

**EKONOMSKA FAKULTETA
UNIVERZA V LJUBLJANI**

MAGISTRSKO DELO

**VLOGA RAČUNOVODSTVA V POSTOPKU PROSTOVOLJNE
LIKVIDACIJE DRUŽBE NA PRIMERU IZBRANEGA PODJETJA**

Ljubljana, september 2015

Blanka Črv

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Blanka Črv, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Vloga računovodstva v postopku prostovoljne likvidacije družbe na primeru izbranega podjetja, pripravljene v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo zaključne strokovne naloge/diplomskega dela/specialističnega dela/magistrskega dela/doktorske disertacije na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne _____

Podpis avtorice: _____

KAZALO VSEBINE

UVOD	1
1 PRENEHANJE PODJETJA.....	3
1.1 Zakonska ureditev prenehanja podjetja v Sloveniji	3
1.2 Zakonska ureditev insolvenčnih postopkov v tujini.....	4
1.3 Trendi na področju prenehanja podjetij v Sloveniji	6
1.4 Vzroki za prenehanje družbe	8
1.5 Načini prenehanja podjetij	9
1.5.1 Prisilna poravnava	10
1.5.2 Stečaj	10
1.5.3 Prenehanje družbe po skrajšanem postopku.....	12
1.5.4 Prenehanje družbe in likvidacija družbe	12
1.5.5 Prisilna likvidacija.....	13
1.5.6 Prostovoljna oziroma redna likvidacija družbe	13
2 VLOGA RAČUNOVODSTVA V POSTOPKU PROSTOVOLJNE LIKVIDACIJE.....	19
2.1 Funkcije računovodstva.....	20
2.2 Vrste računovodstva	21
2.3 Naloge računovodstva	22
2.4 Organiziranost računovodske službe.....	24
2.4.1 Dejavniki, ki vplivajo na organiziranost računovodstva	25
2.4.2 Reorganizacija računovodske službe.....	25
2.5 Redni in posebni računovodski izkazi.....	26
2.5.1 Zaključni računovodski izkazi	26
2.5.2 Začetna bilanca stanja	27
2.5.3 Računovodstvo v času postopka prostovoljne likvidacije.....	28
2.5.4 Poročanje v času prostovoljne likvidacije.....	28
2.6 Davčni vidiki likvidacije gospodarskih družb.....	31
2.6.1 Obračun davka od dohodka pravnih oseb	31
2.6.2 Obračun davka na dodano vrednost	33
3 PRIMER IZBRANEGA PODJETJA	35
3.1 Opis podjetja in njegova finančna slika	35
3.1.1 Organiziranost računovodstva izbranega podjetja	36
3.1.2 Analiza rezultatov poslovanja	39
3.1.3 Finančna analiza – likvidnost in plačilna sposobnost	41
3.2 Prostovoljna likvidacija izbranega podjetja	43

3.2.1 Oblikovanje likvidacijske skupine	43
3.2.2 Zaključna in otvoritvena/začetna bilanca stanja	45
3.2.3 Obravnavanje osnovnih sredstev in zalog.....	45
3.2.4 Obravnavanje kratkoročnih poslovnih terjatev	47
3.2.5 Obravnavanje barter dogovorov.....	50
3.2.6 Obravnavanje aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev	50
3.2.7 Obravnavanje kratkoročnih obveznosti	51
3.2.8 Ocena dela računovodstva v času likvidacije izbranega podjetja	52
SKLEP	56
LITERATURA IN VIRI.....	60
PRILOGE.....	i

KAZALO SLIK

Slika 1: Število podjetij z začetimi postopki zaradi insolventnosti v letih 2009 do 2014	7
Slika 2: Načelno razvrščanje nalog računovodstva z različnih vidikov.....	22
Slika 3: Delitev nalog računovodstva z različnih vidikov in prikaz medoddelčnih relacij.....	38
Slika 4: Število knjižb v izbranih kategorijah od januarja 2014 do aprila 2015	38
Slika 5: Reorganizacija dela računovodstva ob zmanjšanem obsegu dela in sredstev	39
Slika 6: Čisti poslovni izidi in naknadno vplačan kapital za vsa leta poslovanja družbe	40

KAZALO TABEL

Tabela 1: Dejavniki, ki vplivajo na organiziranost računovodstva	25
Tabela 2: Čisti prihodki v letih 2010 do 2013	40
Tabela 3: Poslovni odhodki v letih od 2010 do 2013.....	40
Tabela 4: Donosnost sredstev in donosnost kapitala v odstotkih od 2010 do 2013	41
Tabela 5: Koeficient tekoče likvidnosti	42
Tabela 6: Koeficient absolutne likvidnosti.....	42
Tabela 7: Dnevi vezave terjatev po letih in mesecih.....	42
Tabela 8: Sestava likvidacijske skupine po oddelkih in fazah likvidacije	44

UVOD

Letno propade deset odstotkov vseh registriranih podjetij, pri čemer je razmerje med propadlimi in novoustanovljenimi podjetji približno enako. Le 30 odstotkov podjetij preživi prvih pet let poslovanja, na dolgi rok pa jih preživi le nekaj odstotkov. Večina propadlih podjetij je mikro ali majhnih. Statistika je mednarodno primerljiva in podobna v različnih državah sveta (Stokes & Wilson, 2006, str. 82). Kot navaja Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju Ajpes) je bilo od 2009 do 2013 pri nas letno v povprečju izbranih več kot 17 tisoč podjetij, kar je nekaj več kot devet odstotkov vseh registriranih poslovnih subjektov. Najpogostejši način prenehanja podjetja je stečaj. Razlogov za prenehanje podjetja s stečajem namesto prostovoljno likvidacijo je več, mednje pa zagotovo spada tudi predolgo odlašanje s konkretnimi rešitvami, kar pripelje do tega, da likvidacija ni več mogoča (Dubrovski, 2011, str. 212). Ni torej naključje, da je prostovoljna likvidacija zelo slabo poznan postopek in da je v Sloveniji poslovna praksa tega postopka šibka. Postopek je tudi malo definiran, kar je sicer lahko tako prednost kot slabost (Šilc, 2014).

Računovodstvo je del informacijskega podsistema podjetja, ki skrbi za evidentiranje poslovnih dogodkov ter pravočasno in natančno obveščenost zunanjih in notranjih uporabnikov računovodskih informacij. Med postopkom prenehanja podjetja se vloga računovodstva bistveno ne spremeni, drugačna pa je intenzivnost in organiziranost dela ter odzivnost na spremenjene zahteve uporabnikov informacij. Računovodstvo mora dogodke v postopku likvidacije beležiti na specifičen način, spremenijo se tudi računovodski izkazi. Poleg tekočih nalog je treba v času postopka likvidacije temeljito pretresti celotne poslovne knjige in preveriti vsako postavko z namenom hitrega in optimalnega zaključka postopka. Zaradi vse manjšega števila zaposlenih prevzema računovodstvo tudi naloge drugih oddelkov. V svoji nalogi poskušam s povezovanjem zakonodaje, strokovne teorije in prakse osvetliti vlogo računovodstva v procesu likvidacije podjetja. Osredotočam se na vpliv računovodstva na potek in uspešnost postopka ter hkrati opozarjam na težave, s katerimi se v tem procesu srečujejo računovodje. Na primeru iz prakse želim dokazati, da je računovodstvo ključen člen v postopku prostovoljne likvidacije, saj se tako likvidacijski upravitelji kot tudi ostali oddelki in druge podporne službe pri zaključevanju poslovnih in delovnih razmerij s partnerji oziroma zaposlenimi zanašajo na podporo računovodstva in na podatke, shranjene v računovodskih evidencah. V ta namen iščem odgovore na vprašanja kot so: ali kakovost računovodstva vpliva na uspešnost dela likvidacijskih upraviteljev? Kako lahko vpliva na uspešnost postopka prostovoljne likvidacije? Kaj pa na zadovoljstvo lastnikov? Ugotovitve tega dela bodo lahko lastnikom in poslovoilstvom podjetij, ki se odločajo za prostovoljno likvidacijo, podlaga pri odločitvah o sestavljanju likvidacijske skupine, pri organizaciji dela in določanju nagrad. Prav tako bodo lahko predstavljale podlago za nadaljnje strokovne razprave in nenazadnje tudi za zakonske ureditve.

Slabo poznavanje postopka prostovoljne likvidacije in ohlapna zakonska ureditev tega postopka postavljata računovodsko službo pred zahtevno preizkušnjo. Širok spekter zadolžitev, ki morajo biti opravljene znotraj čim krajšega časovnega okvira, zahteva širok nabor znanja, sposobnost hitrega reagiranja in prilagajanja računovodje. Na primeru iz prakse preverjam, kako se z uvedbo

likvidacije spremenijo naloge in funkcije računovodstva ter kakšen vpliv imata komunikacija in organizacija med vpletenimi na potek in uspešnost postopka. Z natančnim opisom postopka likvidacije podjetja po korakih in s praktičnimi izkušnjami računovodjem podajam smernice glede ključnih zadolžitev in (re)organizacije dela za najoptimalnejše rezultate v postopku prostovoljne likvidacije družbe. Cilj magistrskega dela je prikazati postopek prostovoljne likvidacije v praksi in proučiti vlogo računovodstva v tem postopku. Z analizo postopka iz prakse in na podlagi razmišljanj izbranih intervjuvancev želim ugotoviti, kako bi lahko olajšali in še izboljšali delo računovodji, na katerih področjih njihovo delo lahko podprejo drugi akterji v postopku likvidacije in nenazadnje kako vrednotiti delo računovodij. Menim, da lahko že z opisom oziroma analizo primera likvidacije podjetja pripomorem k boljšemu poznavanju tega postopka in boljši poslovni praksi. Če poslovodje in računovodje vedo, kaj pričakovati po uvedbi postopka, se nanj lažje pripravijo in ga nato bolje izpeljejo. Računovodske službe ne morejo presenetiti spremenjen način dela in drugačne potrebe notranjih in zunanjih uporabnikov računovodskih informacij. Lastniki lažje načrtujejo potek in rezultate postopka ter ga lažje nadzirajo. Država pa dobi povratno informacijo o tem, katera področja prenehanja podjetij so bolj in katera slabše urejena ter kje so možne poenostavitve izvajanja in poročanja.

Ker je postopek redne likvidacije podjetja zakonsko določen, v magistrskem delu predpostavljam, da je v vseh primerih likvidacije podjetja v Sloveniji postopek zelo podoben in s tem primerljiv. Praktična raziskava temelji na enem samem primeru in s tega vidika je ugotovitve nemogoče posploševati. Z uporabo sekundarnih virov, torej proučevanjem drugih analiz prenehanj podjetij v Sloveniji, lahko vseeno prikažemo solidno sliko dogajanja v podjetju, ki prične s postopkom likvidacije, ter analiziramo potek tega postopka.

Magistrsko delo je v grobem razdeljeno na tri dele: v prvem delu definiram postopek prostovoljne likvidacije in ga ločim od ostalih postopkov prenehanja družbe; v drugem delu raziskujem vlogo računovodstva v primeru likvidacije podjetja, v tretjem pa teoretične ugotovitve preverjam na praktičnem primeru. Opredelitev problematike magistrskega dela v prvem delu sloni na pregledu statističnih podatkov, zakonodaje in poslovne prakse doma in v tujini. Obravnavanje vzrokov in načinov prenehanja podjetij omogoča prvi oris tega področja v Sloveniji. Na tem mestu preverjam odgovornosti računovodstva pred uvedbo postopka likvidacije. Postopek prostovoljne likvidacije nato primerjam s postopkom stečaja, prisilne poravnave, prenehanja družbe po skrajšanem postopku in prisilne likvidacije. Na tem delu poudarjam razlike med prenehanjem družbe in likvidacijo družbe. Pri proučevanju literature in opredeljevanju temeljnih pojmov uporabljam metodo deskripcije in kompilacije, pri povzemanju opazovanj in spoznanj pa metodo komparacije. Vlogo računovodstva v postopku likvidacije najprej preverjam skozi funkcije, vrste in naloge računovodstva. Slednje ocenim z različnih vidikov. Sledijo računovodski in davčni vidiki prostovoljne likvidacije. V nadaljevanju drugega dela raziskujem dejavnike, ki vplivajo na organizacijo računovodske službe in opozarjam na potrebe po reorganizaciji v postopku prostovoljne likvidacije. Poleg vloge računovodstva predstavim tudi zakonsko določene pravice in dolžnosti oziroma odgovornosti ostalih akterjev v postopku likvidacije: lastnikov, likvidacijskih upraviteljev in revizije. Vlogo računovodstva tako ocenim še s primerjavo vlog, torej z metodo komparacije. V tretjem delu obravnavani primer iz

prakse najprej predstavim skozi analizo rezultatov poslovanja in finančno analizo. Nato se osredotočim na računovodsko službo podjetja v postopku likvidacije in z metodo strukturiranega opazovanja ocenim njene pristojnosti, naloge in odgovornosti ter nenazadnje tudi organiziranost in težave. Strukturirano opazovanje poteka v določenem obdobju na izbranem vzorcu v proučevanem podjetju in omogoča oceno obsega dela in odgovornosti. Naloge računovodstva so predstavljene skozi specifične obravnavanja računovodskih kategorij v bilanci stanja, specifične davčnega obravnavanja in specifične poročanja podjetja v postopku likvidacije. Na tem mestu torej združujem zakonske zahteve z njihovim udejanjenjem v praksi. Vlogo računovodstva nato primerjam z vlogami ostalih vpletenih, pri čemer se osredotočam tako na individualne kot tudi kolektivne lastnosti članov likvidacijske skupine. Oceno in primerjavo vlog naredim s pomočjo globinskih intervjujev na nenaključnem vzorcu, ki temelji na principu kvot. Iz vsake skupine akterjev v postopku prostovoljne likvidacije izberem v vzorec eno osebo. Globinski intervju je tako opravljen z odvetnikom v vlogi zunanjega likvidacijskega upravitelja, s prokuristom in finančnim kontrolorjem v vlogi notranjega likvidacijskega upravitelja, revizorko in vodjo računovodstva. V zadnjem delu naloge svoje ugotovitve preverjam še z rezultati, pridobljenimi na podlagi delno strukturiranih intervjujev s strokovnjaki z Inštituta za računovodstvo, ki s svojimi izkušnjami analizi na primeru podjetja dodajo še strokovno in objektivno noto.

1 PRENEHANJE PODJETJA

Podjetje je skupek organiziranega premoženja, namenjenega opravljanju gospodarske dejavnosti, ki mu pravni red preko nosilca podjetništva (npr. gospodarske družbe), priznava status pravne osebe kot nosilca določenih pravic in obveznosti. Podjetje v funkcionalnem pomenu pomeni trajno in načrtno organizacijo določenih materialnih sredstev in dela nosilcev podjetništva, praviloma pa tudi drugih delavcev, namenjeno opravljanju določene gospodarske dejavnosti in ki pod pogoji tržnega gospodarstva uresničuje cilje svojih nosilcev in širše skupnosti (Korže, 2010, str. 61). Ko podjetje več ne uresničuje ciljev nosilca, se ta lahko odloči za prodajo ali prenehanje podjetja. Prenehanje je tako zadnja etapa podjetja v njegovem življenjskem ciklu. S prenehanjem so povezani številni vzroki in načini prenehanja ter (dolgotrajni) postopki za zaključitev vseh pravnih razmerij. Prenehanje družbe ima tako v Sloveniji kot po svetu izrazito negativen prizvok, saj ga večkrat napačno povezujejo s poslovnim neuspehom, ki naj bi se kazal v neizpolnitvi obveznosti do poslovnih partnerjev oziroma samo delnem poplačilu upnikov, korupciji, odpuščanjih ipd. Navadno se predvideva, da se ob prenehanju poslovanja podjetja realizira zelo malo vrednosti. Ker je prenehanje podjetja obravnavano kot nekaj negativnega in ne kot del poslovnega cikla, so propadli podjetniki še vedno stigmatizirani kot poraženci in obravnavani kot sumljivi, če želijo odpreti novo podjetje. Ne glede na to jih večina nadaljuje s podjetništvom. Več kot polovica lastnikov, ki izstopijo iz podjetij, se vrne nazaj v podjetniške vode, le nekateri se upokojijo ali iščejo zaposlitev pri drugih (Stokes & Wilson, 2006, str. 447-449).

1.1 Zakonska ureditev prenehanja podjetja v Sloveniji

V Sloveniji prostovoljno prenehanje podjetij ureja Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS št.

65/09 - UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 - odl. US in 82/13, v nadaljevanju ZGD-1), prisilno prenehanje pa opredeljuje Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Ur. l. RS, št. 67/93, 25/97 - ZJSRS, 39/97, 1/99 - ZNIDC, 52/99, 42/02 - ZDR, 58/03 - ZZK-1 in 126/07 – ZFPPIPP, v nadaljevanju ZFPPIPP).

Poudariti je treba, da insolvenčno pravo ni namenjeno reševanju podjetij ali celo gospodarstva, pač pa je samo orodje za reševanje zapletov v primerih insolvenčnosti družbe. Zakonodaja s tega področja mora v prvi vrsti poskrbeti za ustrezne spodbude, da bodo poslovodstva dolžnika pravočasno predlagala pričetek postopka ter tako sploh omogočila, da lahko instituti insolvenčnega prava zaživijo (ex ante učinkovitost). Na drugi strani pa je naloga insolvenčnega prava (v slovenski ureditvi predvsem stečajnih upraviteljev in sodnikov), da naredijo vse, kar je v njihovi moči, da se postopki končajo čim hitreje in da ustvarijo čim manj izgub v obliki stroškov postopka ter zmanjšanja premoženja, ki bo na voljo upnikom za poplačilo njihovih terjatev (ex post učinkovitost). Ex post učinkovitosti insolvenčnih zakonov temelji na treh kazalcih in sicer na odstotku poplačila upnikov, stroških insolvenčnega postopka in času trajanja postopka. Konkretna rešitve, ki jih posamezne države uvedejo v svoj nacionalni pravni red, pa so odvisne predvsem od pravne tradicije, institucionalne organiziranosti, značilnosti kapitalskega trga ter kapitalske strukture »lastništva« gospodarstva posamezne države (Cepec, 2013, str. 176).

Za doseganje čim večje učinkovitosti insolvenčne zakonodaje v Sloveniji je bilo sprejetih kar nekaj popravkov zakonov s tega področja. ZFPPIPP je tako januarja 2008 nadomestil dva zakona in sicer Zakon o finančnem poslovanju podjetij in Zakon o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji. Povezal je različno zakonodajo, zmanjšal nasprotja ter poskušal izločiti nekatere slabosti, ki so se pojavljale v vodenju postopkov zaradi insolventnosti (Zorin, 2014, str. 1). ZFPPIPP je bil v petih letih kar šestkrat noveliran. Novela A se je nanašala na ureditev varstva osebnih podatkov in varnosti pravnega prometa, novela B pa na zavarovanje pravic zaposlenih pri insolventnih dolžnikih. Obsežnejše spremembe je prinesla novela C, katere cilj je bil izboljšanje učinkovitosti insolvenčnih postopkov ter ustrežnejša ureditev položaja upnikov in upraviteljev. Novela D se je nanašala na poplačilo navadnih upnikov v postopku prisilne poravnave, a že leto po njeni uvedbi naj bi sprejete rešitve odpravila novela E. Slednja je bila zavrnjena, vendar pa je parlament leta 2013 sprejel novelo F, ki je zelo podobna noveli E, uvaja pa še nekatere druge spremembe v insolvenčnih postopkih (Cepec, 2014, str. 66).

1.2 Zakonska ureditev insolvenčnih postopkov v tujini

V tem poglavju se v celoti opiram na delo dr. Cepca, ki v svoji doktorski disertaciji z naslovom Pravno ekonomska analiza insolvenčnih postopkov primerja pravne ureditve s področja insolventnosti v Združenih državah Amerike, Nemčiji, Franciji, Veliki Britaniji in na Japonskem. Osredotoča se na zakonske namene in cilje insolvenčnega prava, preverja kdaj je v posamezni državi postopek uveden, ali so postopki bolj naravnani k likvidaciji ali reorganizaciji podjetja in kakšna je porazdelitev pravic v insolvenčnih postopkih.

V empiričnih analizah obravnava stečajne postopke in postopke reorganizacije insolventnega podjetja. Kot navaja Cepec (2014, str. 51-70) se v praksi uporabljajo štirje različni modeli insolvenčnega prava. V Franciji se uporablja socialni, dolžniku prijazen model, katerega

značilnosti so, da imajo država in delavci prednost pri poplačilu terjatev pred zavarovanimi upniki, posle še naprej vodi obstoječe podjetje, cilj pa je ohranitev delovnih mest in gospodarske družbe. Podoben model uporabljajo tudi ZDA, vendar s to razliko, da imajo zavarovani upniki prednost poplačila pred vsemi ostalimi. Cilji t.i. podjetniškega, dolžniku prijaznega, modela so povečanje vrednosti premoženja dolžnika (za poplačilo upnikov), omogočanje urejenega sistema poplačila upnikov, internalizacija stroškov insolventnosti na zasebne subjekte, predvsem upnike, oblikovanje sistema, ki bo dolžnika in upnike motiviral, da pravočasno sprožijo postopke ter preprečitev likvidacije in ohranjanje delovnih mest. Nemški sistem je naravnan k likvidaciji in ne reorganizaciji insolventnega podjetja, poslovodstvo pa v postopku načeloma izgubi svoj položaj. Uporablja se zavarovanim upnikom prijazen model, katerega cilji so skupinsko poplačilo oziroma enako obravnavanje upnikov, odpust dolga poštenemu dolžniku ter reševanje učinkovitih podjetij pred likvidacijo oziroma oblikovanje enostavnejših postopkov reorganizacije. V Veliki Britaniji in na Japonskem so do poslovodstva še strožji kot v Nemčiji. Pri njih namreč prevladuje miselnost, da je prav poslovodstvo krivo za nastale razmere in zato nikakor ni primerno za nadaljnje vodenje podjetja. V Veliki Britaniji se uporablja represivni model in poslovodstvo je sankcionirano z odškodninami. Na Japonskem je dolg pojmovan kot velika sramota, zato finančno reorganizacijo podjetja vodijo profesionalni, visoko cenjeni upravitelji. V obeh državah je cilj insolvenčnega prava ohranitev družbe kot delujočega podjetja predvsem z namenom ustvarjanja boljših pogojev za poplačilo upnikov, če pa to ni mogoče, pa likvidacija in prodaja premoženja, spet v luči poplačila upnikov, pri čemer imajo zavarovani upniki prednost.

Cepec (2014, str. 82-109) analizira tudi kriterije za začetek insolvenčnega postopka. V Franciji, Veliki Britaniji in na Japonskem sta ta kriterija nelikvidnost (nezmožnost poravnave obveznosti ob njihovi zapadlosti) in prezadolženost (vrednost premoženja je manjša od obveznosti, upoštevajoč tudi prihodnje obveznosti). V ZDA o insolventnosti govorijo takrat, ko je vsota obveznosti večja od premoženja družbe, ocenjenega po pošteni vrednosti. V Nemčiji insolventnost definirajo kot plačilno nesposobnost, pri čemer za uvedbo postopka zadostuje že grozeča plačilna nesposobnost in seveda prezadolženost. Postopek lahko predlagajo tako dolžniki kot upniki, v Franciji tudi državni tožilec in sodišče, pri čemer so v ZDA, kjer je uveljavljen podjetnikom prijaznejši model, upniki pri uvedbi postopkov manj pogumni, saj se bojijo odškodninske odgovornosti za škodo dolžnika, v kolikor sodišče postopka ne potrdi. Medtem, ko Evropske države s kazenskimi in odškodninskimi odgovornostmi postavljajo poslovodstvo dolžnika v položaj, kjer so dolžni uvesti postopek zaradi insolventnosti takoj, ko so za to izpolnjeni pogoji, pa v ZDA in na Japonskem vzpodbud v obliki palice izrecno ne poznajo, čeprav tudi tam obstaja določena odgovornost poslovodstva. V Franciji je poslovodstvo lahko kaznovano še z izgubo civilnih pravic (to pomeni, da v določenem obdobju ne morejo opravljati določenih funkcij), podobno kazen, imenovano diskvalifikacija, pa poznajo tudi v Veliki Britaniji. Japonska ne pozna nekih določenih vzpodbud za pravočasno uvedbo insolvenčnega postopka, saj se zanašajo na močno nadzorno funkcijo bank.

