

## **POKRIVANJE NEKRITE IZGUBE V JAVNIH PODJETJIH PO SESTAVITVI LETNEGA OBRAČUNA OZIROMA PO ZAKLJUČKU LETA**

Gospodarska kriza se vse bolj odraža tudi v javnih podjetjih. Pri njih sicer ne prihaja do prisilnih poravnjav in stečajev tako kot v zasebnih podjetjih, vse pogosteje pa tudi javna podjetja izkazujejo večje izgube, ki marsikdaj v letnem obračunu ostajajo nepokrite. V zvezi s »pokrivanjem« take nepokrite izgube pa prihaja v praksi do nerazumevanja in napačnih predstav, da je mogoče tako nekrito izgubo pokriti z nakazilom ustreznega zneska na transakcijski račun javnega podjetja (tako mislijo zlasti nekateri predstavniki ustanoviteljev, ki sprejemajo sklepe o pokrivanju izgube na skupščinah javnih podjetij). V nadaljevanju zato pojasnjujemo, kako je mogoče nekrito izgubo, izkazano v letnem obračunu, dejansko pokriti.

Javna podjetja se od zasebnih razlikujejo tako po vzrokih, kot tudi po možnih načinih kritja izgube. Pri obeh vrstah podjetij se izguba sicer lahko pojavi zaradi neracionalnega oziroma neučinkovitega poslovanja in tudi zaradi prenizkih cen proizvodov in storitev. Medtem, ko so cene pri zasebnih podjetjih v največji meri rezultat tržnih razmer (ponudbe in povpraševanja), pa so cene pri javnih podjetjih večinoma določene s strani njihovih ustanoviteljev, ki morajo pri določanju cen (tarif) upoštevati različne omejitvene predpise države in/ali občin.

Kadar javno podjetje izgube, nastale v poslovanju tekočega leta, ne more pokriti iz svojih sredstev (iz dobičkov preteklih let, iz rezerv itd.) in kadar se z ustanovitelji javnega podjetja ne more do sestavitve letnega obračuna dogovoriti, da mu bodo pokrili izgubo s subvencijo, dotacijo ipd., javno podjetje v letnem obračunu (v bilanci stanja) izkaže nekrito izgubo.

Nekrita izguba podjetja največkrat ni le obračunski problem, temveč je praviloma tudi »likvidnostni« problem (izguba pomeni, da je podjetje v poslovanju izgubilo del sredstev in zato praviloma brez dodatnih sredstev (povratnih ali nepovratnih) ne more nadaljevati poslovanja v istem obsegu. Ker se šele ob ugotovitvi izgube v letnem obračunu običajno začnejo razprave o tem, kdo je kriv za izgubo oziroma o vzrokih izgube in ker je zaradi pokrivanja izgube iz proračuna marsikdaj potrebno izvršiti rebalans proračuna, se tudi sklepi o pokrivanju izgube pogosto sprejmejo šele na skupščini javnega podjetja, ki je organizirana po sestavitvi letnega obračuna.

Ustanovitelji javnega podjetja tako največkrat šele sredi poletja ali celo jeseni na skupščini sprejmejo nek sklep po katerem bo občina ustanoviteljica (občine ustanoviteljice) javnemu podjetju pokrila nekrito izgubo, izkazano v letnem obračunu za preteklo leto. Izguba se po teh sklepih pokriva z nakazili sredstev na TRR javnega podjetja. V javnem podjetju pa s takim nakazilom ne morejo računovodsko pokriti izgube, zato se nato pojavi vprašanje, zakaj ne in kako ne, saj so bila sredstva za pokrivanje izgube vendar nakazana.

V nadaljevanju pojasnjujejo način kritja nekrite izgube z namenom, da bi pristojni organi občin oziroma osebe, ki odločajo o tem, to razumele in da bodo odločitve o pokrivanju izgub v prihodnje sprejete pravočasno in ne bo prihajalo do zapletov in nerazumevanja.

Po določbah ZGD, ki veljajo tudi za javna podjetja, se mora ugotovljena izguba že v zaključnem računu pokriti iz za to razpoložljivih virov sredstev (če obstajajo). Iz določb 64. člena ZGD -1 tako izhaja, da je treba izgubo, ugotovljeno v letnem obračunu, najprej pokriti iz prenesenega čistega dobička preteklih let, nato iz drugih rezerv iz dobička (rezerv, oblikovanih iz dobička v preteklih letih), iz zakonskih rezerv ali celo iz kapitalskih rezerv. O vsem tem odloča kar poslovodstvo. Če tudi na ta način izguba v letnem obračunu ni pokrita se

pod posebnimi pogoji lahko pokrije tudi po postopku poenostavljenega zmanjšanja kapitala (379. in 520. člen ZGD). Če tudi na tak način izgube ni mogoče pokriti, pa se v letnem obračunu v bilanci stanja izkaže kot nepokrita izguba.

Kadar pa na tak način izgube že v okviru sestavljanja letnega obračuna ni mogoče pokriti in se v letnem obračunu izkaže nekrita izguba, o pokrivanju take izgube v javnem podjetju odločajo ustanovitelji. Če ustanovitelji javnega podjetja nato na skupščini sklenejo tako nekrito izgubo pokriti z nakazilom sredstev na TRR podjetja, pa se pokaže, da to ni možno.

