoznavati v bilanci stanja postavk, ki ne ustrezajo opredelitvi sredstev ali obveznosti do njihovih virov.

Druga predpostavka pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati, kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v dogledni prihodnosti in kot da nima niti namena niti potrebe, da bi ga povsem ustavilo ali pomembno skrčilo; pri računovodenju, ki izhaja iz te predpostavke, morajo biti gospodarske kategorije ovrednotene drugače, kot bi bile, če bi podjetje opustilo poslovanje. Splošni SRS upoštevajo to predpostavko; podjetje ali druga organizacija, kjer ne prihaja

v poštev, ker obstaja upravičen dvom o nadaljevanju poslovanja, se ne more opirati na splošne SRS, temveč zanj(o) velja posebni SRS. Prav tako MSRP opredeljuje da se MSRP uporabljajo za podjetja ki bodo nadaljevala poslovanje v dogledni prihodnosti, oziroma podjetje nima niti namena niti potrebe likvidirati ali pomembno skrčiti obseg poslovanja. V primeru če takšen namen ali potreba obstaja mora podjetje pripraviti izkaze na drugi osnovi ter to razkriti.

3. MRS 1 – PREDSTAVLJANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Pri pripravi računovodskih izkazov MRS 1 zahteva, da Uprava pripravi oceno sposobnosti podjetja za nadaljevanje neomejenega poslovanja (going concern). Definicija delujočega podjetja ni neposredno vključena v MRS 1, vendar je možno zaključiti iz uvoda v standarde, kjer je navedeno, da morajo biti računovodski izkazi pripravljeni na predpostavki delujočega podjetja razen v primerih, ko ima Uprava namen podjetje likvidirati ali zaustaviti poslovanje. MRS 1 nadalje zahteva, da je v primeru, ko Uprava pri pripravi ocene delujočega podjetja ve za bistvene negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki utegnejo povzročiti precejšen dvom o sposobnosti podjetja za nadaljevanje poslovanja, ,potrebno te negotovosti razkriti v računovodskih izkazih.

Pri pripravi ocene ali je predpostavka o delujočem podjetju ustrezna, MRS 1 zahteva, da se uporabijo vse razpoložljive informacije glede nadaljnjega delovanja v prihodnosti, ki je vsaj 12 mesecev od datuma bilance stanje, vendar pri tem ni omejeno le na 12 mesecev od dneva bilance stanja.

Stopnja zahtevnosti analize razpoložljivih informacij je odvisna od dejstev v posameznem primeru. V primeru, ko ima podjetje zgodovino uspešnega poslovanja in dostopnost financiranja, za oceno, da je predpostavka o delujočem podjetju ustrezna, ni potrebne posebne analize. V ostalih primerih mora Uprava upoštevati veliko informacij, od tekoče in pričakovane dobičkonosnosti, do možnosti odplačila dolgov in refinanciranja le teh preden lahko zaključi, da je predpostavka delujočega podjetja ustrezna.

MRS 1 ne daje noben podrobnih navodil kaj narediti v primeru, če je končna ocena Uprave, da predpostavka o delujočem podjetju ni ustrezna. Standard le zahteva, da je v primeru, če izkazi niso pripravljeni v skladu s predpostavko o delujočem podjetju, to potrebno razkriti v računovodskih izkazih skupaj z razlogom zakaj ni upoštevana predpostavka delujočega podjetja. Prav tako je potrebno razkriti na kakšni osnovi so pripravljeni računovodski izkazi.

4. MSRP 5 – NEKRATKOROČNA SREDSTVA ZA PRODAJO IN USTAVLJENO POSLOVANJE

Namen tega standarda je določiti način obračunavanja sredstev namenjenih prodaji in predstavitev ter razkritja poveza z ustavljenim poslovanjem.

MSRP 5 zahteva, da so sredstva, ki izpolnjujejo kriterije za razvrstitev v skupino nekratkoročnih sredstev za prodajo merjena po nižji vrednosti izmed knjigovodske vrednosti in poštene vrednosti zmanjšane za stroške prodaje. Amortizacija se na ta sredstva ne obračunava.

Ustavljeno poslovanje je sestavni del podjetja, ki je bil odtujen ali razvrščen med sredstva za prodajo, in:

a) predstavlja samostojen važnejši program področja ali območja poslovanja,

b) je del enotnega usklajenega načrta odtujitve samostojne važnejše smeri področja ali območja delovanja, ali

c) je odvisno podjetje, pridobljeno izključno z namenom ponovne prodaje.

Sredstva. ki izpolnjujejo kriterije za razvrstitev v sredstva namenjena prodaji so prikazana ločeno v bilanci stanja, medtem ko so rezultati ustavitve poslovanja prikazani ločeno v izkazu poslovnega izida.

Vendar ne glede na to, da ima standard v naslovu ustavljeno poslovanje, ta MSRP ne obravnava računovodenja za podjetje, ki kot celota ne zadovoljuje predpostavke o delujočem podjetju.

5. SRS 37 – RAČUNOVODSKE REŠITVE V PODJETJIH V STEČAJU ALI LIKVIDACIJI

Ta standard ureja pravila sestavljanja začetne bilance stanja v stečaju ali likvidaciji, vrednotenje in merjenje računovodskih postavk v času stečajnega ali likvidacijskega postopka in sestavljanje zaključne bilance stanja podjetja v stečaju ali likvidaciji.

V skladu s tem standardom se štejejo za podjetja v stečaju ali likvidaciji tista podjetja za katera ja na podlagi zakona uradno začet postopek likvidacije ali stečaja.