V Ameriki poznajo dva insolvenčna postopka in sicer stečaj (Chapter 7) in finančno reorganizacijo (Chapter 11). Namen prvega je prodaja premoženja, poplačilo upnikov in

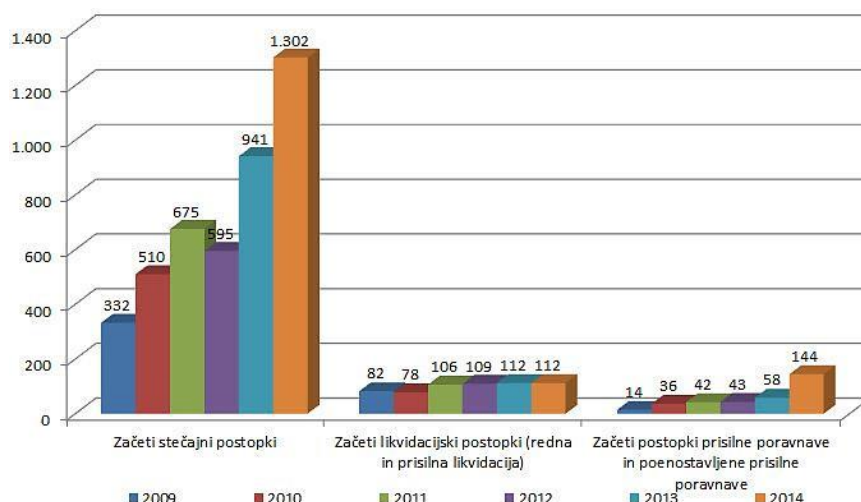
likvidacija dolžnika, namen slednjega pa omogočiti nadaljnje poslovanje dolžnika. Finančne reorganizacije predstavljajo okoli 22 odstotkov vseh insolvenčnih postopkov, večinoma pa jih uvajajo mala in srednje velika podjetja. Podatki za obdobje med 1997 in 2004 kažejo, da je bilo 36,7 odstotka družb, ki so šle v postopek reorganizacije, uspešno reorganiziranih, 42,2 odstotka jih je bilo v celoti ali vsaj deloma prevzetih in so nadaljevale poslovanje v okviru druge družbe, v 21,1 odstotkih pa je bil postopek reorganizacije neuspešen in družbe so končale v stečaju. Na drugi strani se v Evropi, z izjemo Francije, finančne reorganizacije uporabljajo bistveno redkeje, v le nekaj odstotkih. V Nemčiji poznajo enovit insolvenčni postopek, ki je razdeljen na dve temeljni fazi in sicer na predhodno in glavno fazo. V predhodni fazi sodišče preverja pogoje za uvedbo postopka, v glavni fazi pa se postopek izvede. Sodišče postavi začasnega stečajnega upravitelja in začasni upniški odbor. Že ob vložitvi predloga za začetek insolvenčnega postopka lahko družba vloži načrt finančne reorganizacije družbe. Podatki iz 2009 kažejo, da se to zgodi samo v enem odstotku insolvenčnih primerov. V Nemčiji poznajo še preventivni postopek finančne reorganizacije, ki je najpogostejši način reorganizacije - leta 2012 se je uporabil v 0,9 odstotka, leta 2013 pa v 0,5 odstotka vseh insolvenčnih primerov. Francija ima podobno ureditev. Uporabljajo enovit insolvenčni postopek, znotraj katerega obstajata dva podpostopka, torej se lahko postopek konča s finančno reorganizacijo ali likvidacijo dolžnika. Podobno kot v Nemčiji se postopek začne s predhodno fazo, v kateri sodišče analizira dolžnika. Določi se nadzorni sodnik, predstavnik upnikov in mogoče še upravitelj. Tudi v Franciji poznajo postopek poenostavljene finančne reorganizacije (brez upravitelja) in 95 odstotkov vseh postopkov reorganizacije se izvede po tem postopku. Več kot 30 odstotkov vseh insolvenčnih postopkov je postopkov finančne reorganizacije. Uporabljajo se še trije predinsolvenčni postopki: postopek mediacije, conciliacije in preventivni postopek finančne reorganizacije. V Veliki Britaniji zakon določa pet insolvenčnih postopkov: stečaj, administrativni postopek, poseben izvršilni postopek, program finančne reorganizacije in program dolžnikovega prestrukturiranja. Pravna ureditev je kompleksna. Najpogostejši zaključek je likvidacija podjetja. Program finančne reorganizacije se uporablja zelo redko, saj je zahtevana večina upnikov, ki mora glasovati za program, težko dosegljiva, postopek je zakonsko slabo definiran in kompleksen. Prestrukturiranje zavzema le en odstotek vseh postopkov. V japonskem pravu sta dva postopka namenjena likvidaciji (stečaj in postopek posebne likvidacije), trije pa reorganizaciji (civilni postopek finančne sanacije, postopek finančne reorganizacije delniške družbe in postopek sporazumne finančne reorganizacije). Insolventnost dolžnika se večinoma ureja neformalno. Postopka finančne reorganizacije delniške družbe in sporazumne finančne reorganizacije sta redko uporabljena, najpogostejši je civilni postopek finančne sanacije (Cepec, 2014, str. 143-222).

1.3 Trendi na področju prenehanja podjetij v Sloveniji

V Sloveniji se med načini prenehanja podjetij največkrat omenja stečaj. Javnost slabo pozna druge načine prenehanja, za nekatere je vsako prenehanje podjetja enostavno stečaj. Tudi statistika kaže na to, da podjetja svoje poslovne poti navadno končajo s stečajem. V obdobju med letoma 2009 in 2014 je bilo začelih neprimerno več stečajnih postopkov kot postopkov likvidacij in prisilnih poravnav. Leta 2014 je slabih 84 odstotkov vseh začelih postopkov zaradi insolventnosti predstavljal stečaj, sedem odstotkov redna in prisilna likvidacija (od tega

večinoma redna), devet odstotkov pa prisilna poravnava in poenostavljena prisilna poravnava (od tega večinoma poenostavljena). Slika 1 prikazuje število začelih postopkov zaradi insolventnosti v letih 2009 do 2014¹.

Slika 1: Število podjetij z začeti postopki zaradi insolventnosti v letih 2009 do 2014



Vir: Ajpes, Število poslovnih subjektov z začeti postopki zaradi insolventnosti v letih 2009 do 2014.

Zgornji graf nazorno prikazuje, da v Sloveniji večina podjetij preneha s stečajem, torej v stanju, ko niso sposobna poplačati vseh svojih upnikov, precej manj pa je tistih, ki poplačajo vse obveznosti in prenehajo z likvidacijo. Postopek likvidacije ni nov način prenehanja podjetja, v Sloveniji so se likvidacijski postopki uveljavili že ob koncu 90. let, v javnosti pa so bili, podobno kot stečaji, obravnavani kot skrajno negativni in neželeni pojavi. Po letu 2005 je število prostovoljnih likvidacij naraslo in likvidacija je bila spoznana kot koristen sanacijski postopek, namenjen prekinitvi opravljanja nedonosnih dejavnosti. Razlog za to so bili vstop Slovenije v Evropsko unijo, globalizacija in razvoj managerske prakse (Dubrovski, 2011, str. 212). Kljub temu, da je postopek uveljavljen in spoznan za koristnega ali vsaj manj škodljivega, pa je v praksi malo uporabljen. Zakaj se podjetja ne odločajo v večji meri za likvidacijo, dokler je ta še mogoča? Značilnost slovenske podjetniške mentalitete je pomanjkanje poguma za začetek postopka likvidacije, saj likvidacija pri nas pomeni poslovno neuspešnost in socialne težave. Zaradi obrambe lastnega položaja ali nerealnih subjektivnih ocen nadaljnjega obstoja in razvoja podjetja slovenskim managerjem velikokrat enostavno zmanjka hrabrosti za začetek postopka likvidacije (Dubrovski, 2011, str. 212). Glogovšek (2008, str. 206) meni, da „do prostovoljne likvidacije pride načeloma le, če podjetja ni mogoče prodati ali če si lastnik od likvidacije obeta večji dobiček kot od prodaje podjetja v celoti“. Na grafu je opazen tudi trend naraščanja števila začelih postopkov zaradi insolventnosti. Leta 2014 se je začelo skoraj štirikrat več postopkov stečajev, likvidacij in prisilnih poravnav, kot leta 2009, v primerjavi z letom 2013 pa se je število začelih postopkov povečalo za 40 odstotkov. Mednarodne statistike kažejo, da se večinoma

¹V podatkih niso zajeti stečajni postopki proti fizičnim osebam, ki ne opravljajo dejavnosti in niso vpisane v Poslovni register Slovenije.

zapirajo mlada in majhna podjetja. Študija Univerze v Kingdomu je pokazala, da se polovica majhnih podjetij zapre zaradi finančnih izgub ali zato, ker ne služijo več namenu za katerega so bila ustanovljena, polovica propadlih podjetij pa nadaljuje poslovanje v spremenjeni obliki - podjetnik namreč lahko proda svoje podjetje ali samo spremeni obliko družbe, na primer iz samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo ali partnerstvo (Stokes & Wilson, 2006, str. 82).

1.4 Vzroki za prenehanje družbe

Na uspešno poslovanje pravne osebe vplivajo številni dejavniki. Če se ti bistveno spremenijo, družba pa se na spremembe ni sposobna odzvati, obstaja velika nevarnost prenehanja podjetja. Pogosti vzroki za prenehanje so izguba trga oziroma zmanjšanje naročil, zmanjšanje obseg poslovanja, zmanjšanje izvoza, povečanje stroškov zaradi poslabšanja pogojev dobaviteljev, slabe naložbe oziroma zgrešene odločitve managerjev in drugi, ki se odražajo v večletnem negativnem poslovanju, nelikvidnosti in insolventnosti družbe. V obdobju krize se podjetja spopadajo tudi z nižjim potrošniškim povpraševanjem in plačilno nesposobnostjo kupcev.

ZFPPIPP opredeljuje kreditno, tržno, operativno in likvidnostno tveganje. Kreditno tveganje je tveganje nastanka izgube zaradi neizpolnitve obveznosti dolžnika do podjetja; tržno tveganje je tveganje nastanka izgube zaradi spremembe cen blaga, valut, finančnih instrumentov ali obrestnih mer; operativno tveganje je tveganje nastanka izgube skupaj s pravnim tveganjem zaradi nepravilnega oziroma neustreznega izvajanja notranjih postopkov ali delovanja sistemov notranjega poslovanja ali nepravilnega delovanja zaposlenih; likvidnostno tveganje pa je tveganje izgube zaradi kratkoročne plačilne nesposobnosti podjetij (30. člen ZFPPIPP). Zakon opredelitev tveganj prepušča podjetju, ki naj jih predstavi v poslovnem delu letnega poročila. Temeljne zahteve glede vsebine poslovnega dela letnega poročila predpisuje 70. člen ZGD-1 in veljajo neodvisno od računovodskega okvira podjetja. Ocena tveganja in napoved poslovanja glede prihodnjega poslovanja sta eni najpomembnejših informacij za uporabnike letnih poročil. Raziskava, ki jo je leta 2012 izvedlo Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov (ACCA), je pokazala, da 71 odstotkov uporabnikov letnih poročil meni, da bi morala podjetja več poročati o možnih tveganjih (Vezjak, 03/2013, str. 61). Podjetja, ki ne morejo z gotovostjo trditi, da bodo delovala tudi v prihodnjih letih, morajo to negotovost izpostaviti v uvodnih razkritjih². Podati morajo tudi dodatne informacije, ki niso predpisane v obrazcih izkazov in jih ZGD-1 in SRS tudi izrecno ne zahtevata, v kolikor je to potrebno za pošteno predstavitev. Nenazadnje s tem potrdijo spoštovanje ene temeljnih računovodskih predpostavk in sicer predpostavko o neomejenosti delovanja (Vezjak, 03/2013, str. 83). Kljub izrecnim zakonskim zahtevam pa je praksa nekaj povsem drugega. Ob pregledu zadnjih letnih poročil slovenskih podjetij, ki so v letu 2014 začela postopek likvidacije, ugotavljam, da nobeno podjetje ni izpostavilo možnosti prenehanja poslovanja, vključno z izbranim podjetjem, ki je predstavljeno v zadnjem delu. Razlogi so zagotovo povsem praktične narave, od nezmožnosti napovedovanja prihodnjega poslovanja kot posledice hitrih in nenadejanih sprememb na trgu, do dejstva, da želijo podjetja v letnih poročilih prikazati najboljšo sliko, čeprav ni najbolj realna. Ena od

²Zahteva o resničnem in poštenem poročanju podjetij je zapisana v ZGD-1 in SRS.

praktičnih razlag pa je tudi ta, da se podjetniki enostavno ne ukvarjajo v zadostni meri z odkrivanjem in omejevanjem tveganj za lastna podjetja oziroma tej temi ne posvečajo zadostne pozornosti, čeprav so o njihovi pomembnosti opozorjeni s strani računovodstva. Glede na izkušnje lahko trdim, da je računovodstvo večkrat obravnavano kot nujno zlo in zato predvsem v manjših podjetjih njihovi nasveti navadno niso upoštevani.

Vzrokov za naraščanje števila propadlih družb je več, v času vsesplošne ekonomske krize pa se kažejo še bolj intenzivno. Med pomembnejše značilnosti slovenskega gospodarstva se prištevata nelikvidnost in finančna nedisciplina. Dejstvo je, da so 90 in več dnevni plačilni roki nekaj povsem običajnega in da je predvsem v zadnjih letih tudi država na področju finančne discipline slab zgled gospodarstvu. Praksa je pokazala, da smo v Sloveniji zaradi neupoštevanja zakonskih določil še zelo daleč od prave finančne discipline (Gale Robežnik & Kruhar Puc, 2005, str. 28). Gospodarska zbornica Slovenije je leta 2009 z raziskavo med 775 podjetij v Sloveniji ugotovila, da je imelo tega leta kar 70 odstotkov podjetij likvidnostne težave. Te so nastale kot posledica vse daljših plačilnih rokov kupcev, ki so se večinoma gibali med 60 in 120 dnevi, relativno kratkih rokov za plačilo dobaviteljem in posojilnega krča, svoje pa je dodala še država, ki je že tradicionalno slab plačnik. Likvidnostne težave ob nepravilnih reakcijah vodstva vodijo do krize v podjetju in v insolventnost. Vigec (2010, str. 18-21) opredeljuje pet skupin vzrokov za nastanek krize v podjetju in sicer strukturne pomanjkljivosti organiziranosti podjetja, nenavadne in nepričakovane dogodke, zunanje vzroke, notranje vzroke in vzroke zaradi stalnih trenj med podjetji. Med strukturne pomanjkljivosti se med drugim prištevajo prenizek ustanovni kapital, neraziskanost trga in slabo zastavljeni cilji. Nepričakovani dogodki se vežejo na naravne nesreče, medtem ko so zunajpodjetniški vzroki vezani na spremembe v gospodarstvu in politiki. Znotrajpodjetniški vzroki se navadno kažejo v neusposobljenem vodstvu, slabi organizaciji dela in neurejenosti razmer, medpodjetniški pa v spremembah na trgu. Vigec (2010, str. 22) izpostavlja tudi problem nasledstva v podjetjih, kar je po njenem mnenju resna težava med slovenskimi družinskimi podjetji.

Vzroke za prenehanje družbe v 521. členu navaja tudi ZGD-1. Po tem členu lahko družba preneha (a) če preteče čas, za katerega je ustanovljena, (b) če tako sklenejo družbeniki z vsaj tričetrtinsko večino glasov vseh družbenikov, (c) če sodišče ugotovi ničnost kapitalske družbe, (d) s stečajem, (e) s sodno odločbo v skladu z drugim odstavkom člena 521. ZGD, (f) z združitvijo v kakšno drugo družbo, (g) ali če se osnovni kapital zniža pod zakonsko določen znesek. Po tem členu lahko vsak družbenik, čigar poslovni delež znaša najmanj desetino osnovnega kapitala, s tožbo zahteva, da sodišče odloči o prenehanju družbe, če meni, da ni mogoče v zadostni meri doseči ciljev družbe ali da obstajajo kakšni drugi utemeljeni razlogi za prenehanje družbe.

1.5 Načini prenehanja podjetij

Glede na vzroke, navedene v prejšnjem podpoglavju, lahko prenehanje podjetij delimo na prostovoljno in neprostovoljno prenehanje. O prostovoljnem prenehanju govorimo, ko skupščina oziroma družbeniki sprejmejo sklep o likvidaciji oziroma rednem prenehanju podjetja. Neprostovoljno prenehanje podjetja pa pomeni začetek likvidacijskega postopka na podlagi

sklepa, ki ga izda sodišče v primerih ničnosti gospodarske družbe, nedelovanja posloводства ali stečajnega postopka (Sodin, 2014). Po ZFPPIPP se prisilni postopek prenehanja uvede takrat, ko izguba presega polovico osnovnega kapitala podjetja, te izgube pa ni mogoče pokriti s prenesenim dobičkom ali iz rezerv, pri tem pa dolžnik tudi za več kot dva meseca zamuja z izpolnitvijo obveznosti (14. člen ZFPPIPP).

Pri razločevanju načinov prenehanja družbe moramo biti pozorni na različne opredelitve različnih institucij. Ajpes denimo med postopke zaradi insolventnosti uvršča tudi prostovoljno likvidacijo, medtem ko sta ZFPPIPP in ZGD-1 pri delitvi natančnejša. ZFPPIPP prisilno poravnavo, poenostavljeno prisilno poravnavo in stečaje šteje med postopke zaradi insolventnosti, izbris iz sodnega registra brez likvidacije in prisilna likvidacija pa sta postopka prisilnega prenehanja (ZFPPIPP, 5. in 6. člen). ZGD-1 opredeljuje redno prenehanje družbe, ki mu sledi likvidacija, in prenehanje po skrajšanem postopku, brez postopka likvidacije (ZGD-1, 402. in 425. člen).

1.5.1 Prisilna poravnava

Pri prisilni poravnavi gre za poskus sanacije gospodarskega subjekta, pri katerem so že podani razlogi, zaradi katerih bi se nad njim lahko začel stečajni postopek. Postopek prisilne poravnave se vodi z namenom, da se dolžniku, ki je postal insolventen, omogoči finančno prestrukturiranje, na podlagi katerega postane kratkoročno in dolgoročno solventen, in da se upnikom zagotovijo ugodnejši pogoji plačila njihovih terjatev, kot v primeru dolžnikovega stečaja (ZFPPIPP, 136. člen). Predlog prisilne poravnave je ponudba dolžnika upnikom, da pristanejo na zmanjšanje svojih navadnih terjatev in odložitve rokov za njihovo plačilo oziroma da svoje terjatve pretvorijo v poslovne deleže dolžnika. Upravičen predlagatelj za začetek postopka prisilne poravnave je lahko dolžnik in osebno odgovorni družbenik dolžnika. Predlog za postopek mora dolžnik vložiti v treh mesecih po nastanku insolventnosti (Hieng, 2008, str. 15). Postopek prisilne poravnave vodijo sodnik, upravitelj in upniški odbor. Vloga upnikov je zelo pomembna, saj s prijavo svojih terjatev pridobijo položaj aktivnih upnikov z glasovalno pravico in odločajo o višini ter roku poplačila svojih terjatev, hkrati pa je v njihovih rokah tudi nadaljnji obstoj dolžnika oziroma njegova odstranitev s trga. Sklenjena prisilna poravnava vpliva na vse terjatve, zato v primeru, da upniki svojih terjatev ne prijavijo pravočasno, teh vseeno ne izgubijo, izgubijo pa glasovalno pravico (Gale Robežnik & Kruhar Puc, 2005, str. 44-45). Prisilna poravnava je sprejeta, če zanjo glasujejo upniki, katerih ponderirana vsota terjatev znaša najmanj 60 odstotkov. Če večina ni dosežena, je predlog za začetek postopka prisilne poravnave zavrnjen, sodišče pa izda sklep za začetek postopka stečaja in imenuje upravitelja (ZFPPIPP, 205. člen).

1.5.2 Stečaj

Stečaj lahko predlagajo upniki ali dolžnik sam, kadar ugotovijo, da je, zaradi prezadolženosti ali dalj časa trajajoče nelikvidnosti dolžnika, nadaljevanje njegovega poslovanja škodljivo, saj z njim zmanjšuje dolžnikovo premoženje in s tem tudi možnost za poplačilo terjatev pa tudi poplačilo družbenikov iz ostanka stečajne mase. Predlogu za začetek stečajnega postopka je treba priložiti dokazilo o plačilu takse za sklep o začetku stečajnega postopka in plačilu

predujma za kritje začetnih stroškov stečajnega postopka. Stečaj se lahko uvede tudi brez predloga in sicer v primeru nesprejete ali neuspešne prisilne poravnave, ali če ga predlaga likvidacijski upravitelj, ker likvidacijska masa ne omogoča poplačila celotnih terjatev vseh upnikov (Gale Robežnik & Kruhar Puc, 2005, str. 85). Predlog za začetek stečajnega postopka lahko vloži tudi Javni jamstveni in preživninski sklad, če dokaže obstoj terjatev delavcev do dolžnika, ki s plačilom zamuja za več kot dva meseca (ZFPPIPP, 231. člen).

Od dneva začetka stečajnega postopka je treba v firmo dolžnika vnesti pristavek „v stečaju“, v poslovnih listinah pa je treba navajati številko novega stečajnega računa, preko katerega se opravlja poslovanje dolžnika (Gale Robežnik & Kruhar Puc, 2005, str. 138). Z dnem začetka stečajnega postopka se prenehajo tudi pooblastila organov dolžnika, ki se prenesejo na stečajnega upravitelja (Gale Robežnik & Kruhar Puc, 2005, str. 134). Glavna naloga upravitelja je prodaja dolžnikovega premoženja. V postopku stečaja se unovči vse dolžnikovo premoženje, z iztržkom pa se poplača terjatve upnikov, pri tem pa velja omeniti, da se je treba dilemo hitrost postopka : prodajna cena rešiti v korist hitrosti postopka (Gale Robežnik & Kruhar Puc, 2005, str. 139). V stečajnem postopku ima upravitelj pravico do nadomestila za izdelavo otvoritvenega poročila, nadomestila za preizkus terjatev in nadomestila za unovčenje stečajne mase. Deset odstotkov vseh nadomestil upravitelj prejme, ko sodišču predloži končno poročilo (ZFPPIPP, 104. člen). Z leta 2009 spremenjenim pravilnikom o tarifi za odmero nagrade upraviteljev v postopkih zaradi insolventnosti se je višina nagrade za upravitelje bistveno znižala. Medtem ko je leta 2009 stečajna upraviteljica Industrije usnja Vrhnika samo za otvoritveno poročilo prejela 190.000 evrov in stečajni upravitelj podjetij Avtomontaža-Bus in Pletenina nagrado v višini 460.000 evrov, lahko po novem stečajni upravitelj za en stečaj prejme največ 80.000 evrov nadomestila – največ 20.000 za otvoritveno poročilo, največ 10.000 evrov za preizkus terjatev ter največ 50.000 evrov za unovčenje stečajne mase in poplačilo upnikov (Pozvek, 2010, str. 10).

Značilnost začetka stečajnega postopka je, da se s tem dnem oblikuje stečajna masa. Razlikujemo med splošno in posebno stečajno maso (ZFPPIPP, 225. člen). Splošna stečajna masa zajema vse dolžnikovo premoženje, ki ga ima v trenutku začetka stečajnega postopka oziroma ga pridobi med trajanjem stečajnega postopka. To premoženje je namenjeno poplačilu vseh stečajnih upnikov, torej plačilu terjatev in stečajnih stroškov. Znotraj te splošne stečajne mase pa je tudi premoženje, na katerem obstaja ločitvena pravica posameznih upnikov, na podlagi katere lahko ti zahtevajo ločeno poplačilo. Gre za posebno oziroma razdelitveno stečajno maso, od katere pride v splošno stečajno maso samo tisti del, ki je ostal po popolnem poplačilu ločitvenih upnikov (Gale Robežnik & Kruhar Puc, 2005, str. 131). Razdelitvena stečajna masa je unovčeni del stečajne mase, namenjen za plačilo terjatev upnikov. V 359. členu ZFPPIPP je določen vrstni red plačevanja terjatev iz splošne razdelitvene mase: najprej se plačajo prednostne, nato navadne in na koncu podrejene terjatve. Med prednostne nezavarovane terjatve spadajo plače in nadomestila plač zaposlenim za zadnje tri mesece pred začetkom stečajnega postopka, odškodnine za poškodbe pri delu, odpravnine zaradi prenehanja delovnega razmerja ter nadomestila plač za neizrabljen letni dopust. Za te terjatve zakon določa, da se poplačajo kot stroški stečajnega postopka, torej takoj po unovčenju stečajne mase in pred oblikovanjem razdelitvene mase (Gale Robežnik & Kruhar Puc, 2005, str. 149).

Stečajni upravitelj mora v mesecu dni po končanju vseh opravil iz stečajnega postopka sodišču predložiti končno poročilo. Predsednik stečajnega senata nato stečajnemu senatu predlaga zaključek stečajnega postopka, ta pa zaključek stečajnega postopka objavi v Uradnem listu RS (375. do 377. člen ZFPPIPP). Namen stečajnega postopka je tudi prenehanje dolžnika kot pravne osebe, zato je treba pravnomočni sklep o koncu stečajnega postopka vpisati v sodni register. S tem dolžnik kot pravna oseba dokončno preneha obstajati (Pozvek, 2010, str. 10).

1.5.3 Prenehanje družbe po skrajšanem postopku

Kot pogoj za prenehanje družbe po skrajšanem postopku brez likvidacije ZFPPIPP v 425. členu navaja sklepčnost vseh delničarjev družbe glede predloga o izbrisu družbe iz sodnega registra. Upniki lahko svoje terjatve uveljavljajo v roku enega leta po objavi sklepa o izbrisu družbe. Za te obveznosti so delničarji odgovorni solidarno in z vsem svojim premoženjem. Registrski organ nato objavi sklep o prenehanju, pri tem pa navede tudi imena, priimke in prebivališča (oziroma firme in sedeže) delničarjev, ki so prevzeli obveznost plačila preostalih obveznosti podjetja. V kolikor v 15 dneh ni podan ugovor zoper sklep o prenehanju, registrski organ sprejme sklep o izbrisu družbe iz registra (ZFPPIPP, 427. člen). Če pa je s strani delničarjev, upnikov ali državnih organov podan ugovor zoper sklep o prenehanju in če registrski organ ugotovi, da je govor utemeljen, potem razveljavi sklep o prenehanju po skrajšanem postopku in obvesti organe družbe, da morajo nadaljevati postopek likvidacije (428. člen ZFPPIPP).

1.5.4 Prenehanje družbe in likvidacija družbe

ZGD-1 jasno razlikuje pojma prenehanje družbe in likvidacija družbe. Pojem prenehanja družbe razumemo v ožjem in v širšem smislu. Prenehanje družbe v ožjem smislu pomeni nastop razloga za prenehanje družbe; sledi postopek likvidacije. Po zaključku likvidacije družba preneha tudi v širšem smislu, torej preneha kot pravna oseba z njenim izbrisom iz sodnega registra (Gale Robežnik & Kruhar Puc, 2005, str. 81).