Obračunski sistem za gospodarske družbe, ki je podrobneje določen s Slovenskimi računovodskimi standardi, namreč ne dopušča neposrednega knjigovodskega pokrivanja izgube podjetij, kar pomeni, da prejetih sredstev za pokritje nekrite izgube (npr. leta 2012) v knjigah javnega podjetja ne bo mogoče pokriti s sredstvi, prejetimi v letu 2013, potem, ko je bil letni obračun že sestavljen. Tako prejetih sredstev namreč ni mogoče knjižiti neposredno kot pokritje izkazane nepokrite izgube (110 / 931), temveč je treba prejeta sredstva za pokrivanje izgube knjigovodsko izkazati kot prihodke leta 2013. S prejemom sredstev od ustanoviteljev v letu 2013 se torej nekrita izguba leta 2012 pokrije le denarno, ne pa tudi knjigovodsko. Prejeta sredstva za pokrivanje nekrite izgube se v skladu s predpisanim obračunskim sistemom v knjigah javnega podjetja prikažejo kot prihodek tekočega leta (2013), kar pomeni, da bo nekrita izguba obračunsko pokrita šele konec tega leta (2013) in še to le v primeru, da bo javno podjetje v tem letu (2013) izkazalo čisti dobiček vsaj v višini nekrite izgube prejšnjega leta (2012). Iz tako ugotovljenega čistega dobička leta 2013 bo moralo poslovodstvo že pri sestavljanju zaključnega računa najprej pokriti nekrito izgubo iz leta 2012 (knjiženje: 820 / 931) in šele nato, morebitni preostali čisti dobiček izkazati kot čisti dobiček tekočega poslovnega leta. V primeru pa, da javno podjetje v zaključnem računu za leto 2013 ne bo doseglo čistega dobička v višini nekrite izgube, bo pač z njim pokrilo le ustrezen del nekrite izgube iz leta 2012 (kar seveda pomeni, da je bilo nekaj prihodkov iz naslova v letu 2013 prejetih sredstev za pokrivanje nekrite izgube leta 2012 porabljenih za kritje stroškov poslovanja v letu 2013).

Čeprav se zdi taka ureditev (zlasti za javna podjetja, kjer se izgube največkrat pojavljajo zaradi zamrznjenih cen) problematična, pa moramo poudariti, da Slovenski računovodski standardi tudi javnim podjetjem ne dajejo druge možnosti. Na ta problem smo že pred letih opozorili tudi Slovenski inštitut za revizijo, ki pa je pri oblikovanju določil računovodskih standardov omejen s pravili določenimi v mednarodnih računovodskih standardih, kjer za to ni nobenih posebnih izjem.

Ker so prejeta nakazila za pokrivanje izgube knjižena v dobro prihodkov, avtomatično tudi obdavčena z davkom od dohodkov pravnih oseb, smo se pred časom s tem vprašanjem obrnili tudi na DURS, ki nam je v odgovoru potrdil, da se tudi taka plačila všttevajo med redne prihodke in da so obdavčena.

Prav zaradi vseh teh »nelogičnosti« je smiselno, da se javna podjetja že pred koncem poslovnega leta, v katerem bo izkazana izguba, pogovorijo s predstavniki ustanoviteljev in ugotovijo vzroke za izkazano izgubo. Če so vzroki za izkazano izgubo prenizke (zamrznjene) cene storitev GJS bi moral biti že med letom vzpostavljen sistem subvencioniranja teh cen in konec leta ne bi smela biti izkazana izguba (glej naše mnenje o subvencijah). Če pa so vzroki drugje in ne gre za subvencioniranje cen (je pa izguba kljub temu objektivna ter je zato smiselno, da jo ustanovitelj pokrije), potem pa naj jo (če se le da) pokrije ustanovitelj že pred sestavitvijo zaključnega računa, tako da bo javno podjetje prejela sredstva že tekom leta

izkazalo kot prihodek in ne bo izkazalo izgube v letnem obračunu. Možno je tudi, da javno podjetje v takem primeru (na podlagi ustreznega sklepa pristojnega organa ustanoviteljev) izkaže že v tekočem letu terjatev in prihodek za taka sredstva (ki pa bodo zanesljivo nakazana) in tako tudi v tem primeru javno podjetje ne bo izkazalo izgube v letnem obračunu. Naj ob tem še dodamo, da taka finančna subvencija ni obdavčena z DDV.

V zvezi s knjigovodskim pokrivanjem izgube v letnem obračunu v breme prenesenega dobička iz prejšnjih let in zlasti v breme rezerv iz dobička, zakonskih rezerv in kapitalskih rezerv pa se je treba zavedati, da podjetja sredstev rezerv nimajo izločenih na nekih posebnih računih, temveč da se sredstva iz teh virov normalno uporabljajo v poslovanju, kar pomeni, da je bil v primeru negativnega poslovnega izida izgubljen tudi del teh sredstev. To seveda pomeni, da s knjigovodskim pokrivanje izgube v breme rezervnih skladov ne bodo povrnjena sredstva izgubljena v poslovanju in če podjetje, ki je ugotovilo izgubo, nima drugih prostih sredstev (depoziti, naložbe ipd.) bo tako podjetje pri enakem obsegu poslovanja prej ali slej občutilo težave pri pravočasnem poravnavanju svojih poslovnih obveznosti.

Naj dodamo opozorilo glede tehnike knjiženja prejetih nakazil za pokrivanje nekrite izgube. Prejetih sredstev za pokrivanje nekrite izgube leta 2012 javna podjetja v letu 2013 ne smejo knjižiti med redne prihodke (in jih razporejati med prihodke posameznih GJS), temveč, jih je treba obravnavati kot druge prihodke, ki se nanašajo na podjetje kot celoto in jih knjižiti na konto 785 – Subvencije, dotacije in podobni prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki.

mag. Marko Lozej  
pooblaščen revizor  
LM Veritas d.o.o.