Kadar s tem standardom niso predvidene posebne rešitve se uporabljajo splošni SRS.

Ne glede na to, da je v standardu navedeno, da se standard uporablja le za podjetja, za katera je uveden postopek likvidacije ali stečaja, pa lahko ta standard vsebinsko služi tudi za podjetja, za katera je uprava ocenila, da niso izpolnjeni kriteriji za predpostavko delujočega podjetja.

Glede na to, da tako SRS kot MSRP ne opredeljujejo, kako naj se pripravi jo računovodski izkazi za podjetja, za katera predpostavka delujočega podjetja ni ustrezna, MRS 1 v točki 23 napotuje na to, da je potrebno uporabiti drugačno osnovo za pripravo izkazov ter razkriti, na kakšni osnovi so ti izkazi pripravljeni. Glede na to je lahko SRS 37 ena od takšnih osnov.

V takšnem primeru bi lahko podjetje, ki ne zadovoljuje predpostavke delujočega podjetja, lahko vsebinsko uporabilo pravila, ki veljajo za pripravo začetne bilance stanja iz SRS 37. Osnovne značilnosti računovodske obravnave posameznih postavk začetne bilance stanja so navedene v nadaljevanje. Najpomembnejša značilnost je, da so vsa sredstva in obveznosti v bilanci stanja prikazana kot kratkoročna.

a) Neopredmetena sredstva se v začetni bilanci stanja ovrednotijo po ocenjeni likvidacijski vrednosti.

   V začetni bilanci stanja se ne izkažejo dolgoročne aktivne časovne razmejitve, ki obsegajo:

   - dolgoročno razmejene stroške razvijanja,
   - naložbe v dobro ime in
   - druge dolgoročno razmejene postavke, ki jih ni moč ločeno prodati.

Naložbe v koncesije, patente, licence, blagovne znamke in podobne pravice se izkažejo le če jih je mogoče prodati.

- Opredmetena osnovna sredstva (zemljišča, zgradbe, oprema, osnovna čreda in večletni nasadi) se v začetni bilanci ovrednotijo po ocenjeni likvidacijski vrednosti.
- Finančne naložbe v kapital drugih podjetij se ovrednotijo po tržni oziroma čisti iztržljivi vrednosti. Dana posojila, depoziti in varščine se ovrednotijo po pogodbeni ali čisti iztržljivi vrednosti. V plačilo nezapadle finančne naložbe, ki se ne obrestujejo, se ovrednotijo po diskontirani vrednosti na dan začetka postopka. Terjatve za nevplačani vpisani kapital se izkažejo po pogodbeni vrednosti.
- Zaloge surovin in materiala, drobnega inventarja in embalaže, nedokončane proizvodnje, gotovih proizvodov in trgovskega blaga se v začetni bilanci ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti.

- Dolgoročne terjatve iz poslovanja in financiranja se izkažejo kot kratkoročne terjatve iz poslovanja in financiranja.
- Terjatve se ovrednotijo po pogodbeni ali čisti iztržljivi vrednosti. V plačilo nezapadle terjatve, ki se ne obrestujejo, se ovrednotijo po diskontirani vrednosti na dan začetka postopka.
- Gotovina v blagajnah ter dobroimetja na računih v bankah in drugih finančnih inštitucijah se v začetni bilanci izkažejo kot denarna sredstva.
- Neiztržljivi kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki se v začetni bilanci ne izkažejo. Vrednotnice in drugi iztržljivi kratkoročno odloženi stroški oziroma kratkoročno odloženi odhodki se ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti na dan začetka postopka.
- Dolgoročne in kratkoročne pasivne časovne razmejitve se v začetni bilanci ne izkažejo. Izkažejo se le morebitne obveznosti, ki so na njihovi podlagi že nastale do dneva priprave začetne bilance. Takšne obveznosti se izkažejo kot kratkoročne.
- Dolgoročne obveznosti iz financiranja in iz poslovanja se izkažejo kot kratkoročne obveznosti iz financiranja in iz poslovanja.
- V plačilo nezapadle obveznosti iz financiranja in poslovanja, ki se neobrestujejo, se ovrednotijo po diskontirani vrednosti.
- Obveznosti do lastnikov. Pozitivna razlika med sredstvi in obveznostmi do njihovih virov se v začetni bilanci izkaže kot obveznost do lastnikov.

6. LITERATURA

1. Slovenski računovodski standardi, Ljubljana 2006.
2. Mednarodni računovodski standardi, London 2008.
3. International GAAP 2009, Ernst&Young.

SUMMARY ● *Companies are required to prepare annual reports, including financial statements, on an annual basis in accordance with article 54 of the Companies Act (ZGD). Financial statements have to be prepared in accordance with Slovenian accounting standards (SAS) or International financial reporting standards (IFRS).*

Both SAS and IFRS deal with preparation of financial statements for going concern entities. IFRS and SAS do not deal with preparation of financial statements for non going concern entities. Nevertheless IAS 1 states that if management assesses that going concern assumption is not appropriate, the company is required to prepare financial statements on some other basis and disclose the basis on which the financial statements have been prepared. Similar requirement is included in article 67 of the Companies Act (ZGD) which states as a general rule for valuation of items in the annual financial statements, that. the company is presumed to operate as a going concern In case that this rule is disregarded, reasons for disregarding must be disclosed in the notes to the financial statements. The impact of this has on the presentation of the company's assets and liabilities, its financial position and operating result must be disclosed. SAS 37 – accounting for entities in liquidation and bankruptcy, could be a good basis for preparation of financial statements for non going concern entities.

Key Words ● *going concern entity, non going concern entity, IFRS, IAS, SAS.*