Likvidacija je obvezna v vseh primerih prenehanja družbe, razen pri stečaju, pri katerem vodenje ločenega postopka likvidacije ni potrebno. Prav tako se likvidacijski postopek ne vodi v primeru prenehanja družbe po skrajšanem postopku (likvidacijo nadomešča posebna izjava družbenikov) in ko družba preneha zaradi statusnih sprememb, kot sta pripojitve k drugi družbi ali spojitve z drugo družbo, čeprav družba kot pravna oseba v teh primerih preneha obstajati (Gale Robežnik & Kruhar Puc, 2005, str. 82-83). Likvidacija se izvaja tudi pri preoblikovanju podjetja. Gre za formalno likvidacijo, pri kateri se sredstva in obveznosti prenesejo na novo pravno osebo. Materialna oziroma vsebinska likvidacija pa pomeni poravnavo vseh dolgov in izplačilo kapitalskih deležev lastnikom (Koletnik & Koželj, 2008, str. 331). Likvidacije ni mogoče končati, če niso v njenem postopku poplačani vsi upniki. Po členu 131 ZGD-1 se do konca likvidacije glede notranjih in zunanjih pravnih razmerij uporabljajo ista pravila, kot za delujoče družbe.

Likvidacija se lahko nanaša tudi le na del podjetja. Prostovoljna likvidacija je tako edini način prenehanja podjetja tudi brez poslovne smrti, saj omogoča očiščenje podjetja in njegovo preživetje oziroma ponovni zagon uspešnih programov ter zdravih jeder v podjetju; na drugi

strani se stečaj in prisilna likvidacija vedno končata s poslovno smrtjo podjetja, prisilna poravnava pa večinoma sploh ne daje rezultatov (Šilc, 2014).

Določbe o likvidaciji vsebujeta ZGD-1 in ZFPPIPP. Prvi ureja likvidacijo posebej za osebne in kapitalske družbe ter vsebuje procesne in materialne določbe o likvidaciji. ZFPPIPP pa vsebuje le določbe o likvidaciji, ki se nanašajo na primere likvidacij, ki jih izvede sodišče. Glede na navedeno lahko torej ločimo likvidacijo na sodno oziroma prisilno in izvensodno oziroma redno (avtonomno) (Gale Robežnik & Kruhar Puc, 2005, str. 83).

1.5.5 Prisilna likvidacija

Pri prisilni likvidaciji gre za primere, ko družbe prenehajo po pravni prisili in ne po volji lastnikov. Predlog za prisilno likvidacijo lahko vložijo upniki, dolžniki, sodišče ali drug državni ali nadzorni organ. Prisilno likvidacijo izvede sodišče v primerih, ko družba sama ni sposobna sprejeti sklepa o prenehanju oziroma začeti redno likvidacijo. Gre za primere, ko poslovodstvo ne deluje več kot 12 mesecev, skupščina pa ne ukrepa in sproži likvidacije, ter tudi v primeru ugotovljene ničnosti družbe, zmanjšanja osnovnega kapitala pod zakonsko predpisano mejo ali če družba v predpisanih rokih ne uskladi svojih aktov z ZGD (Hieng, 2008, str. 46).

Likvidacijski upravitelj pri prisilni likvidaciji odškodninsko ne odgovarja za neprijavljene znane terjatve, zanje odgovarjajo delničarji oziroma družbeniki do velikosti premoženja, prevzetega iz likvidacijske mase (Košak, 2004, str. 71). Podobno kot prostovoljna likvidacija se lahko tudi prisilna konča s stečajem v primeru, ko je ugotovljeno, da družba ne more izplačati vseh družbenikov v celoti. Stečajni postopek v imenu pravne osebe predlaga upravitelj in sicer v 15 dneh po dnevu, ko ugotovi insolventnost dolžnika. Sodišče nato brez presoje insolventnosti začne stečajni postopek (ZFPPIPP, 423. člen).

1.5.6 Prostovoljna oziroma redna likvidacija družbe

V postopku redne likvidacije družbe z omejeno odgovornostjo se smiselno uporabljajo določila ZGD-1, ki so sicer navedena v poglavju o delniški družbi, oddelek prenehanje družbe, pododdelek redno prenehanje. Za redno likvidacijo je določen maksimalen rok – načeloma jo je treba izvesti v dveh poslovnih letih (Koletnik & Koželj, 2008, str. 334). Prostovoljno likvidacijo navadno izpeljejo organi družbe, ki so najbolj seznanjeni s poslovanjem družbe, zato lahko postopek izpeljejo najbolj učinkovito in z najnižjimi stroški (Košak, 2004, str. 68).

1.5.6.1 Sklep o likvidaciji družbe

Sprejeti sklep o likvidaciji družbe je ključna listina, na podlagi katere sodišče vpiše začetek likvidacije v sodni register. Sklep o likvidaciji mora vsebovati firmo in sedež družbe, organ, ki je sprejel sklep, vzrok za prenehanje delovanja družbe, rok za prijavo terjatev upnikov in delničarjev, ki imajo delnice na prinosnika (rok ne sme biti krajši od 30 dni od objave sklepa) ter ime likvidacijskega upravitelja in njegov naslov. Ko je začetek likvidacijskega postopka vpisan v register, mora družba v svoji firmi uporabljati pristavek »v likvidaciji« (Sodin, 2014).

1.5.6.2 Vloga likvidacijskega upravitelja

Likvidacijo vodi eden ali več likvidacijskih upraviteljev. V večini primerov so za likvidacijske upravitelje imenovani člani posloводства ali uprave podjetja, skupščina pa lahko s sklepom za likvidacijskega upravitelja imenuje tudi zunanjega neodvisnega strokovnjaka ali likvidacijsko podjetje (Sodin, 2014). Organ, ki je imenoval likvidacijskega upravitelja, lahko tega kadar koli in brez obrazložitve razreši (ZGD-1, 411. člen). Likvidacijski upravitelj je oseba, ki s svojimi dejanji obvladuje vsa razmerja med upniki, dolžnikom in lastniki ter zagotavlja t.i. *win-win-win situacijo*, torej poskuša s svojo strokovnostjo, nepristranskostjo in zaupanjem doseči dogovore, ki so sprejemljivi za vse udeležence (Šilc, 2014). Likvidacijski upravitelj ima podobna pooblastila kot posloводство podjetja. Zaveže se, da bo vestno in pošteno opravljal vse naloge v postopku likvidacije, pri čemer je njegov glavni cilj prenehanje podjetja in ne uspešno poslovanje. Družbeniki, delničarji in nadzorni svet so s strani likvidacijskega upravitelja sproti obveščeni o poteku likvidacije (Sodin, 2014). Kot navaja 412. člen ZGD-1 so pooblastila likvidacijskega upravitelja zastopanje in predstavljanje družbe, sestava začetne likvidacijske bilance, končanje začetih poslov (v ta namen lahko s soglasjem skupščine sklene tudi nove posle), objava poziva upnikom za prijavo terjatev, poplačilo terjatev upnikom, izterjava terjatev družbe in ureditev vseh pravnih vprašanj o zaposlencih. Likvidacijski upravitelj lahko nasprotuje spornim terjatvam, vodi sodne postopke in sklepa poravnave, za poplačilo upnikov pa lahko unovči likvidacijsko maso, v kolikor je to potrebno. Po 414. členu ZGD-1 je likvidacijski upravitelj dolžan ustaviti postopek likvidacije in podati predlog za začetek stečajnega postopka v kolikor ugotovi, da na podlagi prijavljenih terjatev premoženje družbe ne zadošča za poplačilo vseh terjatev upnikov v celoti z zakonskimi obrestmi.

Po poplačilu dolgov družbe upravitelj pripravi predlog poročila o poteku likvidacijskega postopka in razdelitvi premoženja ter predlaga izbris podjetja iz sodnega registra. Naloga upravitelja je, da pred razdelitvijo premoženja med lastnike zagotovi ustrezno zavarovanje za poplačilo terjatev, ki še niso dospele, in znanih terjatev, ki jih upnik ni prijavil (ZGD-1, 421. člen). Na podlagi sklepa o razdelitvi premoženja likvidacijski upravitelj razdeli premoženje v 30 dneh, po končani razdelitvi pa na skupščini sprejeto poročilo o poteku likvidacijskega postopka in sklep skupščine o razdelitvi premoženja izroči registrskemu organu (ZGD-1, 417 in 418. člen).

Višino nagrade likvidacijskega upravitelja določi skupščina ali sodišče, izplača pa se iz premoženja družbe. Plačilo za delo in povrnitev stroškov likvidacijskemu upravitelju se opravi po izplačilu obveznosti upnikom in pred razdelitvijo premoženja med delničarje oziroma lastnike (ZGD-1, 423. člen). Likvidacijski upravitelj nosi tudi odškodninsko odgovornost. Kljub temu, da po izbrisu družbe iz registra ni mogoče izpodbijati dejanj likvidacijskega upravitelja, se od njega lahko zahteva povrnitev škode in sicer do vrednosti petkratnega plačila, ki ga je prejel za svoje delo. Odškodninska terjatev proti likvidacijskemu upravitelju zastara v enem letu od dneva izbrisa družbe iz registra (ZGD-1, 419. člen).

1.5.6.3 Vloga revizije v postopku prostovoljne likvidacije

Po 57. členu ZGD-1 mora revizor pregledati letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb,

dvojnih družb ter tistih majhnih kapitalskih družb, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu. ZGD-1 v 55. členu določa merila, na podlagi katerih se podjetja razvrščajo med mikro, majhne, srednje in velike družbe. Med srednje velike družbe spadajo družbe, ki izpolnjujejo dve od teh meril: povprečno število zaposlenih v družbi v poslovnem letu ne presega 250, čisti prihodki od prodaje so med 8.800.000 in 35.000.000 evri, vrednost aktive pa znaša med 4.400.000 in 17.500.000 evrov. Družbe z več kot 250 zaposlenimi, prihodki od prodaje večjimi od 35.000.000 evrov in vrednostjo aktive nad 17.500.000 evri se po ZGD-1 razvrščajo med velike družbe. Razvrstitev se določi na podlagi podatkov dveh zaporednih poslovnih let na bilančni presečni dan bilance stanja. Revizor mora revidirati računovodsko poročilo, preveriti pa mora tudi poslovni del letnega poročila in sicer z namenom, da ugotovi ali je ta skladen z računovodskim delom. Pri revidiranju gre torej za vprašanje presoje zanesljivosti podatkov ter za oblikovanje sodb o stanju in poslovanju podjetja. Sodbe o tem, ali računovodski izkazi podajajo pravo sliko o poslovnem položaju preučevanega podjetja in njenem uspehu, ni mogoče oblikovati, če ni vsaj v grobem preučena zanesljivost delovanja notranjih kontrol v okviru izvajalnega in informacijskega podsistema (Šinkovec & Tratar, 2004, str. 130). Načine in pogoje revidiranja letnih poročil določa Zakon o revidiranju (Ur.l. RS, št. 11/01, 118/05 – odl. US, 42/06 – ZGD-1 in 65/08 – ZRev-2, v nadaljevanju ZRev-2). Revizor je odgovoren družbi in družbenikom ali delničarjem za škodo, ki jo povzroči s kršitvijo teh pravil in sicer do višine, določene glede na velikost podjetja. Če je povzročitev škode namerna ali je bila posledica hude malomarnosti, potem je odškodninska odgovornost neomejena (ZGD-1, 57. člen).

ZFPPIPP zahteva prisotnost pooblaščenega zunanjega revizorja le pri postopku preventivnega prestrukturiranja (44. h člen), v primeru finančne reorganizacije dolžnika (44. r člen) in pri prisilni poravnavi (141. člen). Zunanji revizor v tem primeru preizkusi in oceni uresničeni premoženjsko-finančni položaj podjetja, uresničeno ter napovedano poslovno in denarno uspešnost podjetja in vrednost premoženja. Pri vrstah prenehanj podjetij, ki jih ureja ZGD-1 (členi 402 – 429), posebne revizije niso potrebne, saj gre za redna prenehanja podjetij ali prenehanja po skrajšanem postopku brez likvidacije (Koletnik, 2008, str. 206-207). Notranja revizorka izbranega podjetja je v intervjuju razložila, da je bila interna revizija v izbranem podjetju narejena z namenom preverjanja delovanja upraviteljev s strani lastnikov družbe. Revidiranje v času likvidacije se ne razlikuje od revidiranja delujočega podjetja, preveriti pa je treba, ali je računovodstvo pripravilo izkaze po spremenjenih pravilih. Revizorji sicer opravljajo kontrole podatkov in/ali notranjih kontrol v računovodstvu. Za slednje se najprej preveri, ali sploh obstajajo in nadaljnje ali ustrezno delujejo. Ocenjevanje notranjih kontrol je v postopku likvidacije zaradi manjšega števila zaposlenih lažje. Predvsem v manjših podjetjih se do rezultatov lažje pride samo preko kontrole podatkov, zato je tam poudarek na notranjih kontrolah manjši. Revizor sicer na uspešnost postopka nima nobenega vpliva. Preverja predvsem terjatve, pri katerih poudarja velik pomen pridobljenih potrjenih IOP-jev po začetku postopka, osredotoči pa se tudi na sredstva in oceno njihove tržne vrednosti. Poslovodstva načeloma ne manipulirajo z računovodskimi podatki, v postopku likvidacije gre predvsem za to, da računovodstva niso vedno prepričana kako določeno stvar pravilno narediti, saj zakonodaja številnih situacij ne predvideva.

1.5.6.4 Položaj upnikov v likvidacijskem postopku

Upniki v likvidacijskem postopku morajo svoje terjatve prijaviti v roku 30 dni od poziva. Poziv je navadno javno objavljen v Uradnem listu RS in na spletni strani Ajpes-a v rubriki e-objave. Položaj upnikov v likvidacijskem postopku je bistveno ugodnejši od tistih v stečajnem postopku, saj morajo biti poplačani v celoti in ob zapadlosti njihovih terjatev v plačilo in ne šele ob razdelitvi likvidacijske mase (Košak, 2004, str. 71). Interesi upnikov so z zakonom varovani v določbah ZGD-1 in sicer v 418. členu, kjer je določeno, da se premoženje družbe ne more razdeliti dokler niso poplačane vse obveznosti družbe, v 421. členu, ki se nanaša na ustrezno zavarovanje in poplačilo terjatev, ki še niso dospele, in znanih terjatev, ki jih upnik ni prijavil, ter v členu 429, ki navaja, da mora vpis izbrisa družbe iz registra vsebovati imena, priimke in prebivališča oziroma firme in sedeže delničarjev, ki so prevzeli obveznosti plačila morebitnih obveznosti izbrisane družbe. Za morebitno škodo, ki je bila v postopku povzročena upnikom, najprej odgovarja likvidacijski upravitelj in sicer od vrednosti petkratnega plačila, ki ga je prejel za svoje delo, če pa to ne zadostuje, pa tudi vsi delničarji do višine izplačanih deležev (ZGD-1, 419. člen).

S sklepom o prenehanju družbe se spremenijo cilji pravne osebe, katere obstoj ni več namenjen nadaljnjemu poslovanju, pač pa uresničitvi interesa oseb, ki so s pravno osebo v različnih pravnih razmerjih. Likvidacijski upravitelj zato najprej preveri pravna razmerja družbe ter pogodbenike obvesti o likvidaciji družbe in s tem odpovedi pogodb. Pri predčasnih prekinitvah pogodb z dobavitelji je treba biti pozoren na odpovedne roke in morebitne pogodbene kazni. Likvidacijski upravitelj mora spremljati odpovedne roke predvsem pri večjih dobaviteljih, ki uporabljajo avtomatiziran sistem izdajanje faktur, pri katerih hitro pride do napake in obračuna storitev, ki jih podjetje v likvidaciji ni naročilo oziroma prejelo. Kot je v intervjuju razložil odvetnik, je po ZGD-1 odpovedne roke možno skrajšati oziroma izničiti s poplačilom odškodnine podjetju, ki je zaradi prekinitve pogodbe izgubilo prihodke. Likvidacijski upravitelji se tega orodja poslužujejo z namenom čim hitrejšega zaključka postopka likvidacije podjetja. Podjetje lahko v postopku likvidacije svoje pogodbene obveznosti prenese tudi na druge, povezane družbe. S tem si zagotovi dobavo blaga in storitev, brez katerih v fazi dokončanja poslovanja ne more funkcionirati, na primer telekomunikacijskih in poštnih storitev. Plačilo stroškov nato podjetja medsebojno uredijo s prefakturiranjem.

Kot določa 407. člen ZGD-1, mora podjetje v postopku likvidacije v firmi uporabljati pristavek „v likvidaciji“, kar pomeni, da morajo upniki dokumente in račune na podjetje v likvidaciji pravilno naslavljanje in v firmi podjetja uporabljati pripis „v likvidaciji“. Dosledno naslavljanje omogoča večjo transparentnost opravljenih poslov podjetja v likvidaciji, saj omogoča ločevanje dogodkov pred in po začetku postopka. Če se je postopek likvidacije podjetja pričel na dan, ki ni prvi dan obračunskega obdobja (navadno je to mesec), potem morajo dobavitelji, ki sicer izdajajo mesečne fakture, storitve obračunati na dveh ločenih računih. Na enem obračunajo storitve, opravljene do zadnjega dne pred začetkom postopka likvidacije in ga naslovijo na firmo kot v preteklosti. Drugi račun se nanaša na storitve, opravljene od vključno dneva začetka likvidacije do konca meseca in mora biti naslovljen na firmo „v likvidaciji“.

1.5.6.5 Obravnavanje kratkoročnih poslovnih terjatev

V začetni bilanci so terjatve ovrednotene po pogodbeni ali čisti iztržljivi vrednosti, pri čemer morajo biti terjatve, ki bodo med postopkom pobotane, prikazane ločeno.

Podjetje z vsako prodajo, razen v primeru takojšnjega plačila, kupcu odobri kredit, ki ga prepozna kot terjatev do kupca. Pri tem se postavlja vprašanje, kako dolgo in v kolikšni meri kreditirati kupce. Pri oblikovanju kreditne politike je sicer treba upoštevati tudi tržni vidik teh kreditov, vendar se je potrebno zavedati, da so slabe odločitve glede kreditiranja kupcev dražje, kot slabe odločitve pri obvladovanju denarja (Peterlin & Glavina, 2007, str. 81). Pri vsaki prodaji se določijo plačilni pogoji, del katerih so lahko tudi popusti za hitro plačilo oziroma *cassa sconti*. Ti spodbujajo hitra plačila, znižujejo oprotunitetne stroške vezave denarja, posredno pa tudi stroške izterjave, vendar na drugi strani zmanjšujejo prihodke (Peterlin & Glavina, 2007, str. 87).

A) Načini poplčila terjatev

Podjetje mora pri svojem poslovanju veliko pozornosti posvečati učinkovitemu pristopu k obravnavanju terjatev do kupcev. Vsako zamudo pri plačilu je treba razumeti kot alarm in pravočasno reagirati, saj zamuda navadno pomeni, da je dolжник zapadel v likvidnostne težave. Sledenje dolžniku je treba začeti takoj po nastanku zamude, vsekakor pa ne kasneje kot 30 dni po zapadlosti njegovih obveznosti. Slovenska poslovna praksa določa, da se podjetniki praviloma najprej odločijo za izterjavo s pisnimi opomini in telefonsko izterjavo, preden se odločijo za ukrepanje po sodni poti. Poleg poslovnega bontona ima izvensodna poravnava številne prednosti. Časovni okvir izvensodnega oziroma predsodnega postopka je časovno krajši, manj zahteven in predvsem veliko cenejši, komunikacija med strankama je neposredna in ažurna, postopek pa navadno omogoča tudi obročno odplačevanje, ki je pogosto učinkovitejše kot takojšnje odplačilo celotnega dolga (Knez et al., 2012, str. 9).

Terjatve so v praksi poplačane na različne načine, med katerimi so najpogostejši asignacija, pobot, cesija in faktoring. Pri **asignaciji** se terjatve oziroma obveznosti ne prenašajo, pač pa se s pooblastili izvede denarni tok med nakazovalcem (asignantom), drugo osebo (asignatom) in prejemnikom nakazila (asignatarjem) (Bogovič, 2006, str. 9). Assignacija pomeni, da asignant poravna obveznost do asignatarja, istočasno pa zapre tudi terjatev do asignata. Hkratno zapiranje terjatev in obveznosti do istega poslovnega partnerja omogoča tudi kompenzacija oziroma pobot. **Kompenzacija** je dogovorjen način plačila, s katerim se denarni tok ne izvede, pač pa se istovrstni, denarni in dospeli terjatvi upnika in dolžnika enostavno pobotata in zapreta. Podjetje lahko pod določenimi pogoji pobot izvede tudi enostransko. V poslovnem svetu so pogosti večstranski oziroma verižni poboti, v katerih upniki in dolžniki, ki sicer nimajo neposrednih medsebojnih terjatev in obveznosti, dopolnijo razmerja in pobotajo terjatve. Večstranske kompenzacije večinoma pripravljajo tako imenovani finančni inženiringi, ki so posredniki med upniki in dolžniki (Bogovič, 2006, str. 9). Dospеле ali nedospеле terjatve se po določeni ceni lahko tudi prodajo. Gre za **faktoring**, pri katerem klient faktorju, v zameno za zagotavljanje finančnih sredstev, odstopi svoje terjatve. Klient faktorju plača provizijo za opravljene storitve in prevzeto tveganje, administrativne stroške in obrestno mero na dana finančna sredstva, faktor pa ponudbo sprejme ob zadovoljivi plačilni sposobnosti dolžnikov (Bogovič, 2006, str. 9). Z

odprodajo terjatev pred zapadlostjo podjetje pridobi dodatna denarna sredstva, pri tem pa kupec terjatve prevzame tveganje neplačila. Faktoring omogoča kreditiranje prodaje in povečuje likvidnost, zaradi enostavnosti postopka in dokumentacije pa je zelo razširjena oblika kratkoročnega financiranja (Peterlin & Glavina, 2007, str. 92). **Cesija** je odstop terjatve, s katero upnik prenese svojo obligacijsko pravico (terjatev) na novega upnika. Pri tem sodelovanje dolžnika ni potrebno, saj se njegov položaj in pravice ne spremenijo, spremeni se le njegov naslov za poravnavo obveznosti. Upnik lahko odstopi zapadle ali nezapadle terjatve, posamezne ali sveženj vseh terjatev (globalna cesija). Terjatev je mogoče odstopiti z namenom pridobivanja finančnih sredstev, samo v izterjavo, ali pa v zavarovanje posla (fiduciarna cesija) (Bogovič, 2006, str. 10).

B) Zavarovanje terjatev

Zavarovanje terjatev je instrument, ki ga v Sloveniji omogočajo zavarovalnice, ki so registrirane pri Agenciji za zavarovalni nadzor. Zavarovanje terjatev predvideva zelo visoko kontrolo zavarovalnice nad izpostavljenostjo zavarovanca, a na drugi strani zagotavlja plačilo v primeru zamude ali insolventnosti kupca (v višini dogovorjenega zavarovalnega odstotka), nadzor kvalitete kupcev s strani objektivne institucije ter možnost odstopa zavarovalne police v korist banke ali ponudniku faktoring storitve. Zavarovalnica omogoča kritje med 80 in 90 odstotkov neto ali bruto zneska odobrenega izpostavljenosti oziroma prometa, v Sloveniji pa je najbolj pogost način zavarovanja celotnega ali vsaj večjega dela portfelja kupcev (Knez et al., 2012, str. 11). V praksi najbolj razširjen instrument zavarovanja je menica. Menica je kreditni instrument, s katerim se izdajatelj obveže, da bo terjatev plačal sam ali da jo bo upravičencu menice po njegovem nalogu plačala tretja oseba. Varnejši obliki zavarovanja sta nepreklicna bančna garancija in zastavna pravica na nepremičninah ali premičninah, poznamo pa še akreditiv, poroštveno izjavo in forfaiting (Peterlin & Glavina, 2007, str. 89).

1.5.6.6 Položaj zaposlenih v likvidacijskem postopku

Medtem, ko lahko stečajni upravitelj odpove pogodbe o zaposlitvi s 15 dnevnim odpovednim rokom, je odpovedni rok v primeru likvidacije 30 dni. V obeh primerih gre za krajši odpovedni rok, kot pri redni odpovedi. Likvidacijski upravitelj mora o odpovedih pisno obvestiti sindikate pri delodajalcu, z namenom posvetovati se o možnih ukrepih za preprečitev in omilitev škodljivih posledic. Sindikat mora biti obveščen o razlogih za prenehanje potreb po delu delavcev in o predvidenem roku, v katerem bo prenehala potreba po delu delavcev, kopijo pisnega obvestila pa mora likvidacijski upravitelj poslati Zavodu za zaposlovanje (Sodin, 2014).

Po 98. členu Zakona o delovnih razmerjih (Ur.l. RS, št. 21/13, 78/13 – popr. in 47/15 – ZZSDT, v nadaljevanju ZDR-1) je delodajalec, ki iz poslovnih razlogov³ ali razloga nesposobnosti poda odpoved večjemu številu zaposlenih, dolžan izdelati program razreševanja delavcev. Vsebino tega programa določa 101. člen omenjenega zakona, in sicer mora delodajalec navesti razloge za prenehanje potreb po delu delavcev, ukrepe za preprečitev ali kar največjo omejitev prenehanja delovnega razmerja delavcev, seznam presežnih delavcev ter ukrepe za omilitev škodljivih

³Med poslovne razloge spada tudi likvidacija in stečaj podjetja (98. člen ZDR-1).

posledic prenehanja delovnega razmerja, kot so: ponudba zaposlitve pri drugem delodajalcu, zagotovitev denarne pomoči, zagotovitev pomoči za začetek samostojne dejavnosti in dokup zavarovalne dobe. Program razreševanja presežnih delavcev mora biti tudi finančno ovrednoten. Delavcem, ki jim je bila podana odpoved pogodbe iz poslovnih razlogov, pripada odpravnina v višini (ZDR-1, 108. člen): (a) 1/5 osnove za vsako leto dela pri delodajalcu, če je zaposlen pri delodajalcu več kot eno leto do deset let, (b) 1/4 osnove vsako leto dela pri delodajalcu, če je zaposlen pri delodajalcu več kot deset let do 20 let, (c) 1/3 osnove za vsako leto dela pri delodajalcu, če je zaposlen pri delodajalcu več kot 20 let. Pri tem se za delo pri delodajalcu šteje tudi delo pri njegovih pravnih prednikih. Višina odpravnine ne sme presegati 10-kratnika osnove. Osnova za izračun odpravnine je povprečna mesečna plača, ki jo je prejel delavec ali ki bi jo prejel delavec, če bi delal v zadnjih treh mesecih pred odpovedjo.

1.5.6.7 Delitev premoženja

Dubrovski (2011, str. 212) poudarja, da je „likvidacija lahko pomemben sanacijski postopek, v katerem ne gre za ohranjanje obstoja podjetja kot pravne osebe, temveč za ohranjanje vrednosti premoženja lastnikov, ki ga lahko po izplačilu naložijo v bolj produktivne oziroma donosne namene.“ Glogovšek (2008, str. 206) na drugi strani meni, da je domneva, da podjetniku na koncu likvidacijskega postopka ostane likvidacijski dobiček v višini lastnega kapitala, povsem napačna, saj da tako kot vstop v podjetništvo tudi izstop iz njega stane. Poleg odpravin delavcem, ki lahko nanesejo visoke zneske, je treba upoštevati tudi t.i. tiha bremena, npr. zagotovila pokojnin iz pokojninske blagajne podjetja ter latentne odškodninske obveznosti iz nedokončanih pravnih postopkov in tekočih garancij brez zadostnih rezervacij. Likvidacijskega dobička torej ne prikazuje bilanca pred začetkom likvidacije, približno sliko o pričakovanem likvidacijskem dobičku prikazuje bilanca, ki vključuje prodajno vrednost vseh premoženjskih predmetov in dolgov, vključno s tihimi rezervami (npr. patenti podjetja) in tihimi bremenami.

Kot v členih od 415 do 417 določa ZFPPIPP, se premoženje deli povsem ob koncu likvidacijskega postopka, po predlogu za razdelitev premoženja, ki ga pripravi likvidacijski upravitelj. Predlog potrdi organ, ki je sprejel sklep o likvidaciji. Če je za to odgovorna skupščina, ki se kljub dvakratnemu sklicu ni sestala ali ni bila sklepčna, potem velja, da je skupščina predlog sprejela. Premoženje se v 30 dneh po sprejetju sklepa razdeli med delničarje v sorazmerju z njihovimi deleži. Po razdelitvi premoženja likvidacijski upravitelj predlaga še zadnji korak v postopku, to je izbris družbe iz registra.

2 VLOGA RAČUNOVODSTVA V POSTOPKU PROSTOVOLJNE LIKVIDACIJE

„Mesto, vloga in pomen računovodstva so se razvijali skupaj z družbo in civilizacijo.“ Prve evidence menjave med prebivalci, državo in svetiščem najdemo že v Babilonu. Razvoj trgovine in pojav partnerstev med trgovci je v srednjem veku pripomogel k nastanku dvostavnega knjigovodstva, ki je bilo podlaga za kasnejši razvoj modernega računovodstva. V času

industrijske revolucije je evidentiranje poslovnih dogodkov postalo pomembno za upravljanje podjetij in razvilo se je stroškovno knjigovodstvo, s povečano vlogo trga v 20. stoletju pa so se poleg knjigovodstva razvile še ostale računovodske funkcije: računovodsko predračunavanje, analiziranje in nadziranje (Igličar & Hočevnar, 2011, str. 16).

Zaradi spremenjenih pogojev poslovanja in hitrega razvoja informacijske tehnologije se je proti koncu prejšnjega stoletja zelo razvilo tudi zunanje opravljanje dejavnosti (Bergant, 2010, str. 231), področje računovodstva in financ pa je najhitreje se razvijajoče področje znotraj celotnega zunanjega opravljanja dejavnosti v svetu (Bergant, 2010, str. 241). Dejavnost računovodskih servisov tudi pri nas nima dolge zgodovine. Glavnina podjetij, ki se ukvarjajo z računovodstvom, knjigovodstvom, revizijo in davčnim svetovanjem, se je začela razvijati z razvojem podjetništva po letu 1991. Podjetniki so storitve računovodskih servisov sprva pojmovali kot nepomemben strošek, njihovo delo pa omejevali na evidentiranje poslovnih dogodkov zaradi sestave poročil, ki jih je od podjetnikov zahtevala država. Danes se podjetja vse bolj zavedajo pomena računovodskih informacij za poslovno odločanje (GZS-ZRS, 2013). V Sloveniji storitve računovodskih servisov uporablja skoraj 80 odstotkov podjetij, med njimi pa prevladujejo samostojni podjetniki in podjetja z do pet zaposlenimi. Pravne osebe z večjim številom zaposlenih imajo navadno lastno računovodsko službo, vedno bolj pa se uveljavlja tudi kombinacija računovodske službe s podporo zunanjega računovodskega servisa. Uporabniki storitev računovodskih servisov dajejo največji pomen kakovosti storitve, natančnosti pri izvedbi in poznavanju zakonodaje računovodskega servisa (GZS-ZRS, 2013).

Z vlogo računovodstva so se ukvarjali že številni domači avtorji. Potisek (2010, str. 86) na primer v svojem delu obravnava težave računovodstva, ki pa se pojavljajo tudi v postopku likvidacije: pričakovanja, da računovodstvo druge sektorje seznani z novostmi in da jih opozarja na napake, ki se navadno končajo s pričakovanji, da računovodstvo napake tudi odpravi namesto drugih. Izgovori so povsod enaki: ni pomembno, imam drugo delo, nimam ustreznega znanja... Tudi po uvedbi postopka likvidacije se od računovodstva navadno pričakuje, da izpolni odločene obveznosti namesto drugih sektorjev, prav tako prihaja do preobremenjenosti s kontrolami in odpravljanjem napak drugih. Sterle (2010, str. 74) na primeru iz prakse opisuje naloge računovodstva za zadovoljevanje potreb uporabnikov računovodskih informacij in njegovo vlogo pri ugotavljanju uspešnosti podjetja. Hkrati opozarja na zahtevano strokovnost in etičnost računovodij ter na pravilno organizacijo računovodske službe, ki so skupaj z natančnim poročanjem ključnega pomena tudi v postopku likvidacije. Jagodnik (2010, str. 89) uspe dokazati, da je uspešnost poslovanja podjetja odvisna od dejavnikov kontrolinga, ki pa mora biti prilagojen potrebam in zahtevam posloводства. Janković (2012, str. 33) pride s svojo raziskavo do zanimive ugotovitve in sicer, da managerji izjemno cenijo računovodske informacije, ne cenijo pa računovodstva in njegovega truda, da te informacije zbere in oblikuje.

2.1 Funkcije računovodstva

Po Kodeksu računovodskih načel, sprejetem leta 1972, računovodstvo razčlenimo na knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje (načrtovanje), računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje. Vse te sestavine računovodstva so usmerjene k računovodskemu

informiranju (Turk & Melavc, 2001, str. 17).

Knjigovodstvo s skupnim imenovalcem (denarjem) evidentira posamezne že nastale poslovne dogodke, poslovne procese in stanja. Temelji na popolnem zbiranju podatkov o poslovnih procesih in stanjih, ki jih zajema iz knjigovodskih listin. Te morajo biti pravilno sestavljene in podpisane in imajo lastnost pravnega dokaznega sredstva. Govorimo torej o dokumentiranem evidentiranju, ki je strogo formalno in mora biti vodeno v predpisani obliki ob upoštevanju načel časovne in vsebinske urejenosti. Posebnost knjigovodstva je tudi v dvojnem prikazovanju vsakega poslovnega dogodka, saj je vsak poslovni dogodek treba prikazati na dveh različnih mestih glavne knjige – ta posebnost velja samo za dvostavno knjigovodstvo. Knjigovodstvo je temelj za vse nadaljnje sestavine računovodstva, računovodski obračuni pa so podlaga za sprejemanje poslovnih odločitev (Turk & Melavc, 2001, str. 20-23).

Računovodsko predračunavanje se ukvarja z vrednostnimi izrazi predvidenih poslovnih dogodkov, procesov in stanj. Lahko ga primerjamo s knjigovodstvom, vendar je nasprotno od tega usmerjeno v prihodnost, pri obravnavanju predvidenih sprememb sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov pa se tudi ne moremo vselej opirati na listine. Računovodski predračuni so podlaga za sprejemanje poslovnih odločitev v okviru načrtovanja kot odločevalne funkcije in nadziranja kot odločevalne funkcije. Tako kot računovodski obračuni se tudi računovodski predračuni uporabljajo tako za notranje kot zunanje uporabnike računovodskih informacij (Turk & Melavc, 2001, str. 26-31).

Računovodsko nadziranje je zlasti tisto kontroliranje, ki je povezano s podatki v knjigovodskih listinah in poslovnih knjigah, ter skrbi za njihovo točnost in pravilnost. Gre torej za presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri knjigovodskem evidentiranju in računovodskem predračunavanju, ki poteka kot kontroliranje ali revidiranje. Kontrolirajo vedno stalni organi na kraju samem z namenom zagotavljanja zanesljivosti računovodskih obračunov in predračunov (Turk & Melavc, 2001, str. 32-35).

Računovodsko analiziranje je dejavnost, ki se na podlagi računovodskih informacij ukvarja s presojanjem bonitete in s predlaganjem izboljšav pri poslovnih procesih in stanjih. Zasnovano je na vrednostno izraženih podatkih, ustvarja sodbo o pozitivnih in negativnih pojavih, z različnimi metodami izračunava razlike, srednje vrednosti, strukturne odstotke, indekse, koeficiente itd. in je zato nekakšno nadaljevanje evidentiranja. Od začetnega obdelovanja podatkov (npr. delitev splošnih stroškov na posamezna stroškovna mesta) se loči glede na namen obdelovanja. Poleg metodičnega poenotenja računovodskih obračunov in predračunov zahteva tudi način knjigovodstva, ki je prilagojeno potrebam pri spremljanju načrtov in je od samega začetka grajeno z vidika potreb računovodskega analiziranja (Turk & Melavc, 2001, str. 36-38).

2.2 Vrste računovodstva

Celotno računovodstvo lahko razdelimo na dva dela: finančno in stroškovno. Temeljna razlika med njima je v tem, da finančno računovodstvo zbira in sporoča podatke o poslovanju podjetja zunanjim uporabnikom oziroma proučuje poslovanja z drugimi, medtem ko se stroškovno računovodstvo osredotoča na poslovanje znotraj samega poslovnega sistema. Funkcija

finančnega računovodstva je, da pripravlja podatke o sredstvih in obveznostih do njihovih virov s poudarkom na finančnih razmerjih do drugih ter podaja informacije o poslovnem in finančnem izidu celotnega poslovnega sistema. Stroškovno računovodstvo pa proučuje prvine poslovnega procesa v podjetju, torej stroške dela, materiala in storitev, ter njihove poslovne učinke (Zaman et al, 2007, str. 24). Če obseg finančnega in stroškovnega računovodstva pojasnimo s poslovnimi knjigami, potem v okvir finančnega računovodstva spadajo glavna knjiga ter knjigovodstvo denarja, terjatev in obveznosti. V okvir stroškovnega računovodstva pa spada knjigovodstvo osnovnih sredstev, materiala, plač, storitev, stroškovnih mest in nosilcev ter polproizvodov, proizvodov, trgovskega blaga in prodaje (Turk & Melavc, 2001, str. 41). Poleg finančnega in stroškovnega računovodstva poznamo še poslovodno računovodstvo, ki pa ni tretja vrsta računovodstva, pač pa izhaja iz prvih dveh. Poslovodno računovodstvo se ukvarja s pripravo informacij za poslovno odločanje (Igličar & Hočevnar, 2011, str. 26).

2.3 Naloge računovodstva

Naloge računovodstva lahko opazujemo z različnih vidikov delnih sistemov in jih opredelimo glede na funkcije ali vrste. Vsaka funkcija ima izvajalni, informacijski in odločevalni vidik. Funkciji knjigovodenja in predračunavanja združimo v računovodsko spremljanje, predračunavanje in analiziranje predstavljata poslovodno računovodstvo, analiziranje in nadziranje pa sta tipična elementa kontrolinga. Natančnejšo delitev nalog prikazuje slika 2.

Slika 2: Načelno razvrščanje nalog računovodstva z različnih vidikov

	Knjigovodenje	Predračunavanje	Analiziranje	Nadziranje
Izvajalni vidik	Zbiranje knjigovodskih podatkov; urejanje knjigov. podatkov; knjiženje	Zbiranje podatkov za namen predračunavanja; urejanje podatkov za namen predr.; predvidevanje in izdelovanje predračunov	Zbiranje podatkov; obdelovanje podatkov; ugotavljanje vzrokov sprememb in razlik; izdelava analitskih poročil	Nadziranje zbiranja podatkov; nadziranje obdelave podatkov; nadziranje računovodskega izvajanja in izdelava poročil s predlogi
Informacijski vidik	Prikaz in pojasnjevanje knjig. podatkov; arhiviranje knjigovodskih podatkov; informiranje o nadziranju knjigovodenja	Prikazovanje in pojasnjevanje predr.; arhiviranje predračunov; informiranje o nadziranju predračunavanja	Prikazovanje in pojasnjevanje; arhiviranje analitskih poročil; informiranje o nadziranju analiziranja	Poročanje o izvajanju nadziranja; prikazovanje in pojasnjevanje; arhiviranje nadzor. poročil in listin
Odločevalni / poslovodni vidik	Načrtovanje knjigovodenja; pripravljanje knjigovodenja; nadziranje procesa knjigovodenja	Načrtovanje rač. predrač.; pripravljanje rač. predrač.; nadziranje procesa račun. predračunavanja	Načrtovanje analiziranja; pripravljanje analiziranja; nadziranje analiziranja	Načrtovanje nadziranja; pripravljanje nadziranja; nadziranje delovanja nadzora
	Računovodsko spremljanje	Poslovodno računovodstvo		Kontroling

Vir: Povzeto po Ž. Bergant, *Organiziranje računovodstva v povezavi s finančno funkcijo*, 2010, str. 171-214.

Z zgornje slike je razvidno, da je računovodstvo odgovorno za zbiranje, urejanje in knjiženje podatkov, ne pa tudi za pripravo računovodskih podatkov, vendar mora v praksi računovodstvo

velikokrat samo poskrbeti tudi za slednje, saj jih odgovorni iz drugih sektorjev podjetja ali ne znajo ali pa nočejo pripraviti. Bergant (2010, str. 188) navaja, da mora računovodstvo vzpostaviti ustrezen tok dokumentacije in njeno obdelavo, torej mora vsem relevantnim osebam posredovati roke in pravilne načine za pripravo določenih podatkov. Ugotavlja tudi, da se v računovodstvu pogosto opravljajo naloge, ki ne spadajo pod njihovo okrilje, vendar to še ne pomeni, da je taka ureditev neustrezna. Pomembno je le, da je stroškovno optimalna, učinkovita in kakovostna ter da je za tako ureditev zagotovljen ustrezen nadzor.

Na tem mestu se bomo podrobneje posvetili še arhiviranju, ki se pojavlja v informacijskem vidiku vseh funkcij računovodstva. V praksi se v oddelku računovodstva področje arhiviranja striktno računovodske dokumentacije hitro razširi tudi na arhiviranje drugih dokumentov (prodajnih pogodb, naročilnic, dokumentacija o zaposlenih – personalne mape itd.). Smiselno je namreč, da je celotna dokumentacija podjetja spravljena na enem mestu in na enak način. Hrambo računovodske dokumentacije določa več zakonov skupaj s SRS. ZGD-1 v 54. členu določa, da se morajo poslovne knjige, bilance stanja, izkazi poslovnega izida ter letna in poslovna poročila iz 56. in 60. člena ter prvega odstavka 70. člena tega zakona hraniti trajno. Podrobnejši napotki glede arhiviranja računovodske dokumentacije so določeni v SRS 23.26. Po tem standardu se letni računovodski izkazi in končni obračuni plač zaposlencev hranijo trajno, pomožni obračuni pa dve leti. Letni obračuni se hranijo v izvornikih. SRS 21 in 22 določata, da podjetje v svojem splošnem aktu opredeli način hrambe poslovnih knjig in knjigovodskih listin (v papirni obliki ali v obliki elektronskih zapisov) med obračunskim obdobjem in po njem. Podjetje naj bi v aktu opredelilo tudi primeren prostor in odgovorne osebe. Skladno z zakonom o davčnem postopku (Ur.l. RS 13/11 – UPB4, 32. člen, v nadaljevanju ZDavP-2) je treba dokumente, poslovne knjige in evidence v fizični oziroma elektronski obliki hraniti do poteka absolutnega zastaralnega roka pravice do izterjave davka, na katerega se nanašajo. Ta znaša deset let. Peti odstavek 86. člena zakona o davku na dodano vrednost (Ur.l. 13/11 – UPB, 86/14, v nadaljevanju ZDDV-1) določa, da mora zavezanec sam zagotoviti hrambo kopij računov, ki jih je izdal, ter vseh računov, ki jih je prejel, še deset let (za nepremičnine 20 let) od preteka leta, na katerega se nanašajo.

Zakon določa tudi roke arhiviranja dokumentacije podjetja v likvidaciji. ZGD-1 v 424. členu določa, da morajo biti poslovne knjige, knjigovodska dokumentacija in dokumentacija o postopku likvidacije shranjene pri enem od delničarjev ali pri organizaciji, določeni z zakonom. Lokacija dokumentacije mora biti vpisana v register, upniki in delničarji pa imajo pravico do vpogleda v to dokumentacijo še tri leta po končanem likvidacijskem postopku. SRS 37 nadalje določa, da se letna poročila pred uvedbo postopka, začetna bilanca in zaključna bilanca hranijo trajno, glavna knjiga, pomožne poslovne knjige in dnevnik pet let po zaključku postopka, končni obračuni plač zaposlenih in izplačilne liste za obdobja, za katera ni končnih obračunov plač, pet let po zaključku postopka, vmesni računovodski izkazi leto dni po zaključku postopka, knjigovodske listine, na podlagi katerih se knjiži in z zakonom predpisane listine leto dni po zaključku postopka, knjigovodske listine plačilnega prometa v pooblaščenih finančnih institucijah šest mesecev po zaključku postopka ter prodajni kontrolni bloki, pomožni obračuni in podobne knjigovodske listine šest mesecev po zaključku postopka.

2.4 Organiziranost računovodske službe

Organizacijo opredeljujejo številne teorije. Rozman, Mihelič in Kovač (2011, str. 18) med temeljne teorije uvrščajo tehnično, procesno, sociološko in sistemsko teorijo organizacije, navajajo pa tudi sociološko teorijo organizacije s poudarjanjem razmerij in razvito teorijo organizacije kot sestav dinamičnih razmerij. Večina teorij opredeljuje organizacijo kot družbeno (socialno) enoto ali združbo, ki deluje zaradi uresničevanja skupnega cilja. Ekonomska znanost obravnava le razmerja podjetja do drugih združb, razmerja med produkcijskimi dejavniki pa določa tehnično s produkcijsko funkcijo podjetja, medtem ko za ostala razmerja sklepajo, da so v celoti določena že s temeljnim gospodarskim razmerjem med lastniki proizvodjalnih sredstev in lastniki delovne sile (Rozman, et al, 2011, str. 21-22).

Organiziranost računovodske službe v podjetju ni zakonsko določena. ZGD-1 računovodske službe in njene organiziranosti tako ne opredeljuje neposredno, a nanjo vseeno vpliva z določili o vodenju poslovnih knjig in izdelavi računovodskih izkazov. Podobno tudi SRS ne opredeljujejo organiziranosti računovodske službe pač pa v posameznih standardih določajo le vsebino dela, postopke, pravice, obveznosti in sankcije v zvezi z delovanjem računovodske službe, ki neposredno ali posredno vplivajo na organiziranost računovodske službe (Kmetič, 2004, str. 10).

Bergant (2010, str. 165-172) navaja temeljna načela organiziranja računovodskega informacijskega sistema:

- *načelo računovodstva kot informacijskega sistema* ((re)organiziranje računovodskega informacijskega sistema pomeni (re)organiziranje celotnega informacijskega sistema podjetja);
- *načelo upoštevanja lastnosti informacijskega sistema* (smotrnost, kompleksnost, integralnost, dinamičnost, sposobnost razvoja in nadgradnje, usmerjenost k odločanju, samoorganiziranost, odprtost, notranji nadzor, zmožnost opozarjanja na probleme in redundanca);
- *načelo namena računovodskega sistema* (oblikovanje informacij za uporabnike);
- *načelo skladnosti s Kodeksom računovodskih načel* (v nadaljevanju Kodeks);
- *načelo ustrezne normiranosti računovodstva* (podrobna določila o organiziranosti računovodstva mora vsebovati Pravilnik o računovodstvu);
- *načelo etičnosti organiziranja računovodske službe* (organiziranost ne sme biti v nasprotju s poslovno in računovodsko etiko in ne sme postavljati delavce pred etične dileme);
- *načelo celovitosti računovodskih nalog* (opravljanje vseh vrst nalog računovodstva, ki omogočajo doseganje namena računovodstva);
- *načelo opredelitve nalog računovodske službe* (določitev, katere naloge se izvajajo v računovodski službi in katere zunaj nje);
- *načelo razbremenjevanja odgovornosti* (formalna in materialna kontrola faz v procesu

računovodenja, prenos odgovornosti z enega zaposlenega na drugega);

- *načelo ločevanja izvajanja od odločanja in evidence* (z namenom zmanjšanja možnosti nastanka prevar).

Prvo temeljno izhodišče organiziranosti računovodske službe je, da mora biti računovodska služba organizirana kot enotna služba, ki je sposobna opravljati vsa opravila računovodske funkcije. Bergant (2010, str. 167) pri tej točki dodaja še, da sposobnost opravljanja računovodskih funkcij še ne pomeni, da računovodska služba vsa računovodska opravila tudi dejansko opravlja. Računovodska služba je lahko oblikovana tudi kot računovodski servis za več organizacij, pri tem pa je knjigovodstvo vedno organizirano tako, da se vodita sintetična in analitična evidenca za vsako poslovno celoto posebej. Kodeks v 169. točki določa, da se morajo pri računovodskih opravilih nujno uporabljati sodobna tehnična sredstva za prenašanje in obdelavo podatkov. Računovodska opravila se lahko delno ali v celoti zaupajo osebi zunaj poslovne enote (t.i. *outsourcing*). Kodeks (1998, poglavje VIII, točke 167 – 172) daje tudi določene usmeritve glede organiziranja računovodske službe, vendar končno odločitev prepušča podjetju, ki mora organiziranost računovodstva opredeliti v internem aktu.

2.4.1 Dejavniki, ki vplivajo na organiziranost računovodstva

Na organiziranost računovodstva vplivajo zunanji in notranji dejavniki; prvi se vežejo na naloge v zvezi z zunanjim poročanjem, vpliv slednjih pa se kaže zlasti v obsegu, raznovrstnosti, različni teži in časovni opredeljenosti informacij, ki jih potrebujejo notranji uporabniki. Zunanje in notranje dejavnike povzema tabela 1.

Tabela 1: Dejavniki, ki vplivajo na organiziranost računovodstva

Zunanji dejavniki	Notranji dejavniki
• Normativna ureditev gospodarskega okolja; • stopnja razvoja nacionalne ekonomije; • gospodarska usmeritev ter politika države in EU; • gospodarska usmeritev in politika regije; • gospodarske značilnosti ožjega okolja; • konkurenčni položaj podjetja; • povezanost v skupino; • lastništvo.	• Posebnosti dejavnosti in posebnosti podjetja; • oblike povezanosti podjetja znotraj skupine in zunaj nje z eno ali več združbami; • vizija, poslovni cilji in poslovna politika podjetja; • velikost podjetja in obseg poslovanja; • dinamika rasti podjetja; • lokacija in prostorska razvejanost podjetja; • notranja organizacijska struktura; • prevladujoči slog vodenja v podjetju; • razpoložljivi kadri in njihova kakovost; • obstoječa raven znanja; • tehnična opremljenost in informacijska tehnologija.

Vir: Povzeto po Ž. Bergant, Organiziranje računovodstva v povezavi s finančno funkcijo, 2010, str. 160-164.

2.4.2 Reorganizacija računovodske službe

Računovodstvo se kot del informacijske funkcije tesno povezuje z ostalimi oddelki oziroma procesi v podjetju, zato je v smislu delitve nalog in odgovornosti v procesu prostovoljne likvidacije treba določeno pozornost posvetiti relacijam med oddelki, vpetimi v proces. Kot poudarjajo Rozman, Mihelič in Kovač (2011, str. 23) je beseda „razmerje“ danes najbolj poudarjena in najpogosteje uporabljena beseda v organizacijski teoriji. Čeprav so računovodske

informacije temelj za ukrepanje likvidacijskih upraviteljev, računovodstvo ne sme dopustiti, da se zavoljo hitrejšega poteka postopka nanj preváljijo naloge drugih oddelkov. Nenazadnje je strokovno in etično oporečno, če računovodstvo prevzema naloge, ki so v nasprotju s predpisi, akti, vizijo in strategijo družbe ter poklicno etiko. Splošno načelo izvajanja v računovodstvu je namreč to, da je prepovedano delati, če ni jasno za koga in za kakšen namen (Bergant, 2010, str. 181-182).

Zaključevanje vseh poslovnih odnosov v podjetju pomeni dodatno delo računovodij vsaj v prvih mesecih procesa, na drugi strani pa likvidacija lahko povzroči odpuščanja delavcev v računovodstvu že v zgodnjih fazah, zato so spremembe pri organiziranju računovodske službe oziroma spremembe pri delitvi nalog med delavci v računovodstvu med procesom prostovoljne likvidacije neizbežne. Pri tem je treba opozoriti na njuno ohranjanje načel navedenih v poglavju 2.4, saj reorganizacija v nobenem primeru ne sme pomeniti razpada sistema. Bergant (2010, str. 179) opozarja na načela informiranja v teku reorganizacije računovodstva. Poudarja, da je treba vsem vpletenim jasno razložiti cilje, ki jih želi podjetje doseči z reorganizacijo, vsem je treba tudi razložiti postopek in roke reorganiziranja, zagotoviti ustrezne informacije o izvajanju postopka z namenom pravilnega sprotnega odločanja ter informacije o delovanju in učinkovitosti reorganiziranja po uvedbi postopka. V postopku likvidacije je treba paziti na motivacijo zaposlenih in na njihovo produktivnost, zato vodje navadno napovejo spremembe dosti vnaprej, podrobnosti pa razkrijejo šele tik pred zdajci. Zaposleni so tako dlje časa zbrani pri svojem delu, za katerega pa vedo, do kdaj mora biti opravljeno.

2.5 Redni in posebni računovodski izkazi

2.5.1 Zaključni računovodski izkazi

ZGD-1 v 54. členu določa, da je treba zadnji dan pred začetkom likvidacije ali stečaja izdelati bilanco stanja in izkaz poslovnega izida. Za sestavo teh računovodskih izkazov se uporabljajo splošna pravila SRS. Izpostaviti velja, da zakon ne določa obveznega popisa. Tudi na Zvezi računovodij, finančnikov in revizorjev so mnenja, da ni ovire, da se zaključna bilanca stanja sestavi po knjigovodskih podatkih, saj so za likvidacijski postopek pomembne vrednosti v bilanci stanja na prvi dan postopka, ne pa vrednosti na zadnji dan pred uvedbo (Zalokar, 11/2013, str. 18). Zaključni računovodski izkazi se predložijo na Ajpes v treh mesecih od začetka likvidacijskega postopka. Poročajo se podatki iz bilance stanja na zadnji dan pred začetkom postopka likvidacije ter podatki iz izkaza poslovnega izida in iz izkaza bilančnega dobička oziroma bilančne izgube za obdobje od 1.1. do zadnjega dne pred začetkom postopka likvidacije. Poročanje v postopku likvidacije z metodološkim navodilom Ajpes-a ni predpisano. Kot navaja Inštitut za računovodstvo, so jim na AJPEŠ-u pojasnili, da letnih poročil ob likvidaciji/prenehanju družbe ne obdelujejo, pač pa ga samo arhivirajo, zato lahko podjetje v likvidaciji odda zgolj računovodske izkaze, ki jih je predložilo tudi DURS-u ob izbrisu družbe, da ni dvojnega izdelovanja računovodskih izkazov. Pojasnilo je bilo pridobljeno na izpostavi Ljubljana 24.10.2011 (FinD-INFO, 2015).

2.5.2 Začetna bilanca stanja

Začetna likvidacijska bilanca je lahko zaključna bilanca delujočega podjetja s knjigovodskimi ali ocenjenimi vrednostmi. Pri prvi možnosti, kjer vrednosti obeh bilanc niso bistveno drugačne, računovodja zapre vse konte sredstev in obveznosti do virov sredstev v breme in v dobro denarnih sredstev ter računa likvidacijskega postopka. Opozorimo, da ta rešitev ni popolnoma v skladu s SRS 37. Pri drugi možnosti moramo oceniti likvidacijsko vrednost sredstev, ki jih je možno unovčiti pri prodaji in likvidacijsko vrednost dolgov, ki jih je treba poravnati, razlike pa razložiti v prilogi (Koletnik & Koželj, 2008, str. 332). Podjetje sestavi začetno bilanco najpozneje v štirih mesecih od začetka postopka likvidacije. Na dan začetka postopka podjetje popiše vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev ter jih ovrednoti po pogodbeni ali čisti iztržljivi vrednosti na dan začetka postopka. Vse postavke, izražene v tujih valutah, se preračunajo v evre po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan začetka postopka. Bilančni presečni dan začetne bilance je zadnji dan zadnjega koledarskega trimesečja, ki se je končalo pred uvedbo likvidacijskega postopka (Zalokar, 11/2013, str. 18).

Neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva se ovrednotijo po ocenjeni likvidacijski vrednosti. Izkažejo se tudi opredmetena osnovna sredstva, ki so pridobljena z najemom, tista sredstva, ki so obremenjena s stranskimi pravicami pa se izkažejo posebej. Naložbe v koncesije, patente, licence in blagovne znamke ter podobne pravice se izkažejo le, če jih je mogoče prodati (SRS 37.4; SRS 37.5). Koletnik in Koželj (2008, str. 334) predlagata način ocenitve likvidacijskih vrednosti sredstev: likvidacijska vrednost sredstva je enaka prodajni vrednosti sredstva (tržna vrednost pomnožena s stopnjo verjetnosti uresničitve tržne vrednosti), zmanjšani za neposredne stroške pri likvidaciji sredstva. Rezultat množimo z diskontnim faktorjem zaradi odloga plačila kupca in dobimo sedanjo likvidacijsko vrednost sredstva.

Začetna bilanca stanja ne vsebuje dolgoročnih aktivnih časovnih razmejitev (npr. dolgoročnih razmejenih stroškov razvijanja in naložb v dobro ime). Vrednostnice (npr. poštne znamke, koleki) in drugi iztržljivi kratkoročno odloženi stroški/odhodki se ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti. Začetna bilanca prav tako ne izkazuje dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev. Izkažejo se le morebitne obveznosti, ki so nastale od začetka postopka oziroma za katere je gotovo, da bodo nastale med postopkom. Te obveznosti se izkažejo kot kratkoročne. Dolgoročne finančne naložbe se izkažejo kot kratkoročne. Finančne naložbe v kapital drugih podjetij, dana posojila, predujmi in varščine se ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti. Po čisti iztržljivi vrednosti se ovrednotijo tudi zaloge surovin in materiala, drobnega inventarja in embalaže, nedokončane proizvodnje, gotovih proizvodov in trgovskega blaga. Dolgoročne terjatve iz poslovanja in financiranja se izkažejo kot kratkoročne. Terjatve se podobno kot posojila ovrednotijo po pogodbeni oziroma čisti iztržljivi vrednosti. Terjatve, obremenjene s stranskimi pravicami in tiste, pobotane v času postopka, se izkazujejo posebej. Gotovina v blagajnah ter denar na transakcijskih računih in drugih finančnih institucijah se izkažejo kot denarna sredstva. Dolgoročne obveznosti iz financiranja in poslovanja se izkažejo kot kratkoročne. Ločeno se izkažejo obveznosti do navadnih, ločitvenih in izločitvenih upnikov ter obveznosti, pobotane v času postopka. Obveznosti se izkažejo v zneskih, ki so usklajeni s prijavljenimi terjatvami upnikov, neusklajene obveznosti pa oceni stečajni upravitelj. Prerekane terjatve se izkažejo

posebej. Ker prijava terjatev v postopku prostovoljne likvidacije ni obvezna, začetna bilanca podjetja v likvidaciji izkazuje knjigovodske vrednosti in izkazuje tudi obveznosti do upnikov, ki svojih terjatev niso prijavili. Pozitivna razlika med sredstvi in obveznostmi se v začetni bilanci izkazuje kot obveznost do lastnikov, negativna razlika pa kot izguba med sredstvi.

2.5.3 Računovodstvo v času postopka prostovoljne likvidacije

V času likvidacijskega postopka se uporabljajo tako splošni računovodski standardi kot tudi poseben standard 37. Splošni standardi se uporabljajo za terjatve, finančne naložbe in obveznosti, nastale v času postopka, ter za zaloge, ki so bile v času postopka uporabljene za dokončanje proizvodnje ali proizvodnjo. Podjetje vodi poslovne knjige po predpisanem kontnem okviru, s tem da nekaterih kontnih razredov ne uporablja, nekatere pa uporablja dodatno. Podjetje tako ne uporablja celotnega razreda 9 (kapital, dolgoročne obveznosti in dolgoročne rezervacije), ne uporabljajo pa se tudi naslednji konti: 06 (dolgoročne finančne naložbe v kapital), 07 (dolgoročno dana posojila), 08 (dolgoročne terjatve iz poslovanja), 29 (pasivne časovne razmejitev), 75 (drugi odhodki) in 78 (drugi prihodki). Dodatno se uporabljajo naslednji konti: 09 (izguba v začetni bilanci), 75 (čisti odhodki za udenarjanje likvidacijskega premoženja in drugi odhodki), 78 (čisti prihodki od udenarjenja likvidacijskega premoženja in drugi prihodki), 80 (dobiček ali izguba, ugotovljen(a) v času postopka), 81 (prenos dobička ali izgube, ugotovljene(ga) v času postopka), 90 (obveznosti do lastnikov), 91 (obveznosti do izločitvenih upnikov), 92 (obveznosti do ločitvenih upnikov), 93 (obveznosti do zaposlenih, ki se poravnajo kot stroški postopka), 94 (obveznosti za prerekanje terjatve), 95 (obveznosti do navadnih upnikov) in 95 (obveznosti za stroške postopka). Opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva, zaloge ter kapitalske naložbe v pravne osebe se v času postopka ne prevrednotujejo zaradi okrepitve oziroma oslabitve, opredmetena sredstva pa se praviloma tudi ne amortizirajo. Bilanco stanja ter izkaz poslovnega izida in udenarjenja premoženja je treba izstaviti najmanj vsake tri mesece. SRS 37 v 36. in 37. točki natančno določa obliko izkaza poslovnega izida in udenarjenja premoženja.

2.5.4 Poročanje v času prostovoljne likvidacije

Računovodska poročila lahko razdelimo po času na predračunska in obračunska, ter po uporabniku na poročila za zunanje in poročila za notranje uporabnike (Mayr, 2003, str. 6). Poročanje notranjim uporabnikom je pomembno za oblikovanje pravih odločitev posloводства, poročanje zunanjim uporabnikom pa predvsem z vidika zakona. Po slovenskih predpisih sta, ne glede na sklenjeno pogodbo med podjetjem in računovodskim servisom, za računovodske napake odgovorna računovodski servis in zavezanec sam. Celotna kazen sicer bremeni podjetnike, vendar se v praksi pojavljajo tudi odškodninske tožbe podjetnikov do svojih računovodskih servisov (Avbar Salopek, 2015, str. 7). Terpotec (2015, str. 6-7) navaja primer, ko je poslovodja podpisal vse dokumente, temeljnice za knjižbe in bilančne podatke, a je ob stečaju podjetja in tožbi banke zaradi goljufije posloводства tožilstvo odločilo, da je podan tudi sum, da je računovodja storil kaznivo dejanje ponarejanja bilanc, saj bi moral vedeti, da realno stanje v podjetju ne ustreza računovodskim izkazom.

2.5.4.1 Poročanje zunanjim uporabnikom

Računovodstvo je v celotnem ali samo določenem obdobju likvidacije dolžno posredovati različna poročila zunanjim uporabnikom. Poročila so odvisna od dejavnosti podjetja, med najbolj pogosta pa spadajo poročila Ajpesu, Banki Slovenije, Statističnemu uradu (Intrastat) ter Javnemu jamstvenemu, preživninskemu in invalidskemu skladu (invalidske kvote).

Če želijo računovodski izkazi in poročila doseči svoj namen, morajo zadostiti določenim pogojem. Mayr (2003, str. 32) našteva kakovostne značilnosti računovodskih izkazov: razumljivost, ustreznost in primerljivost.

A) Poročanje invalidskih kvot

Zavezanec za izpolnjevanje kvote je vsak delodajalec, ki je pravna ali fizična oseba, registrirana v Sloveniji in zaposluje najmanj 20 zaposlenih. Kvota je obvezni delež zaposlenih invalidov od celotnega števila zaposlenih delavcev. V kolikor delodajalec ne zaposluje invalidov ali zaposluje delež invalidov, manjši od kvote, mora plačati prispevek zaradi neizpolnjene kvote. Delodajalec, ki ne zaposluje invalidov ter tako ne izpolnjuje kvote, vendar pa ima sklenjeno pogodbo o poslovnem sodelovanju z invalidskim podjetjem ali zaposlitvenim centrom, lahko zniža obveznost plačila prispevka za vzpodbujanje zaposlovanja invalidov z realizirano izpolnitvijo nadomestne kvote. Podjetje mora za vsako koledarsko leto najprej oddati napoved nadomestne izpolnitve kvote in nato mesečno poročati o realizaciji posamezne pogodbe in realiziranih stroških dela. Poročilo potrdi tudi invalidsko podjetje. Navodila in obrazci za oddajo poročil so podjetjem na voljo na spletni strani Javnega jamstvenega, preživninskega in invalidskega sklada (Invalidski sklad, 2015).

Podjetje je v času likvidacije dolžno oddajati poročila v zvezi z izpolnjevanjem invalidskih kvot dokler izpolnjuje predpisane pogoje oziroma dokler zaposluje več kot 20 oseb, čeprav v tem času ni realiziralo nobenega prometa z invalidskim podjetjem. Na invalidskem skladu si niso edini, ali mora podjetje v likvidaciji oddajati poročila z nullo ali Sklad avtomatsko črpa rezerve v kolikor so te zadostne.

B) Poročanje Banki Slovenije

Banki Slovenije poročajo finančni posredniki, poslovni subjekti, ki poslujejo z nerezidenti ter poslovni subjekti v nefinančnem, finančnem in državnem sektorju nad določenim pragom. Podjetje, ki je v lasti tujega lastnika, bo Banki Slovenije mesečno oziroma letno poročalo o kapitalskih naložbah med rezidenti in nerezidenti (poročilo SN-T oziroma SN). Banka Slovenije lahko podjetje določi tudi za druga poročanja, podjetje pa nato mesečno oddaja poročilo o kratkoročnih terjatvah in obveznostih iz poslovanja z nerezidenti (poročilo SKV), poročilo o storitveni menjavi in delu blagovne menjave ter o tekočih/kapitalskih transferih z nerezidenti (poročilo BST) ali/in poročilo o prejetih in danih kreditih ter depozitih z nerezidenti (poročilo KRD). Vsa navodila in obrazci za poročanje so podjetjem na voljo na spletni strani Banke Slovenije (Poročanje Banki Slovenije, 2015). V času likvidacije je podjetje dolžno nadaljevati s poročanjem Banki Slovenije, dokler ga ta ne obvesti, da lahko preneha s poročanjem. Zaradi zmanjšanja prometa je sploh v zadnjih mesecih likvidacije oddajanje poročil BST in SKV

brezpredmetno, podobno je tudi s poročilom SN, saj v likvidaciji ne moremo poročati o kapitalu. KRD je v likvidaciji še najbolj relevantno poročilo.

C) Poročanje Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (Ajpes)

Gospodarske družbe morajo Ajpes-u tri mesece po koncu poslovnega leta oddati letno poročilo, revidirano in konsolidirano letno poročilo. V skladu s programom statističnih raziskovanj Ajpes mesečno zbira še podatke o plačah (izplačane plače in regres za letni dopust zaposlenih, poročilo PLAČE) in plačah v javnem sektorju (plače in drugi osebni prejemki ravnih oseb javnega sektorja, poročilo ISPAP), četrtno pa podatke o finančnih računih (poročilo SFR) in podatke iz bilanc stanja, podatke iz izkaza poslovnega izida, podatke o investicijah v osnovna sredstva in druge podatke o poslovanju (za izračunavanje četrtnega bruto domačega proizvoda, poročilo ČPPS). Podjetja oddajo poročila prek aplikacij na spletni strani Ajpes-a, kjer najdejo tudi vsa navodila (Ajpes, 2015).

Podjetja v času likvidacije Ajpes-u ne oddajajo letnih poročil. Zadnje letno poročilo, ki ga oddajo na Ajpes je za poslovno leto, ki se je končalo pred uvedbo postopka likvidacije. Podjetje v likvidaciji sicer odda zaključno bilanco tudi na Ajpes, ta jo objavi v rubriki eOBJAVE - objave vpisov in predložitve listin, vendar podatki niso javno dostopni. Zainteresirani zunanji uporabniki informacij zato v javnih objavah ne morejo dobiti preverjenih in potrjenih informacij o podjetju v postopku likvidacije.

Poročila PLAČE, ČPPS in SFR se oddajajo normalno, dokler poročevalska enota ne dobi obvestila, da poročanje ni več potrebno. Nekatera poročila sicer nimajo nobenega smisla in samo kvarijo statistični vzorec, saj zbiranje podatkov ni primerno oziroma primerljivo glede na ostale poročevalske enote. Poročila so po mnenju revizorjev in računovodij preveč prirejena stečajnim postopkom in ne upoštevajo specifičnosti likvidacije. Poročanje kapitala na primer v likvidaciji ni smiselno, saj se kapital prenese na obveznosti do lastnika, česar pa obrazci ne predvidijo. Pojavlja se tudi vprašanje katere vrednosti poročati: knjigovodske ali ocenjene. Slednje se namreč ne ujemajo s preteklimi poročili. V telefonskem razgovoru z uslužbenko izpostave Ljubljana sem dobila navodilo, da naj likvidacijsko bilanco sestavljeno po SRS 37 ponovno premečem v navadno bilanco in torej oddam podatke, ki niso niti pravilni, niti preverjeni, zadostujejo pa načinu statističnega poročanja, ki ga zahteva Ajpes. Oddajanje takih poročil je nesmiselno in celo škodljivo, saj ne prikazuje dejanskega stanja podjetja v likvidaciji. Glede na razlago Ajpes-a podjetje v likvidaciji nima možnosti oddaje pravilnih podatkov, kljub opozorilom pa se spremembe na tem področju ne pričakujejo.

D) Poročanje Intrastat

Gospodarski subjekti, ki so vključeni v statistično raziskovanje Intrastat, Statističnemu uradu (v nadaljevanju SURS-u) oziroma Finančnemu uradu (v nadaljevanju FURS-u), natančneje FU Nova Gorica, mesečno oddajajo podatke o blagovni menjavi med državami članicami EU. Intrastat je bil uveden leta 1993 ob uvedbi skupnega evropskega trga, ko podatkov o blagovni menjavi ni bilo več mogoče dobivati iz carinskih deklaracij. Intrastat poročajo tista podjetja, ki trgujejo z blagom s podjetji iz drugih držav članic EU in katerih skupna vrednost odprem oziroma prejemov blaga je v preteklem koledarskem letu ali med letom presegla vključitveni

prag 200.000 evrov za odpreme in 120.000 evrov za prejeme blaga. Podjetje mora podatke oddati najkasneje do 15. v mesecu za pretekli mesec, obveznost poročanja pa traja do prejema obvestila o prenehanju obveznosti poročanja. Navodila in potrebne obrazce podjetja najdejo na spletnih straneh SURS-a in FURS-a (Intrastat, 2015).

V kolikor podjetje v likvidaciji še naprej dobavlja blago članicam EU oziroma prejema blago iz EU, potem normalno nadaljuje s poročanjem Intrastat, če pa se blagovna menjava zmanjša pod vključitveni prag oziroma če podjetje ne posluje več, potem o tem obvesti FU Nova Gorica, ki podjetju izda obvestilo o prenehanju obveznosti poročanja.

2.5.4.2 Poročanje notranjim uporabnikom

Igličar in Hočevnar (2011, str. 530) naštevata osnovne značilnosti dobre računovodske informacije: primernost, pravočasnost in točnost, ustreznost in popolnost. Medtem, ko se v normalnem poslovanju potreba po računovodskih informacijah pojavlja v vseh oddelkih podjetja, je v postopku likvidacije računovodsko poročanje skoncentrirano samo na upravitelje in lastnike. Zagotavljanje osnovnih značilnosti dobre računovodske informacije je še toliko pomembnejše, saj je podjetje v položaju, v katerem mora res natančno načrtovati vse nadaljnje postopke, saj bi nepopolni podatki predstavljali tveganje pojava nepredvidenih stroškov ali drugih obveznosti, ki bi podaljšali in podražili postopek likvidacije, kar lahko ob neprimernem načrtovanju in nezadostni kapitalizaciji vodi tudi v stečaj.

Likvidacijski upravitelji na podlagi zakonskih zahtev ali zahtev lastnikov oddajajo različna poročila. Zanje jih navadno pripravi računovodstvo, lahko pa jih sestavijo sami na podlagi računovodskih podatkov. Na podlagi zakona morajo oddati zaključno bilanco stanja na Ajpes in obračune DDPO na FURS, lastnikom pa predložiti računovodske izkaze vsake tri mesece. Večji koncerni sestavljajo računovodske izkaze mesečno in tako je tudi v postopku likvidacije. Poleg zaključnih bilanc je v likvidaciji velik poudarek na poročanju stanj terjatev in obveznosti, poročanju o prodaji osnovnih sredstev in zalog oziroma o udenarjanju sredstev podjetja, poročanju stroškov delovne sile in denarnem toku. Računovodstvo zahtevane podatke pripravi po navodilih upraviteljev in jim jih predloži v predvidenem roku.

2.6 Davčni vidiki likvidacije gospodarskih družb

2.6.1 Obračun davka od dohodka pravnih oseb

Davčne obračune po 368. a členu ZDavP-2 mora za davčnega zavezanca sestaviti in davčnemu organu predložiti upravitelj. Na dan pred pričetkom postopka likvidacije se sestavi davčni obračun in se ga v 20 dneh od dneva vpisa začetka likvidacije v register predloži davčnemu organu. Davčni zavezanec mora v času postopka prostovoljne likvidacije predložiti davčne obračune za posamezna davčna obdobja, torej tudi za obdobje od začetka postopka do konca obračunskega obdobja. Končni davčni obračun sestavi na dan pred sprejetjem sklepa o razdelitvi premoženja in ga v 15 dneh od sprejetja sklepa predloži davčnemu organu. V 20 dneh davčni zavezanec sestavi in predloži tudi obračun davčnega odtegljaja, v katerega vključi skrite rezerve

po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 13/11 - UPB, 18/11, 78/11, 38/12 in 83/12, v nadaljevanju ZDDPO-2), ki so predmet za obračun davčnega odtegljaja v skladu s 70. in 74. členom omenjenega zakona. Skrite rezerve se izračunajo kot razlika med pošteno vrednostjo in davčno vrednostjo sredstev in obveznosti po stanju na dan pred vpisom zaključka likvidacije v sodni register. Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče prodati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščenima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta stranki medsebojno neodvisni in enakopravni. Davčna vrednost posameznega sredstva ali obveznosti pa je znesek, ki se prisodi temu sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka oziroma na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka (ZDDPO-2. 74. člen). Kot navaja Pojasnilo DURS v zvezi z obdavčitvijo podjetja v postopku redne likvidacije, se pri izračunu skritih rezerv v likvidacijskem postopku ugotavlja razlika med pošteno vrednostjo in davčno vrednostjo sredstev in obveznosti (vrednostjo, ki je bila upoštevana pri obračunu davka), kar pomeni, da se pri tem izračunu ne upoštevajo vrednosti iz otvoritvene likvidacijske bilance, če se le-te razlikujejo od vrednosti, ki se je upoštevala pri obračunu davka (Pojasnilo DURS, št. 4201-26/2007-2, 17. 6. 2008). Po pojasnilu revizorke in davčne svetovalke se znesek skritih rezerv ugotavlja na podlagi cen, ki obstajajo za posamezno sredstvo na delujočem trgu ali pa se vrednost oceni, če delujočega trga ni. Davčna vrednost sredstva je vrednost, ki je enaka znesku davčno priznanih odhodkov oziroma prihodkov in ni nujno enaka knjigovodski vrednosti. Če je otvoritvena bilanca večja od zaključne, še ne pomeni, da gre za skrite rezerve podjetja, saj se rezerve vežejo na tisto, kar ni bilo realizirano (npr. rezervacije, odpisi...).

Po zaključku postopka likvidacije se preostalo premoženje družbe razdeli družbenikom. V primeru, da je prejemnik pravna oseba, se pri družbeniku v skladu z 2. točko 74. člena ZDDPO-2 obdavčijo preneseni in tekoči dobiček, rezerve iz dobička, osnovni kapital v tistem delu, ki se je oblikoval iz konverzije dobička ali rezerv iz dobička, ter skrite rezerve in sicer kot dividendam podoben dohodek. ZDDPO-2 namreč predpostavlja, da družba, ki preneha, izplača do tedaj še nerazdeljene dobičke med družbenike, čeprav gre formalnopravno za razdelitev preostanka premoženja družbe med družbenike oziroma izplačilo sorazmernega dela preostanka likvidacijske mase posameznemu družbeniku. Ker se tovrstni dohodki štejejo za dividendam podobne dohodke, se pri prejemniku obdavčijo enako kot dividenda, kar pomeni, da jih lahko prejemnik v skladu s 24. členom ZDDPO-2 izvzame iz davčne osnove. Izjema velja za skrite rezerve, ki niso bile izplačane pri izplačevalcu, torej družbi, ki je prenehala. V primeru, da je prejemnik preostanka likvidacijske mase fizična oseba, se davčni učinki presojujejo v skladu z določbami Zakona o dohodnini, ki se nanašajo na obdavčitev kapitalskih dobičkov. Družbenik je ob prenehanju obdavčen za morebitni kapitalski dobiček, če bi na podlagi prenehanja družbe prejel iz naslova likvidacijske mase več, kot je v družbo vložil. Če v družbi pred prenehanjem obstajajo še nerazdeljeni dobički, se lahko pojavi dilema, ali naj si družbeniki te dobičke izplačajo pred likvidacijo, saj se v takšnem primeru izplačilo obdavči kot dividenda (Drekonja, 2009, str. 79).

Namesto nerazdeljenih dobičkov lahko v podjetju obstajajo nerazdeljene izgube. Pri lastniku podjetja v likvidaciji se pojavi vprašanje odpisa finančnih naložb. Kot mi je pojasnila davčna

svetovalka ga. Trontelj iz davčne hiše CF confidas, d.o.o., se pri tem upošteva 22. člen ZDDPO-2, ki v prvem odstavku navaja, da se pri ugotavljanju davčne osnove odhodki zaradi prevrednotenja kot posledica oslabitve kratkoročnih in dolgoročnih finančnih naložb oziroma finančnih instrumentov ne priznajo. Odprava oslabitve iz tega odstavka se upošteva na način, da se prihodki iz odprave oslabitve, ki ni bila priznana kot odhodek, izvzemajo iz davčne osnove. Odhodki zaradi prevrednotenja kot posledica oslabitve, ki se ne priznajo in ki niso bili odpravljeni na zgoraj opisani način, se priznajo ob odtujitvi, zamenjavi ali drugačni poravnavi oziroma odpravi finančne naložbe oziroma finančnega instrumenta.

Pri obračunu je treba upoštevati morebitna izvzetja kapitalskih dobičkov predhodnih obdobj. Zavezanci, ki iz davčne osnove izvzamejo polovico kapitalskih dobičkov in so kasneje prenehali (razen ob prenehanju v skladu s VII. točko ZDDPO-2), morajo za dele dobičkov, neobdavčenih v petih davčnih obdobjih pred prenehanjem, povečati davčno osnovo. To storijo le, če prenehajo pred potekom 10 let od ustanovitve in ne od uveljavitve tovrstne davčne ugodnosti. Dividendam podobni dohodki, razen prikrito izplačilo davka, niso odhodki izplačevalca, saj neposredno zmanjšujejo njegov kapital brez vpliva na poslovni izid in s tem na davčno osnovo. Kot v 1. točki 30. člena navaja ZDDPO-2, med davčno nepriznane odhodke spadajo tudi dividendam podobni dohodki, kamor se uvrščajo tudi dobiček, rezerve iz dobička in osnovni kapital, kolikor se je oblikoval iz predhodnega povečanja osnovnega kapitala iz dobička ali rezerv iz dobička, če je izplačevalec prenehal. Splošna davčna stopnja znaša 17 odstotkov od osnove za davek (ZDDPO-2, 60. člen). Davčno izgubo iz preteklih let lahko davčni zavezanec pokriva z zmanjševanjem davčne osnove, pri čemer je treba posebej poudariti, da izgube ni mogoče prenesti na novo pravno osebo, kadar zavezanec preneha opravljati dejavnost (Zupančič, 4/2012, str. 165).

2.6.2 Obračun davka na dodano vrednost

Davčni zavezanec, nad katerim se je začel postopek likvidacije, mora sestaviti davčni obračun na dan pred začetkom postopka in ga davčni upravi predložiti v 20 dneh od dneva vpisa začetka likvidacije v register. Tudi v času trajanja likvidacijskega postopka je treba oddajati davčne obračune za posamezna davčna obdobja. Končni davčni obračun se sestavi na dan pred sprejetjem sklepa o razdelitvi premoženja (ZDavP-2, 368. a člen).

V postopku likvidacije družba udenari svoja osnovna sredstva, trgovsko blago, proizvode, polproizvode, material in drobni inventar, lahko pa jih ob prenehanju opravljanja dejavnosti zadrži njen pravni naslednik. Pri tem se seveda poraja vprašanje obračuna davka na dodano vrednost oziroma njegovega popravka. Kot navaja 18. člen Direktive Sveta 2006/112 ES, ki ga v slovenskem zakonu implementira 8. člen ZDDV-1, se zadržanje blaga šteje za dobavo blaga, opravljeno za plačilo. Davčni zavezanec tako ob likvidaciji gospodarske družbe obračuna DDV od zalog trgovskega blaga in osnovnih sredstev. Pri tem velja poudariti, da se besedilo iz zgoraj omenjene direktive nanaša na prenehanje opravljanja obdavčljive dejavnosti na splošno in ne razlikuje med različnimi vzroki in okoliščinami prenehanja (Špes, 2013, str. 313-314).

Popravke odbitka DDV pri osnovnih sredstvih obravnavata 69. in 70. člen ZDDV-1. Prvi določa, da se popravke odbitka DDV za osnovna sredstva razporedi na pet, za nepremičnine pa na 20 let

od začetka uporabe osnovnega sredstva oziroma od davčnega obdobja, v katerem je izvršen (oziroma ni izvršen) odbitek DDV. Letni popravek tako znaša $1/5$ oziroma $1/20$ zneska DDV, ki je bil zaračunan na osnovna sredstva. Če je razlika davka do deset evrov, se popravek ne izvrši. Ugotavljanje zneska odbitka davka s pomočjo naslednje enačbe v 111. členu opredeljuje Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14 in 95/14, v nadaljevanju PZDDV):

$$\frac{\text{Znesek DDV, ki je bil ob nabavi priznan (oziroma ki ni bil priznan) kot odbitek DDV}}{(5 \text{ let ali } 20 \text{ let}) \times 365} \quad (1)$$

Rezultat zgornje enačbe moramo pomnožiti s številom dni od odbitka davka do izločitve sredstev iz registra in tako dobimo končen rezultat, ki ga na obrazcu DDV-O vpišemo v polje 41, torej pod odbitek DDV od nabav blaga in storitev, pridobitev iz drugih držav članic EU in od uvoza po stopnji 22 odstotkov. Osnova za davek se na obrazcu ne izkazuje, hkrati s popravkom odbitka DDV pa je treba oddati tudi pojasnilo.

Pojavi se vprašanje, ali naj lastnik sredstva, ki bi jih lahko uporabil ali prodal sam, odkupi med postopkom ali jih zadrži ob koncu postopka likvidacije. Pri odločitvi o tem gre za presojanje na podlagi različnih obdavčitev. Prenos nepremičnin pri razdelitvi premoženja med družbenike ali delničarje v postopkih likvidacije družbe je oproščen plačila davka od prometa z nepremičninami (Zalokar, 12/2013, str. 111). Davčna svetovalka ga. Trontelj meni, da je na to vprašanje težko dati univerzalni odgovor. Odvisno je od tega za kakšno sredstvo gre in kakšna je njegova vrednost, vsekakor pa je treba upoštevati tudi druge vidike, kot npr. vidik DDV. Če je družba v času delovanja od nabavljenih osnovnih sredstev izkoristila možnost uveljavljanja vstopnega DDV, je potrebno paziti na čas od tedaj, ko je bil DDV uveljavljen kot vstopni in do tedaj, ko se družba likvidira. Obdobje popravka uveljavljanja odbitka DDV se izteče po petih letih (za nepremičnine pa po 20-ih letih). Za vsa tista sredstva, za katera se obdobje petih let (oziroma 20 let) do datuma izbrisa družbe iz registra ne bo še izteklo, bo potrebno izračunati višino popravka DDV in ga vrniti v državni proračun. Popravka odbitka DDV pa ni potrebno delati v primeru prodaje sredstva, kjer se ob prodaji obračuna DDV. V teh primerih se torej priporoča razmislek o prodaji osnovnih sredstev pred izbrisom podjetja. Na primer: če pride ob likvidaciji podjetja do zadržanja nepremičnine, nastane dobava blaga oziroma obdavčljiva transakcija. Ta transakcija je na osnovi 44. člena ZDDV-1 oproščena plačila DDV, ker pa je pri nakupu nepremičnine pred manj kot 20 leti zavezanec uveljavljal sto-odstotno pravico do odbitka DDV, mora zdaj na podlagi 69. in 70. člena ZDDV-1 izvesti popravek odbitka DDV (Špes, 2013, str. 320). Pod nekaterimi pogoji se lahko koristi tudi pooblastilo iz 45. člena ZDDV-1, po katerem je promet rabljene nepremičnine opredeljen kot obdavčen in zavezancu tako ni treba popravljati odbitka DDV (Pojasnilo DURS, št. 4230-65/2007, 13. 2. 2007). Na tem mestu velja omeniti, da računovodski izkazi podjetja v likvidaciji ne omogočajo celostnega pregleda poslovnih dogodkov. Iz primerjave zaključne in otvoritvene bilance stanja ter ostalih trimesečnih izkazov, sestavljenih po SRS 37 se na primer ne da preveriti pravilnosti popravka odbitka DDV, zato finančni urad praktično ne more odkriti morebitnih napak popravkov odbitka DDV.

3 PRIMER IZBRANEGA PODJETJA

3.1 Opis podjetja in njegova finančna slika

Izbrano podjetje, katerega edini lastnik je bil mednarodni avstrijski koncern, je bilo na slovenskem trgu prisotno enajst let. Negovi trije paradni izdelki so s svojo prisotnostjo zelo zaznamovali slovenski medijski trg in vseskozi krojili njegov vrh. S skrbno načrtovanimi vsebinami, podanimi v kratki in jedrnatih obliki, priročnim formatom, z neodvisno uredniško politiko in domiselnimi distribucijskimi kanali so postali med slovenskimi uporabniki zelo priljubljeni. Avgusta 2011 je družba izvedla korenite spremembe tako v obsegu dejavnosti kot tudi pri svojih produktih. Glavni cilj je bil optimiziranje oziroma zmanjšanje stroškov. Delo je izgubilo 12 redno zaposlenih in še enkrat toliko honorarnih delavcev, ukinjene so bile regijske izdaje, skrčena je bila vsebina spletnega portala in optimizirana distribucija produktov. Družba se je zavedala, da bo brez prestrukturiranja in tudi bolečih rezov pod vprašajem njen obstoj, saj je lastnik zahteval dobičkonosno poslovanje od leta 2013.

Razloge za težave oziroma velike izgube družbe velja iskati tako v zunanjih, kot tudi notranjih dejavnikih. Dejstvo je, da izbrano podjetje konkuriralo na dokaj nasičenem in rigidnem trgu. Slovenski oglaševalski kolač je namreč zelo neenakomerno porazdeljen med različne medije. Bruto vrednost oglaševanja v letu 2012 je po podatkih Mediane IBO znašala 649 milijonov evrov, od tega je skoraj 67 odstotkov delež pripadal televiziji. Preostali delež so si razdelili tisk (19,7%), zunanje oglaševanje (5,7%), internet (4%) in radio (3,4%). Tiskani mediji so si torej razdelili slabih 126 milijonov evrov bruto (19 milijonov manj kot leta 2008), vendar je realna vrednost precej skromnejša, saj bi po upoštevanju popustov in brezplačnih objav znašala manj kot 30 odstotkov bruto vrednosti (Sibila, 2012, str. 16). Po oceni prof. Milosavljevića so si nekatere družbe po zaslugi nedelujočih državnih organov na področju varovanja konkurence, regulacije medijev in regulacije radiotelevizije uspele izboriti nenormalno močen tržni položaj, posledica česar pa je neenakomerno porazdeljen oglaševalski kolač (Dnevnik, 2011). Gospodarska kriza je stanje samo poslabšala, saj je televizija pridobila toliko, kot je izgubil tisk – leta 2008 je delež televizije v oglaševanju namreč znašal 58 odstotkov, delež tiskanih medijev pa dobrih 26 odstotkov (Sibila, 2012, str. 18).

Raziskave in empirični podatki iz analiz posameznih primerov pa ne glede na težaven trg kažejo na to, da so za težave v podjetjih večinoma krivi notranji dejavniki. Po ugotovitvah Scherrerja (v Dubrovski, 2011, str. 82) je za kar 80 odstotkov poslovnih neuspehov kriv management. Napake managementa je mogoče razdeliti v tri skupine: napačne oziroma slabe poslovne odločitve (*mismanagement*), opustitve pravih in pravočasnih dejanj ter prevare in podobna nemoralna ravnanja. Menim, da slednje v izbranem primeru niso bile vzrok za neuspeh. Opozoriti je treba tudi, da pri poslovnih odločitvah ne gre za prave ali napačne odločitve, saj je za določeno odločitev težko dokazati, da je edina pravilna. Tudi uspešna podjetja namreč delajo napake, vendar morajo vzdrževati dobro povprečje zadovoljivih odločitev, pri tem pa paziti, da so njihove napake v čim manjšem obsegu izkoriščene s strani konkurence (Dubrovski, 2011, str. 84-90). Poudariti je treba, da opisano podjetje nikoli ni zapadlo v melanholijo in da so bile edina

stalnica njegovega poslovanja spremembe. Pri tem mislim tako na spremembe v managementu kot v ostalih oddelkih, nadgradnje in prilagajanje produktov, uvajanje novih projektov in pristopov k prodaji, spodbujanje zaposlenih in podobno. Menim, da je šlo pri poskusih omogočanja dobičkonosnosti in reševanja krize po malem za mešanico vseh ključnih napak, za katere Dubrovski (2011, str. 148) meni, da so najbolj pogoste v projektih zdravljenja krize: nekompetentni management, ukvarjanje s posledicami krize namesto s pravimi vzroki zanjo, podcenjevanje komuniciranja navzven in navznoter, pričakovanje takojšnjih rešitev novega vodstva in ukvarjanje izključno s kratkoročnimi ukrepi. Čeprav lahko iz analiz, ki sledijo, sklepamo, da se je management zadnjih pet let dobro bojeval s slabimi razmerami na trgu, pa je bila škoda, narejena v preteklosti, prevelika, da bi jo lahko popravili na kratek rok. Izkazalo se je, da slovenski trg ni dovolj velik, da bi omogočal preživetje produkta. Popolna likvidacija je prevladala nad možnostjo ohranitve samo delnega poslovanja.

3.1.1 Organiziranost računovodstva izbranega podjetja

Organizacija dela, obseg nalog in odgovornosti računovodstva v izbranem podjetju, ki so opisane v sledečih poglavjih, so rezultat strukturiranega opazovanja, ki je potekalo v določenem obdobju na izbranem vzorcu v proučevanem podjetju. Kot je predstavljeno v nadaljevanju, je računovodska služba izbranega podjetja prešla številne organizacijske faze, zato je imela natančen popis nalog in časa, ki jim ga posamezen oddelek posveča, ter natančno definirano strukturo. Bogato interno gradivo mi je omogočilo natančnejšo oceno obsega dela in odgovornosti ter lažje spremljanje delitve nalog in potrebne reorganizacije po začetku postopka likvidacije izbranega podjetja.

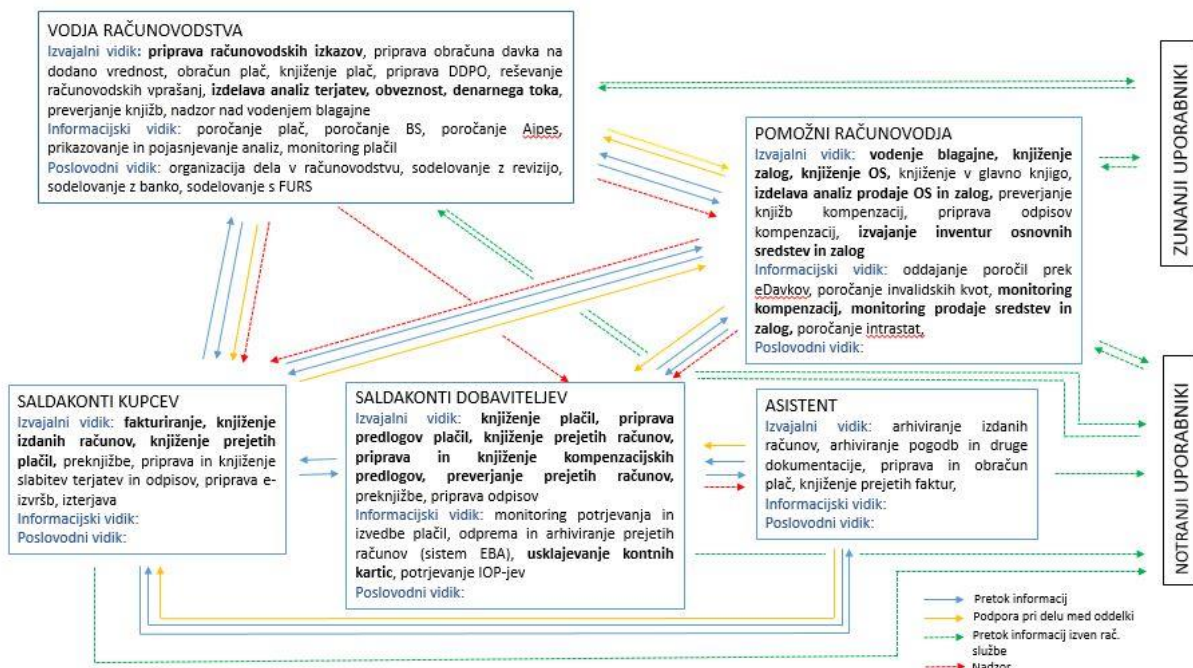
Računovodsko-finančna služba izbranega podjetja je bila sprva organizirana kot oddelek znotraj samega podjetja. Glede na organizacijo podjetja je bilo računovodstvo umeščeno v tipično funkcijsko strukturo srednje velikih družb, v kateri finančno-računovodski sektor deli naloge med finančno in računovodsko službo in s tem omogoča nekatere koristi: kratke informacijske poti, pospešene enotne pristope in učinkovito sodelovanje (Bergant, 2010, str. 219-226). Računovodstvo je bilo kot oddelek znotraj podjetja razdeljeno na saldakonte dobaviteljev in saldakonte kupcev, ki sta pokrivala prejete oziroma izdane fakture, dana oziroma prejeta plačila, kompenzacije in pobote ter izterjavo. Vodja oddelka je skrbela za obračun plač, glavno knjigo in davke, pomožni računovodja za blagajno, osnovna sredstva, zaloge in monitoring kompenzacij, za arhiviranje in ostala administrativna dela v računovodstvu pa je skrbel asistent. Oddelki so redno poročali vodji, upravi in zunanjim uporabnikom računovodskih informacij, križno kontrolirali svoje delo in arhivirali dokumentacijo. Finančno funkcijo sta imela vodja računovodstva in finančni kontrolor, ki sta skrbela za pravilno izkazan mesečni poslovni izid (rezervacije, aktivne in pasivne časovne razmejitve), budgetiranje in planiranje ter mesečno poročanje o odstopanjih od načrtovanih rezultatov.

Leta 2013 se je računovodski oddelek odcepil v zunanjo službo, ki opravlja računovodske storitve za vsa slovenska podjetja istega lastnika. Čeprav gre na papirju za zunanjo servisno službo, ta opravlja vse naloge notranje službe in je tesno povezana s svojimi strankami, pozna njihovo poslovanje in notranje procese. Računovodstvo znotraj skupine nima statusa zunanjega

izvajalca, pač pa se ga dojema kot funkcijo pri poslovanju podjetij. To pomeni, da ne izvaja samo pogodbeno določenih dejavnosti, pač pa mora narediti vse, da prispeva k uspešnosti poslovanja ključnih podjetij. Po preoblikovanju oddelka v samostojno družbo je oddelok kontrolinga ostal znotraj matičnega podjetja, ostali oddelki pa so izvedli reorganizacijo dela z namenom optimalnejše distribucije nalog med oddelki. Podrobnejšo razdelitev nalog glede na zgornji opis vidimo v prilogi 1. Pri tem moramo poudariti, da so na seznamu samo najpomembnejše naloge posameznega oddelka in da je zaradi večje preglednosti določena naloga zavedena samo v eno funkcijo računovodstva. Še vedno je velik poudarek na poročanju in svetovanju upravi, medtem ko se zaradi ločenega oddelka kontrolinga opazi manjša vloga računovodstva v procesu predračunavanja, analiziranja in nadziranja.

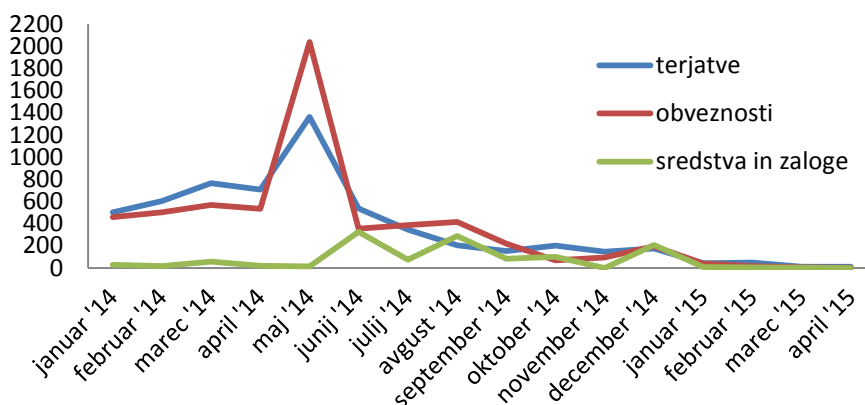
V času likvidacije izbranega podjetja so se naloge in njihov obseg spremenile, zato so bile tudi spremembe v organizaciji dela neizbežne. Na tem mestu velja opozoriti, da se računovodstvo ni ukvarjalo samo z likvidacijo izbranega podjetja, ki je bilo sicer njihova največja stranka, pač pa je še naprej normalno opravljalo storitve za ostale stranke. Zaradi nenadne velike obremenjenosti z likvidacijo je prišlo do prerazporeditve nalog med zaposlenimi. Po začetku postopka se je zmanjšal pomen izvajalnega vidika analiziranja in predračunavanja, večji poudarek pa je bil na izvajalnem in informacijskem vidiku knjigovodenja in informacijskem vidiku analiziranja. Slika 3 prikazuje ključne naloge računovodstva v času likvidacije. Naloge, ki so dobile večji pomen, so zapisane odebeljeno. Označene so tudi medsebojne relacije z vidika informiranja, nadzora in pomoči med oddelki. Slednje se navezujejo direktno na spremembe, ki jih je pri organizaciji dela prinesla likvidacija. Saldakonti kupcev so pomagali pomožnemu računovodji pri prodaji sredstev in zalog, asistent je pomagal saldakontom dobaviteljev pri knjižbah vhodnih računov, saldakontom kupcev pri arhiviranju izdanih faktur skupaj s prilogami, vodji računovodstva pa pri obračunavanju plač. Vodja računovodstva in pomožni računovodja sta poskrbela za pravilno sestavljene izkaze in njihovo pravočasno predložitev. Računovodstvo je moralo zaradi reorganizacije dela prilagoditi tudi nadzor. Pomožni računovodja in saldakonti kupcev so vedno imeli pregled nad delovanjem drug drugega, tako glede obračunavanja prodanih sredstev kot njihovega prevzema in plačila kupca. Pri obsežnejšem gotovinskem poslovanju je bilo treba zagotoviti nadzor vodenja blagajne, kar je opravljala vodja računovodstva. Pretok informacij znotraj računovodstva ter do zunanjih in notranjih uporabnikov računovodskih informacij se po uvedbi likvidacije ni spremenil. Glede na prikaz v prilogi 1 se v spodnji sliki ne pojavljajo naloge, ki jih je z uvedbo likvidacije računovodstvo prenehalo opravljati, npr. preverjanje finančnih delov pogodb ali svetovanje pri izpeljavi projektov.

Slika 3: Delitev nalog računovodstva z različnih vidikov in prikaz medoddelčnih relacij



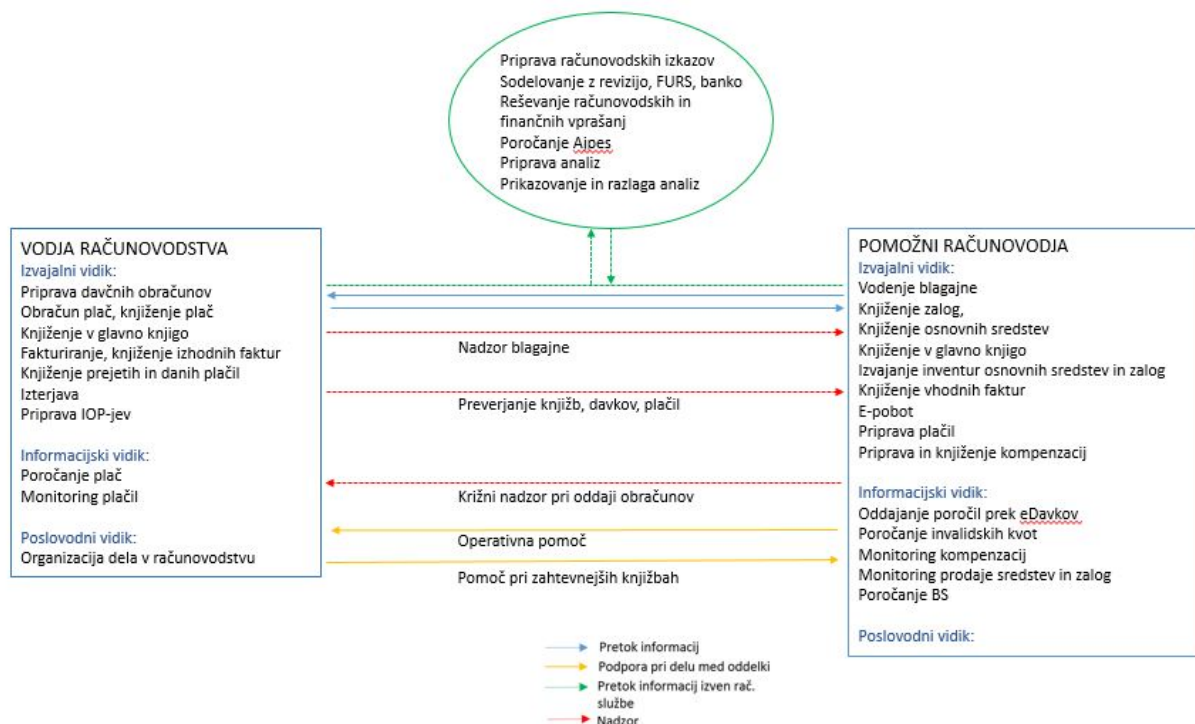
Zaradi težnje po čimprejšnjem zaključku postopka se je obseg nalog računovodstva vsak mesec zmanjšal. Spodnja grafika prikazuje število knjižb v ključnih računovodskih kategorijah: terjatve, obveznosti ter sredstva in zaloge. Najbolj je opazno enormno povečanje števila knjižb terjatev in obveznosti v mesecu pričetka likvidacije, ki je posledica prenosa celotnih knjig na novo šifro podjetja. Število knjižb se je predvsem na strani terjatev po začetku postopka močno zmanjšalo, saj podjetje ni več dnevno obračunavalo opravljenih storitev, pač pa je fakturiralo večinoma samo prodajo sredstev in zapiranje terjatev. Število knjižb na strani obveznosti se je zmanjševalo počasneje in manj enakomerno. Na strani sredstev in zalog so se knjižbe do začetka likvidacije nanašale na spremembe stanja (nabava, prodaja, amortizacija), v času likvidacije pa samo na izknjižbe ob prodaji. Največji obseg knjižb je bil zaznan v juniju, ko so sredstva in zaloge odkupovali bivši zaposleni in drugi delavci podjetja v likvidaciji. Opazno je tudi povečanje knjižb vseh kategorij ob koncu leta, kar je normalno tudi v rednem poslovanju.

Slika 4: Število knjižb v izbranih kategorijah od januarja 2014 do aprila 2015



Razdelitev nalog po začetku likvidacije in reorganizacija dela v začetku septembra 2014 zaradi manjšega števila zaposlenih kot posledice zmanjšanega obsega dela in sredstev, sta vidni v spodnjem prikazu. Na tem mestu velja poudariti, da je računovodstvo pri reorganizaciji dela vedno upoštevalo temeljna načela organiziranosti, predvsem načelo lastnosti informacijskega sistema, načelo razbremenjevanja odgovornosti in načelo ločevanja izvajanja od odločanja in evidence. Menim, da je upoštevanje teh načel ob manjšem številu zaposlenih izjemnega pomena.

Slika 5: Reorganizacija dela računovodstva ob zmanjšanem obsegu dela in sredstev



3.1.2 Analiza rezultatov poslovanja

Izbrano podjetje je že od prvega leta dalje poslovalo z izgubo. Ta je bila največja leta 2008. Leta 2007, ko so svojo ponudbo povečali za nove produkte, je lastnik izgube začel pokrivati z dodatnimi vplačili kapitalskih rezerv. V petih letih je vplačal več kot 41 milijonov evrov rezerv, s katerimi je obdržal likvidnost in kapitalsko ustreznost podjetja. Čiste poslovne izide in naknadno vplačan kapital prikazuje slika 6.

Slika 6: Čisti poslovni izidi in naknadno vplačan kapital za vsa leta poslovanja izbranega podjetja



Rezerve kot del kapitala so izkazane na pasivni strani bilance stanja in so namenjene pokrivanju izgub.

Izbrano podjetje je večino prihodkov pridobilo s prodajo oglasnega prostora. V času splošne gospodarske krize so se prihodki od prodaje vztrajno nižali in leta 2013 znašali le 62 odstotkov tistih iz leta 2010. Čiste poslovne prihodke zadnjih štirih let prikazuje tabela 2.

Tabela 2: Čisti prihodki v letih 2010 do 2013

Čisti prihodki	2010	2011	2012	2013
Čisti prihodki od prodaje	8.083.755	7.769.288	5.982.497	5.044.089
Drugi poslovni prihodki	116.569	39.223	372.585	291.433
Skupaj	8.200.324	7.808.511	6.355.082	5.335.522

Vir: Izbrano podjetje, Letno poročilo, 2011, str. 22; Izbrano podjetje, Letno poročilo, 2013, str. 20.

Skladno z zmanjševanjem prihodkov je bilo treba na drugi strani zniževati stroške. Kot je razvidno iz tabele 3 je družbi v zadnjih štirih letih poslovanja uspelo znatno znižati poglavitne stroške. Ti so bili leta 2013 kar za polovico manjši kot leta 2010.

Tabela 3: Poslovni odhodki v letih od 2010 do 2013

Poslovni odhodki	2010	2011	2012	2013
Stroški blaga, materiala in storitev	9.997.881	8.196.012	6.078.072	5.006.701
Stroški dela	2.953.556	2.732.157	2.061.597	1.598.013
Odpisi vrednosti	421.618	495.006	252.851	110.663
Drugi poslovni odhodki	575.712	630.520	435.054	222.977
Skupaj	13.948.767	12.053.695	8.827.574	6.938.354

Vir: Izbrano podjetje, Letno poročilo, 2011, str. 22; Izbrano podjetje, Letno poročilo, 2013, str. 20.

S primerjavo obeh tabel hitro ugotovimo, da so poslovni odhodki vsa leta presegali poslovne prihodke, vendar se je ta razlika z leti manjšala. Z drugimi besedami to pomeni, da podjetje ni bilo sposobno samo pokrивati vseh kratkoročnih stroškov, kar obrazloži vplačevanje dodatnega

kapitala s strani lastnikov.

Če izračunamo donosnost kapitala in donosnost sredstev, vidimo, da dodatna vlaganja lastnikom niso prinesla rasti njihovega premoženja. Po Du Pontovem sistemu kazalnikov izračunamo donosnost kapitala glede na donosnost posameznih dejavnikov donosa: donosnost prodaje (P/S), produktivnost (S/A) in finančno sestavo podjetja (A/E) (Peterlin & Glavina, 2007, str. 24):

$$ROE = P/S \times S/A \times A/E = ROA \times A/E \quad (2)$$

P= dobiček (profit) S = prihodki od prodaje (sales) A= sredstva (assets) E = kapital (equity)

ROA načeloma ne bi smel biti nižji od tržne obrestne mere. Kolikšna vrednost kazalnika ROE kaže na ustrezno dobičkonosnost kapitala vedo samo lastniki, saj naj bi bil dobiček enak ali večji od pričakovanega dobička (Bergant, 2013, str. 197-198).

Tabela 4: Donosnost sredstev in donosnost kapitala v odstotkih od 2010 do 2013

	2010	2011	2012	2013
ROA	-0,91	-1,54	-1,36	-0,86
ROE	-40,35	1,03	-9,95	-6,72

Vir: Izbrano podjetje, Letno poročilo, 2011, str. 20-23; Izbrano podjetje, Letno poročilo, 2013, str. 18-21.

Donosnost kapitala nam pove koliko enot dobička ustvari sto enot vloženega kapitala, donosnost sredstev pa koliko enot dobička ustvari sto enot sredstev. Kot je razvidno iz tabele 4 je bila donosnost sredstev vsa leta negativna, prav tako pa tudi donosnost kapitala. Pozitivna donosnost iz leta 2011 je posledica ugodnega razmerja med kapitalom in dolgom; prvi je bil negativen, slednji pa zelo visok. Kot je razvidno s slike 6, leta 2011 lastnik ni vplačal kapitalskih rezerv, torej izguba iz preteklega poslovnega leta ni bila pokrita in dolg se je povečal. Zamenjava dragih virov financiranja (kapital) s cenejšimi (dolg) pozitivno vpliva na donosnost kapitala (Peterlin & Glavina, 2007, str. 24). Kapital po drugi strani pomeni finančno moč in kapitalaska ustreznost odloča o obstoju in rasti podjetja, zato velja, da je finančno močno tisto podjetje, ki ima velik delež kapitala v primerjavi z dolгови (Peterlin & Glavina, 2007, str. 39). Tudi glede na 11. člen ZFPPIPP podjetje ni bilo kapitalsko ustrezno, saj ni razpolagalo z ustreznim kapitalom. Donosnost sredstev podjetja je sicer rasla, kar kaže na rast prodajnih marž in učinkovitejše izkoriščanje sredstev.

3.1.3 Finančna analiza – likvidnost in plačilna sposobnost

Likvidnost razumemo kot sposobnost podjetja, da svoje obveznosti izvršuje točno in v polnih zneskih (Glogovšek, 2008, str. 42). Plačilno sposobnost zagotavlja optimalna finančna sestava, ki tudi najbolj zvišuje vrednost podjetja (Peterlin & Glavina, 2007, str. 60).

Vrednost koeficienta tekoče likvidnosti naj bi bila okoli 2, kar pomeni, da bi bila vsaj polovica kratkoročnih sredstev dolgoročno financirana; koeficient se sicer presoja glede na povprečje v panogi. Če je koeficient večji od 1, potem ima podjetje več gibljivih sredstev, kot kratkoročnih obveznosti. Iz tabele 5 je razvidno, da je podjetje komaj zadrževalo primerno likvidnost.

Tabela 5: Koeficient tekoče likvidnosti

Tekoča likvidnost	2010	2011	2012	2013
Kratkoročna sredstva	5.736.536	2.390.059	1.659.961	1.558.507
Kratkoročne obveznosti	5.363.946	6.173.210	1.075.054	1.405.217
Koeficient	1,07	0,39	1,54	1,11

Vir: Izbrano podjetje, Letno poročilo, 2011, str. 20-21; Izbrano podjetje, Letno poročilo, 2013, str. 18-19.

Če naj bi koeficient absolutne likvidnosti znašal med 0,2 in 0,5, da bi bilo podjetje likvidno, potem glede na tabelo 6 lahko ocenimo, da je družba samo leta 2012 in 2013 svoje obveznosti financirala z denarnimi sredstvi in vrednostnimi papirji, v predhodnih obdobjih pa je izkazovala nelikvidnost in potrebo po najemanju posojil.

Tabela 6: Koeficient absolutne likvidnosti

Absolutna likvidnost	2010	2011	2012	2013
Denarna sredstva	22.359	575.266	526.617	479.107
Vrednostni papirji	1.610	1.610	1.175	1.175
Kratkoročne obveznosti	5.363.946	6.173.210	1.075.054	1.405.217
Koeficient	0,00	0,09	0,49	0,34

Vir: Izbrano podjetje, Letno poročilo, 2011, str. 20-21; Izbrano podjetje, Letno poročilo, 2013, str. 18-19.

Finančno analizo dopolnjujemo s koeficientom obračanja terjatev oziroma z dnevi vezave sredstev, ki kaže učinkovitost poslovanja z vidika uporabe sredstev (ki so lahko izkazana v obliki stvari – osnovna sredstva in zaloge, pravic – terjatev, in denarja). Za izbrano podjetje je te kazalnike mesečno pripravljala krovna družba in jih primerjala z rezultati ostalih družb v skupini. Tabela 7 prikazuje dneve vezave denarnih in barter terjatev. Če bi podatke primerjali z dnevi vezave samo denarnih terjatev, bi bili rezultati v povprečju za nekaj dni boljši. Družba je potrebovala več kot dva meseca za izterjavo terjatev in ker so podatki med leti zelo podobni, lahko sklepamo, da na nihanje niso vplivale razmere na trgu, pač pa samo delo računovodstva in oddelka prodaje na področju izbire partnerja, kreditne politike in izterjave.

Tabela 7: Dnevi vezave terjatev po letih in mesecih

Leto / mesec	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2012	51	65	66	58	65	65	66	74	91	63	61	51
2013	60	48	54	60	70	63	67	83	98	63	59	56
2014	63	70	65	60								

Vir: Izbrano podjetje, Kundenzahlungsziele 2012; Izbrano podjetje, Kundenzahlungsziele, 2013; Izbrano podjetje, Kundenzahlungsziele, 2014 (interno gradivo).

3.2 Prostovoljna likvidacija izbranega podjetja

V sredo, 7. maja 2014, je uprava lastnice izbranega podjetja nenapovedano prekinila celotno operativno in zaposlene seznanila z odločitvijo o likvidaciji podjetja. Istočasno so na spletni strani objavili obvestilo, da stran ne bo več osvežena ter povezanim podjetjem, pomembnejšim poslovnim partnerjem in medijem razposlali obvestilo o svoji odločitvi. Zaposleni so bili v tistem trenutku napoteni na plačani dopust in hkrati povabljeni na sestanek 9. junija 2014, kjer naj bi dokončno dorekli postopek prekinitve delovnih razmerij. Likvidacija podjetja se je uradno začela 6. maja 2014, ko je bil na spletnih straneh Ajpesa objavljen sklep skupščine družbenika.

3.2.1 Oblikovanje likvidacijske skupine

Za namene korektno izpeljanega postopka prostovoljne likvidacije je z dnem začetka likvidacije v upravo družbe vstopil nov zastopnik v funkciji odvetnika. Likvidacijska upravitelja sta postala tudi dotedanja zastopnika, direktor in prokurist. Prvi je podjetje zapustil konec junija 2014, ostala sta zunanji in notranji likvidacijski upravitelj. Likvidacijski upravitelji in računovodska služba ne morejo sami zaključiti vseh pravnih postopkov in odnosov s poslovnimi partnerji, za to je iz ključnih kadrov treba oblikovati likvidacijsko skupino, ki je tesno vpeta v poslovanje družbe, ima tesne stike s poslovnimi partnerji in pozna poslovne dogovore. Na tem mestu je treba poudariti velik pomen izbora zaposlenih v likvidacijsko skupino, saj šteje tudi pripadnost podjetju in pripravljenost za korektno delo, kar se v nekaj mesecih postopka izkaže za odločilen faktor.

Ob začetku likvidacijskega postopka je družba zaposlovala 54 oseb, od tega je bilo devet oseb na porodniškem dopustu in so spadale v zaščiteno kategorijo delavcev⁴. Kot kriterij odločanja o oblikovanju likvidacijske skupine je bila upoštevana potreba podjetja po konkretnem delu in usposobljenost delavca za takšno delo ter nadaljnje kriteriji za izbiro presežnih delavcev iz 102. člena ZDR-1 (strokovna izobrazba delavca oziroma usposobljenost za delo ter potrebna dodatna znanja in zmožnosti, delovne izkušnje, delovna uspešnost, delovna doba, zdravstveno stanje, socialno stanje delavca in da gre za starša treh ali več mladoletnih otrok ali za edinega hranitelja družine z mladoletnimi otroki). V prvi fazi prenehanja delovnih razmerij je brez dela ostalo 43 zaposlenih, preostalih deset pa je dobilo nove pogodbe za zaposlitev in so skupaj s prokuristom sestavljali likvidacijsko skupino, ki je bila organizirana za potrebe delovanja podjetja v prvih štirih mesecih postopka likvidacije. V tabeli 8 je prikazana sestava likvidacijske skupine v različnih fazah postopka. Na tem mestu gre poudariti, da so v tabeli zajeti samo redno zaposleni delavci, brez honorarnih delavcev in študentov, ki pa v likvidaciji niso sodelovali, jim je pa izbrano podjetje pri odpovedovanju pogodb prav tako kot ostalim delavcem namenilo precejšnje ugodnosti in pomoč pri iskanju novih zaposlitev.

⁴Med zaščitene delavce spadajo invalidi, delavci, ki še niso dopolnili 18 let, starejši delavci in osebe na porodniškem dopustu oziroma dopustu za nego in varstvo otroka (IV. poglavje ZDR).

Tabela 8: Sestava likvidacijske skupine po oddelkih in fazah likvidacije

Oddelek	Število zaposlenih pred likvidacijo (5.5.2014)	Število članov likvidacijske skupine v 1. fazi (do 30.06.2014)	Število članov likvidacijske skupine v 2. fazi (do 31.08.2014)
Uprava	2	2	1
Kadrovska služba	1	1	0
Prodaja	14	2	1
Marketing	2	1	0
Distribucija	1	1	0
IT podpora	1	1	1
Redakcija	31	3	0
Administracija	2	1	1
Skupaj	54	12	4

Vir: Izbrano podjetje, 2014, Program razreševanja delavcev, str. 3 in priloga 1.

Kot je razvidno iz tabele, je bila likvidacijska skupina najprej sestavljena iz ključnih članov posameznega oddelka, torej iz vodij in njihovih namestnikov. V roku dveh mesecev so se potrebe po članih zmanjšale, likvidacijska skupina se je občutno skrčila in v podjetju so ostali samo še posamezni predstavniki oddelkov; preostali so bili napoteni na plačan dopust ali pa so našli zaposlitev pri drugih delodajalcih in so zapustili podjetje v likvidaciji. Potreba po sodelovanju zaposlenih v procesu likvidacije se je spreminjala s časom, odvisno od tega, kako hitro in uspešno so bili zaključeni določeni postopki. Oddelek distribucije je na primer takoj po začetku postopka poskrbel za odstranitev distribucijske infrastrukture po celi Sloveniji in za prekinitev pogodb s podjetji, ki so izvajala distribucijo ter podjetji in občinami, ki so v najem oddajala površine. Kadrovska služba je sestavila program razreševanja delavcev in skupaj z likvidacijskimi upravitelji opravila individualne razgovore s posamezniki glede odpovednih rokov in odpravnin. Marketing je poskrbel za dokončanje poslov s poslovnimi partnerji ter popisal zalogo marketinških sredstev, namenjenim oglaševanju, nagradnim igram in poslovnim darilom. IT oddelek je poskrbel za arhiviranje podatkov in čiščenje diskov računalnikov, tablic in mobilnih telefonov, ki so bili nato namenjeni prodaji. Pri tem je prav tako izdelal popis sredstev, opravil objavo storitev telefonije in interneta ter poskrbel za vračilo najete IT opreme. Oddelek prodaje je bil najdlje vpet v proces likvidacije, saj je moral poskrbeti za korektno dokončanje poslov z vsemi poslovnimi partnerji. Online produkcija je morala dokončati začete projekte v zvezi z lansiranjem novih portalov.

Ker se vsi v likvidacijski skupini zavedajo, da bodo najkasneje ob koncu likvidacije izgubili službo, je zelo pomembno, da so za delo v postopku dovolj motivirani. Kušar (2014, str. 17) v svoji raziskavi ugotavlja, da zaposlene pri delu motivirajo predvsem nematerialni motivatorji, kot so možnost napredovanja, dobri odnosi s sodelavci, dobri delovni pogoji, delo z izzivi in ugled podjetja. Podjetje tik pred izbrisom zaposlenim praktično ne more ponuditi druge motivacije kot denarno nadomestilo. Če je bil zaposleni izbran v likvidacijsko skupino, to

pomeni, da ga upravitelji potrebujejo, kar mu daje določeno pogajalsko moč glede nagrade. V praksi sicer prevladuje mnenje, da managerji niso dolžni skrbeti za motivacijo zaposlenih, če se slednji za določeno delo sami niso pripravljali motivirati. Pri denarnem nagrajevanju je treba upoštevati kakovost dela zaposlenega, njegovo ustvarjalnost in znanje ter zmožnost opravljanja različnih funkcij in ne samo njegove produktivnosti (Igličar & Hočevár, 2011, str. 331).

3.2.2 Zaključna in otvoritvena/začetna bilanca stanja

Računovodstvo je na dan pred začetkom likvidacijskega postopka izdelalo zaključno bilanco po SRS 2006 in tudi davčni obračun v skladu z DDPO-2. Omenjena bilanca je predmet priloge 2. Opazimo lahko, da je podjetje v prvih štirih mesecih leta 2014 pridelo skoraj milijon evrov izgube in da je lastnik prispeval dodatne tri milijone kapitalskih rezerv. Kratkoročne poslovne obveznosti so se v enakem obdobju zmanjšale za dobrih 200 tisoč evrov, kar nakazuje na to, da se je z rednimi plačili dobaviteljem podjetje že kmalu po zaključku poslovnega leta 2013 pripravljalo na uvedbo likvidacije. Na dan začetka likvidacije je računovodstvo sestavilo otvoritveno bilanco stanja in pri tem upoštevalo SRS 37. Otvoritveno bilanco lahko vidimo v prilogi 3. Takoj lahko ugotovimo, da sta vrednosti aktive in pasive v otvoritveni bilanci večji od tistih v zaključni bilanci, razlika pa znaša dobrih 70 tisoč evrov. Razlika je na aktivni strani posledica odpisov terjatev za DDV, ki so izhajale iz preteklosti, in aktivnih časovnih razmejitev oziroma vnaprej plačanih stroškov, za katere podjetje z dobavitelji ni moglo dogovoriti povračila. Povečala se je tudi vrednost neopredmetenih dolgoročnih sredstev, saj je bila ocenjena tržna vrednost sredstev večja od knjigovodske vrednosti na dan pred začetkom likvidacije. Na pasivni strani so se odpisale obveznosti za DDV in obveznosti za nepotrjene dobropise, oboje se je nanašalo na preteklo poslovanje in je bilo odpisano po navodilih revizije. Pozitivna razlika se je v otvoritveni bilanci prenesla med obveznosti do lastnikov.

Računovodstvo izbranega podjetja podpira sistem SAP. To pomeni, da je bilo treba za podjetje v likvidaciji kreirati novo šifro in nato podatke iz delujočega podjetja na dan začetka likvidacije prenašati na „novo podjetje“. Prva pomanjkljivost se je pokazala že pri kontnem načrtu, ki ne predvideva bilanc po SRS 37. Sistem se sicer da prilagoditi, vendar so bili stroški prilagoditev ocenjeni za višje od koristi, zato je računovodstvo smiselno preneslo nekatere postavke v sistem, druge pa vodilo izven njega. Prenos terjatev in obveznosti je bil narejen z uvozom stanj na dan likvidacije, tako da so bile v postopku vidne vse spremembe na saldakontih. Prenos sredstev je bil narejen po ocenjenih tržnih vrednostih in po prodaji, odpisi niso bili preneseni. V začetno bilanco niso bile prenesene aktivne in pasivne časovne razmejitve ter kapital. Računovodstvo je moralo za vsako sestavljanje bilanc pravilno kombinirati podatke iz sistema in zunanje evidence. Prikazovane poslovnega izida je bilo po eni strani lažje, saj so bile dejavnosti pred in po začetku likvidacije ločene, vendar je računovodstvo nekatera poročila moralo sestaviti za celotno poslovno leto in takrat je moralo kombinirati promet v obeh šifrah podjetij. Tak način dela pomeni slabšo transparentnost poslov, tveganje napak in povečan obseg dela.

3.2.3 Obravnavanje osnovnih sredstev in zalog

Podjetje je na dan pred začetkom postopka likvidacije razpolagalo z osnovnimi sredstvi in

neopredmetenimi sredstvi v vrednosti dobrih 216 tisoč evrov. Register osnovnih sredstev je beležil pisarniško pohištvo, službena vozila ter računalniško, fotografsko in drugo opremo, med neopredmetenimi sredstvi pa domene, spletne strani skupaj z nadgradnjami, licence in programsko opremo. Zaradi večje preglednosti nad sredstvi v uporabi, je podjetje v registru osnovnih sredstev vodilo tudi popis drobnega inventarja. Če za vsako vrsto sredstev izračunamo koeficient odpisanosti, ugotovimo, da je bila odpisanost največja pri licencah (1) in najmanjša pri službenih avtomobilih (0,16). Koeficient odpisanosti izračunamo tako, da celoten popravek vrednosti osnovnih sredstev delimo s kumulativno nabavno vrednostjo teh sredstev (Igličar & Hočevnar, 2011, str. 266). Večji kot je koeficient, večja je odpisanost sredstev, zato koeficient 1 pomeni da je določeno sredstvo dokončno zamortizirano in nima več knjigovodske vrednosti. Za izbrano podjetje je koeficient za vsa opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva znašal 0,87. Glede na visok skupni kazalnik odpisanosti bi lahko na grobo ocenili, da bo vrednost sredstev v otvoritveni bilanci večja od tiste v zaključni. Neko sredstvo ima namreč lahko v zaključni bilanci vrednost 0 (je dokončno zamortizirano), v otvoritveni pa je ocenjeno na prodajno vrednost, večjo od 0. Seveda se na drugi strani zgodi, da je sredstvo, ki v zaključni bilanci še ni dokončno zamortizirano, po uvedbi likvidacije odpisano, če ga ni mogoče prodati, ali pa je njegova ocenjena/tržna vrednost v začetni bilanci nižja od njegove knjigovodske vrednosti v zaključni bilanci.

Ker družba po začetku likvidacijskega postopka ni nameravala nadaljevati z dejavnostjo, so se odločili za prodajo vseh osnovnih sredstev. Prodajo so organizirali v štirih krogih. V prvem krogu so lahko zaposleni, honorarni delavci in zunanji sodelavci (s.p.-ji) po tržnih cenah odkupili sredstva, ki so jih uporabljali pri delu – mizo, stol, predalnik, računalnik, monitor, telefon ipd. V drugem krogu so lahko delavci po tržnih cenah odkupili še ostalo opremo, ki je ostala na voljo. Pri zaposlencih tržna vrednost igra pomembno vlogo, saj bi ob prodaji po nižjih cenah, kot so tržne, morali plačati boniteto. Omenjeni kupci so lahko izbirali med tremi načini plačila in sicer med gotovinskim plačilom v blagajno, nakazilom na transakcijski račun družbe ali odtegljajem od plače, honorarja oziroma kompenzacijo z izdanim računom. Večinoma so se odločili za slednjo možnost in podpisali posebno izjavo, ki je računovodstvu omogočala odtegljaje. Računovodstvo je sproti beležilo naročila in prevzeme ter usklajevalo register osnovnih sredstev. Posebno pozornost so namenili prevzemnicam, ki so bile podlaga za izhodne račune delavcem. V tretjem krogu so bila preostala sredstva ponujena povezanim podjetjem in njihovih delavcem, četrti krog pa je pomenil prodajo sredstev na trgu. Prodaja je v vseh krogih potekala po načelu videno – kupljeno. Nekaj pisarniške opreme je izbrano podjetje zadržalo zase, medtem ko je pravice in licence odkupila lastniška družba.

Računovodstvo je pri prodaji sredstev odigralo pomembno vlogo. Najprej je poskrbelo za oceno tržne vrednosti vseh opredmetenih sredstev, na podlagi katerih so se oblikovale prodajne cene in so bile hkrati tudi podlaga za izkazano vrednost sredstev v začetni bilanci stanja. Specifično opremo, kot sta na primer računalniška in fotografska oprema, so ocenili poznavalci, medtem ko je bila ocena neopredmetenih sredstev narejena s strani neodvisne tuje agencije. Ocena tržne vrednosti pohištva, druge pisarniške opreme in drobnega inventarja je bila narejena na podlagi povprečja treh ponudb prodajalcev podobnih artiklov, pridobljenih na spletu. Glede na podatke v

registru in opravljene popise je računovodstvo sestavilo seznam opreme po uporabnikih, ki je bil podlaga za odprodajo v prvem krogu. Vsak krog je terjal natančno evidentiranje vseh dogodkov v register in usklajevanje stanja z realnim stanjem. Natančne evidence omogočajo sledenje spremembam za vsako sredstvo, od vrednosti v zaključni bilanci, do vrednosti v začetni bilanci, prodajne cene, datuma prodaje in kupca. Ob fakturiranju prodaje osnovnih sredstev se je obvezno navajalo inventarne številke, vsaki fakturi, ki je bila podlaga za izknjižbo sredstva iz registra, pa so bila priložena tudi dokazila o tržni ceni, naročilnica, prevzemnica ter dokazilo o blagajniškem prejemku ali drugem načinu plačila. Pri prodaji osnovnih sredstev je bilo upoštevanje načela štirih oči ključnega pomena. Računovodstvo je za transparentnost prodaje in nadzor skrbelo skupaj z drugimi oddelki. Oseba, ki je skrbela za prodajo osnovnih sredstev in zalog, je računovodstvu sporočala podatke o kupcih, prodanih in prevzetih sredstvih/zalogah (inventarna številka, količina) ter prodajnih cenah in načinih plačila. Oddelek saldakontov kupcev je izdal fakture skupaj z zahtevanimi predlogi in knjižil plačila, prejeta prek transakcijskega računa. Za vknjižbe gotovinskih plačil in usklajevanje registra je skrbel pomožni računovodja. Načeloma naj torej ne bi prihajalo do situacij, v katerih bi ista oseba izvedla prodajo in jo tudi evidentirala v poslovne knjige, vendar se je bilo zaradi pomanjkanja kadra temu včasih težko izogniti. Ne glede na izkazano zaupanje s strani upraviteljev, se je računovodstvo trudilo, da bi svoje naloge opravilo transparentno in odgovorno.

Ker ima podjetje v likvidaciji štiri mesece časa za sestavo otvoritvene bilance, se je izbrano podjetje odločilo, da bo za sredstva, prodana v tem času, v začetni bilanci izkazalo vrednosti, po katerih so bila sredstva prodana, v primeru, da sredstvo ni bilo še prodano, pa njeno ocenjeno tržno vrednost. S tem naj bi se izognili prikazovanju dobičkov oziroma izgub iz naslova prodaje sredstev. Odločitev se je kasneje izkazala za slabo, saj je zelo oteževala delo računovodstvu. To je moralo stalno spremljati prodajo in sproti vnašati vrednosti sredstev v sistem. Prenos sredstev in njihovih vrednosti v sistem se je tako z enkratnega prenosa razširil na več kot deset prenosov. Ker podjetje zato do oddaje začetne bilance ni vodilo enotne evidence sredstev, je moralo izven sistema voditi še druge evidence, kar je izjemno poslabšalo preglednost prodaje. V prvih štirih mesecih po začetku postopka likvidacije je bilo prodanih največ sredstev, številne vsakodnevne spremembe pa niso bile vidne na enem mestu, zato je računovodstvo porabilo ogromno časa, da je lahko vzdrževalo ažurne in točne evidence.

3.2.4 Obravnavanje kratkoročnih poslovnih terjatev

Terjatve so na premoženjskopравnih in drugih razmerjih zasnovane pravice upnika, da od dolžnika zahteva, da poravnava dolg ali dobavi oziroma opravi kako stvar. Poleg terjatev do kupcev poznamo še terjatve do dobaviteljev za dane predujme in varščine, terjatve do države in zaposlenih ter terjatve iz naslova finančnih naložb. Ob začetnem pripoznavanju se terjatve izkazujejo v zneskih, ki izhajajo iz ustreznih listin, kasneje pa se v skladu s pogodbo med upnikom in dolžnikom lahko spremenijo. Spremembe vplivajo na povečanje oziroma zmanjšanje ustreznih poslovnih ali finančnih prihodkov, medtem ko obresti od terjatev predstavljajo finančne prihodke (Holmes et al, 2005, str. 142). Izbrano podjetje je kupcem ponujalo določen manjši odstotek popusta za pravočasna plačila ter večje odstotke količinskih popustov.

Dogovorili so se tudi za četrtnetne, polletne in letne dobropise za dosežene količine nakupa, t.i. *kick-back*-e. Računovodstvo je tako ob uvedbi postopka likvidacije moralo preveriti kateri kupci so izpolnjevali določene pogoje in izstaviti *kick-back*-e. Ti so skupno znašali dobrih šest odstotkov prihodkov, pridobljenih s strani „nagrajenih“ kupcev.

Podjetja, ki ne poslujejo z gotovino, navadno skoraj celotne prihodke dosežejo s kreditnimi pogoji in imajo lahko velike količine obratnega kapitala, vezanega pri dolžnikih. Za ta podjetja je učinkovito upravljanje s terjatvami ključnega pomena (Holmes et al, 2005, str. 143). Izbrano podjetje je poslovalo preko transakcijskih računov, uporabljalo pa je tudi blagajno. Blagajna je zelo pripomogla k manj tvegani prodaji osnovnih sredstev ter zalog, saj je podjetju omogočala takojšnjo izterjavo plačila ob prevzemu kupljenega blaga. Stroške pologov gotovine na banko je podjetje krilo samo. Zaradi omejitve dnevnega pologa gotovine za pravne osebe na 420 evrov (23. a člen Pravilnika o izvajanju davčnega postopka), so bančne provizije za pologe gotovine prek UPN-a znašale pol odstotka vseh gotovinskih prihodkov. Blagajna se sicer popiše na dan prenehanja družbe (Zalokar, 5/2012, str. 27). Računovodstvo izbranega podjetja je skrbelo za redne mesečne popise blagajne in potrditve stanja s strani likvidacijskih upraviteljev, ki so morali potrditi tudi vsak polog gotovine na banko.

Kako hitro in v kolikšni meri bodo terjatve družbe uspešno izterjane, je odvisno od tega, kako dobro sta posloводство in računovodstvo svoje delo opravila še pred nastankom terjatve. Pred sklenitvijo posla je dostop do informacij o poslovnem partnerju ključnega pomena. V Avstriji na primer ne obstaja baza transakcijskih računov podjetij (tako kot pri nas na Ajpes-u), uspešnost poslovanja in morebitne blokade računov poslovnih partnerjev se preverja pri bonitetnih hišah, kot sta Creditreform in Kreditschutzverband, posamezna poizvedba pa stane okoli 250 evrov (Knez et al., 2012, str.).

V kolikor izvensodna izterjava ni uspešna, se podjetja lahko poslužijo postopka izvršbe. V Sloveniji je izvršba zelo formalna, začne pa se na predlog upnika. Postopek je deljen na dva dela in sicer na dovolitev izvršb in opravo izvršbe (Knez et al., 2012, str. 56). Pri nas podjetja oddajajo predloge za izvršbo preko portala e-izvršbe. Na standardiziranih obrazcih prijavijo zahtevane podatke o kupcu, pri čemer za pravilnost podatkov skrbijo avtomatske kontrole sistema. Predlog za izvršbo se šteje za vloženega po plačilu sodne takse. Pravila in potek izvršb natančneje pojasnjuje Pravilnik o obrazcih, vrstah izvršb in poteku avtomatiziranega izvršilnega postopka. Ko sodišče odobri izvršbo, le-to izvede izvršitelj, ki poskrbi za rubež denarnih sredstev, premočnin in nepremičnin oziroma drugih sredstev, ki jih je predlagal upnik. Kot je razložil izvršitelj g. Požar, ki je zastopal tudi izbrano podjetje, je izvršitelj dolžan opraviti izvršbo, ki mu jo naloži sodišče, ne glede na to, ali je upnik po odobritvi izvršbe zanj še zainteresiran in ali je pripravljen kriti stroške izvršitelja. Računovodstvo je ob začetku postopka likvidacije pripravilo pregled vseh postopkov izvršb vloženih med leti 2008 in 2014 ter ga uskladilo s seznami odprtih zadev, ki jih je s strani različnih sodišč pridobil odvetnik. Na tem mestu velja omeniti zelo slabo organizacijo dela sodišč, saj so se posredovani podatki, za katere je bilo v nekaterih primerih treba tudi plačati, razlikovali od dejanskega stanja. Nekatera sodišča so imela med aktivnimi izvršbami zavedene primere, za katere so sama že pred časom izdala sodbo, da se ustavijo in od katerih je izbrano podjetje odstopilo. Podjetje je v opazovanem

obdobju z izvršbami uspešno izterjalo dve tretjini prijavljenih terjatev, približno 20 odstotkov terjatev pa je zaradi insolventnosti, izbrisa ali stečaja kupca izgubilo. Od preostalih 20 odstotkov terjatev, ki so bile do začetka postopka likvidacije še nepoplačane, je podjetje v likvidaciji vztrajalo samo še pri petih izvršbah, ki so predstavljale le 15 odstotkov neplačanih terjatev. Pri uveljavljanju terjatev v tujini je potrebno nekaj več spretnosti, saj je treba poznati specifičnosti poslovanja in prava v posamezni državi. V mednarodnih poslih se morata stranki najprej dogovoriti katero pravo se uporablja za razlago in ureditev pravnega razmerja. Izbira merodajnega prava je bistven element pogodbene varnosti, ki odloča o tem, ali so konkretne, med strankama dogovorjene, pogodbene klavzule sploh veljavne, hkrati pa lahko eni od strank prinaša večje koristi kot drugi (npr. odpoved pogodbe brez plačila nadomestila). Izbira merodajnega prava je, podobno kot druge pomembne klavzule, praviloma prepuščena ekonomsko močnejši stranki (Knez et al., 2012, str. 30).

3.2.4.1 Obdobje izterjave dolga in pomen dolžnikov

Podjetje je na dan začetka postopka likvidacije izkazovalo približno milijon in 66 tisoč evrov terjatev, od tega nekaj manj kot milijon do domačih kupcev. V manjših zneskih so se pojavile tudi terjatve do zaposlenih. Deset največjih kupcev je skupaj dolgovalo skoraj 60 odstotkov celotnega zneska terjatev oziroma skoraj 620 tisoč evrov, od tega samo dva največja skupaj skoraj 370 tisoč evrov. Saldakonti kupcev, ki so bili zadolženi za preverjanje bonitetnih ocen kupcev, so v letu 2014 opazili padanje bonitetnih ocen večine poslovnih partnerjev, približno 30 odstotkov je bilo stabilnih. Med tremi največjimi dolžniki je imel prvi v letu 2014 bonitetno oceno E2, drugi A1, tretji pa je bil od leta 2010 v stečaju. Večina ostalih večjih dolžnikov je bila v letu 2014 ocenjena z oceno C2 ali D2 (GVIN). Pri tem je najboljša bonitetna ocena A1, najslabša pa E2. Za veliko terjatev je torej obstajalo tveganje plačila, zato jih je bilo treba ustrezno slabiti.

Če knjigovodska vrednost terjatev presega njihovo pošteno t.j. poplačljivo vrednost, jih moramo prevrednotiti zaradi oslabitve. Terjatve, za katere domnevamo, da ne bodo poravnane v celoti oziroma v rednem roku, moramo obravnavati kot dvomljive, če pa se je zaradi njih začel sodni postopek pa kot sporne. Podjetje lahko terjatve glede na izkušnje iz preteklosti slabi pavšalno ali pa neposredno določi znesek, za katerega je treba oslabiti posamezno terjatev. Na ločenem kontu se oslabitev terjatev preko popravka vrednosti izkaže kot prevrednotovalni odhodek. Če se terjatve kasneje tudi odpisejo, se odpis pokrije iz popravka vrednosti oziroma se za razliko izkažejo prevrednotovalni poslovni odhodki (Holmes, 2005, str. 142). Kot so zapisali v pojasnilih k računovodskim izkazom v letnih poročilih, v izbranem podjetju popravke dvomljivih in spornih terjatev opravijo po posamični terjatvi na podlagi informacij o starosti in zapadlosti ter bremenijo prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami, odprava teh terjatev pa vpliva na prevrednotovalne poslovne prihodke. Za tožene terjatve in terjatve v izterjavi, je družba oblikovala popravke v višini sto odstotkov (Letno poročilo, 2013, str. 29 in 38).

Znesek terjatev izbranega podjetja se je v prvih štirih mesecih likvidacijskega postopka zmanjšal za 70 odstotkov. To ponazarja dobro obvladovanje terjatev že pred začetkom postopka likvidacije in učinkovito delo računovodstva z vidika izterjave v času postopka. Seveda pa ni vse v rokah

računovodstva, določene terjatve so bile že pred postopkom likvidacije podrejene sodnim postopkom in so kasneje od likvidacijskih upraviteljev zahtevale presojo verjetnosti poplačila in s tem povezane oslabitve ali odpisa.

3.2.5 Obravnavanje barter dogovorov

Med podjetji v izbrani panogi nemalokrat pride do kompenzacijskih dogovorov, izmenjava storitev pa je namenjena širšemu dosegu ciljnih potrošnikov. Ob uvedbi likvidacijskega postopka je izbrano podjetje na debetni strani izkazovalo za 141.307 evrov odprtih kompenzacijskih dogovorov, na kreditni strani pa za 142.332 evrov. Obveznosti oziroma terjatve so izkazovali do 67 podjetij. Zaradi stroge politike glede transparentnosti tovrstnih poslov (obvezni interni obrazci o odobritvi kompenzacije, pogodba o menjavi storitev/blaga in dokazil o opravljenih storitvah), večjih zapletov pri dokazovanju predmetov in vrednosti barter dogovorov ni bilo.

Računovodstvo je moralo z namenom hitrega zapiranja kompenzacij spremeniti način dela. Pred likvidacijo je monitoring barter dogovorov izvajal pomožni računovodja, ki je upravo ter odgovorne v oddelkih prodaje in marketinga mesečno obveščal o stanju ter jih opozarjal na predolgo odprte zadeve. Po uvedbi postopka so barter terjatve prevzeli saldakonti kupcev, obveznosti saldakonti dobaviteljev, pomožni računovodja pa je izvajal tedenska poročanja upraviteljem. Saldakonti so v prvem koraku v sodelovanju z oddelki prodaje in marketinga preverili, katere storitve so že bile opravljene in se morajo še računovodsko zaključiti. Prejetih je bilo za dobrih 30.000 evrov faktur. Ker podjetje po prenehanju poslovanja razen rednih stroškov ni koristilo drugih uslug, so se prejete fakture nanašale na sodelovanja pred likvidacijo. V času postopka je bilo izdanih za dobrih 15.000 evrov faktur. V nekaterih primerih je moralo podjetje prejete storitve plačati, čeprav so v svoje pogodbe vključevali klavzule, ki eksplicitno prepovedujejo plačilo v denarju. Na tem mestu torej velja izpostaviti tveganje plačila barterskih dogovorov, ki pri izbranem podjetju glede na višino obveznosti in distribucijo po upnikih ni bilo zanemarljivo. Od upraviteljev je zahtevalo več prijemov: izpogajane popuste za hitro plačilo, asignacije, verižne kompenzacije. Preko drugih podjetij je izbrano podjetje uspelo zapreti za 39.000 evrov terjatev in za pol toliko obveznosti. Na drugi strani je prejelo za skoraj osem odstotkov barterskih terjatev plačanih v denarju. Do neodzivnih kupcev so sprožili postopek izvršbe; žal je bil precejšen del izvršb neuspešen. Do konca postopka je podjetje moralo odpisati ali odobriti dobropis za dobrih devet odstotkov terjatev iz naslova barter dogovorov, slabih devet odstotkov terjatev pa so s cesijo prenesli na lastnika.

3.2.6 Obravnavanje aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev

Aktivne časovne razmejitve (v nadaljevanju AČR) sestavljajo odloženi stroški in nezaračunani prihodki, oblikujemo pa jih zaradi potrebe po enakomernejšem izkazovanju poslovnoizidnih tokov. Ker je poslovni izid zaradi oblikovanja AČR lahko višji, kot bi bil sicer, lahko AČR potencialno pomenijo skrito izgubo. To je lepo vidno pri podjetju, ki je prenehalo poslovati, saj razmejenih stroškov ne more več vračunavati, razmejenih prihodkov pa ne več zaračunavati (Igličar & Hočevnar, 2011, str. 108-111). Izbrano podjetje je med aktivnimi časovnimi razmejitvami izkazovalo razmejene stroške zavarovanj, domen, članarin, naročnin, registracij

blagovnih znamk in druge letne stroške, za katere je že prejelo fakture. Na dan likvidacije so izkazovali za dobrih 27.000 evrov AČR. V začetno bilanco jih niso prenašali, saj so večino morali odpisati, z nekaterimi dobavitelji pa so dosegli dogovor o vračilu vnaprej plačanih stroškov in s tem povečali likvidacijsko maso.

Pasivne časovne razmejitev (v nadaljevanju PČR) prav tako vplivajo na poslovni izid v posameznem obračunskem obdobju, saj z njimi razmejujemo stroške, odhodke in prihodke. Gre za vnaprej vračunane stroške in odložene prihodke, zato lahko pomenijo ustvarjanje skritih rezerv. Ob prenehanju podjetja odprava PČR pomeni dodatne prihodke, ki povečujejo izkazani dobiček in posledično kapital (Igličar & Hočevnar, 2011, str. 126). Izbrano podjetje je na strani PČR izkazovalo rezervacije za tveganje tožb, za neizkoriščene dopuste in bonuse zaposlenim. Rezervacije so bile črpane oziroma odpravljene po navodilih revizije.

3.2.7 Obravnavanje kratkoročnih obveznosti

Poslovne in finančne obveznosti zahtevajo določeno obravnavo že v pripravljali fazi likvidacije podjetja. Pri tem najpomembnejšo vlogo odigra kontroling. Kot je v intervjuju razložil notranji likvidacijski upravitelj, ki je v času poslovanja izbranega podjetja opravljal vlogo finančnega kontrolorja in prokurista, ima kontroling izjemno pomembno vlogo pri načrtovanju kapitalizacije podjetja. Če ta ni zadostna, podjetje tvega stečaj, zato je zelo pomembno, da se pravilno predvidijo stalni in spremenljivi stroški postopka ter natančno ocenijo maksimalna tveganja potencialnih stroškov, predvsem pa obseg in frekvenca stroškov, da podjetje v nobenem trenutku ne tvega stečaja. Kontroling tekom postopka vzdržuje razpoložljiva sredstva nad določeno kritično mejo in vedno pazi, da ima podjetje rezervo za poplačilo morebitnih nepričakovanih obveznosti. Interes lastnika, ki se odloči likvidirati podjetje, je namreč tudi pozicioniranje na trgu in ohranitev dobrega imidža, predvsem če ima na istem trgu še druga podjetja. Stečaj bi torej nanj vrgel zelo slabo luč. Kontroling mora dati tudi navodila oddelku saldakontov dobaviteljev, da pravilno pripozna stroške, ki pripadajo podjetju in da izloči nepravilne fakture še preden pridejo v sistem. Za to so potrebne kakovostne vhodne informacije za računovodstvo in dostop do vseh dokumentov podjetja ter dobra komunikacija med računovodstvom in kontrolingom. Z uporabo sistema EBA je potrjevanje oziroma zavračanje računov potekalo bolj transparentno, saj je bila vsaki dvomljivi fakturi (ne glede ali je bila na koncu sprejeta ali zavrnjena), dodana pogodba in odpoved pogodbe; računovodstvo je povežalo dokumente v elektronski obliki in uporabnikom omogočilo takojšen pregled celotne situacije z določenim dobaviteljem.

Pri obravnavanju obveznosti v času likvidacije z računovodskega vidika prihaja do nekaterih specifik. Prva je zagotovo pravilna delitev obračunov stroškov in pravilna navedba firme v likvidaciji. Vsi dobavitelji morajo ločeno obračunati storitve, ki so jih za podjetje opravili pred in po začetku postopka likvidacije. Slednje morajo pravilno nasloviti na podjetje v likvidaciji. Računovodstvo je filter, ki takoj po prejemu faktur preverja njihovo pravilnost in je nepravilne dolžno zavrnil. Računovodstvo mora voditi pregledne evidence zavrnenih faktur. V začetnih treh mesecih postopka likvidacije je oddelek saldakontov dobaviteljev zavrnil kar trikrat več faktur, kot v celotnem preteklem obračunskem obdobju, kar jasno kaže na večjo obremenjenost oddelka s to nalogo. Naslednja značilnost so pogajanja upraviteljev z dobavitelji glede stroškov,

obresti ter odpovednih rokov in pogodbenih kazni za odpovedi pogodb. V nekaterih primerih izbranega podjetja se je postopek obravnavanja obveznosti zavlekel, kar je oteževalo delo računovodstva. Poleg pridobivanja pravih faktur, njihovega potrjevanja in knjiženja, je oddelek saldakontov dobaviteljev skrbel tudi za pravočasna plačila obveznosti. Pred postopkom likvidacije je imel oddelek navodilo, da zavrne vse fakture z valuto krajšo od 30 dni. Plačila so se izvajala enkrat tedensko po dogovorjenem postopku knjiženja prejetih faktur, potrjevanja in elektronske izvedbe plačil. Tudi v tem postopku se je upoštevalo načelo štirih oči, saj je za knjižbo in oblikovanje predloga plačil skrbela ena oseba, za izvedbo potrjenih plačil pa druga oseba. Po začetku postopka se fakture zaradi prekratkega plačilnega roka niso več zavračale, plačila pa so se izvajala pogosteje oziroma vedno, ko je bilo to potrebno. V času likvidacije mora podjetje namreč svoje obveznosti poravnati najkasneje na dan zapadlosti. Če je oddelek saldakontov dobaviteljev pred likvidacijo za knjižbo potrjene fakture imel tri dni časa, se je ta čas v postopku likvidacije skrajšal. Oddelek je moral več časa nameniti še bolj ažurnemu knjiženju prejetih faktur v poslovne knjige in pripravi plačil zapadlih obveznosti. Priloga 4 prikazuje povprečno število dni od prejema dokumenta do njegovega vnosa v sistem v posameznem obdobju. Glede na rezultate analize težko trdimo, da je računovodstvo knjižilo bolj ažurno kot v preteklosti, ugotovimo pa, da računovodstvo najbolj ažurno evidentira poslovne dogodke takrat, ko je teh manj.

Računovodstvo je moralo v sklopu obvladovanja in zmanjševanja obveznosti preveriti, katera plačilna sredstva so za podjetje nepotrebna, katere transakcijske račune lahko podjetje zapre in katere licence lahko prenese na računovodstvo. Računovodstvo je tako poskrbelo za preklc in pravilno uničenje drugih plačilnih sredstev, poskrbelo za prenos sredstev na en sam transakcijski račun in za zaprtje ostalih transakcijskih računov ter za pogodbeni prenos licenc za uporabo nekaterih programov in za dostop do nekaterih pomembnih portalov na računovodstvo.

3.2.8 Ocena dela računovodstva v času likvidacije izbranega podjetja

Sledeče poglavje povzema dosedanje ugotovitve o vlogi računovodstva v postopku likvidacije in jih nadgrajuje z izkušnjami akterjev, ki sodelujejo v postopku. Pri oceni vlog so mi pomagali vodja računovodstva, notranji likvidacijski upravitelj (bivši finančni kontrolor in prokurist), zunanji likvidacijski upravitelj (odvetnik) in notranja revizorka, s katerimi so bili opravljeni globinski intervjuji. Vse njihove odgovore najdete v prilogah 6 do 10. Strokovno in objektivno oceno vlog akterjev v likvidacijskem postopku naj bi dodali nekateri strokovnjaki z Inštituta za računovodstvo na Brezovici. Vprašanja so bila elektronsko posredovana sedmim predstavnicam inštituta, vendar se je nanje odzvala samo gospa Vesna Bartolj Maver. Glede na to lahko ocenim, da je postopke likvidacije slabo poznan tudi med izkušenimi računovodji ali da med njimi ni interesa za boljšo definiranost samega postopka.

Strnjen pregled ključnih nalog računovodstva, organizacije dela, težav in možnosti za izboljšave po posameznih ključnih kategorijah bilance stanja, ki ga vidite v prilogi 5, prikazuje glavne poudarke pri delu računovodstva v postopku likvidacije izbranega podjetja. Na primeru iz prakse prikazuje nekatere načine organizacije dela in pomen sodelovanja z drugimi oddelki. Opisane so najpogostejše težave, s katerimi se računovodstvo hote ali nehote srečuje v spremenjenih

okolih delovanja podjetja, hkrati pa navaja nekaj praktičnih rešitev, ki jih je podjetje samo uvedlo ali pa so bila oblikovana na podlagi spoznanj, ki jih je računovodstvo pridobilo pri računovodenju podjetja v likvidaciji.

Na delo računovodstva v likvidaciji najprej vpliva njegova vpetost v organizacijsko strukturo podjetja. V praksi je precejšnja razlika med delom zunanjega in notranjega računovodstva. Revizorka izbranega podjetja iz izkušenj ugotavlja, da je notranje računovodstvo v času likvidacije prednost, saj lažje pridobiva informacije in živi s podjetjem, medtem ko se servisi navadno ne ukvarjajo zadosti s posameznimi strankami. Lažje izmenjavanje podatkov in pripadnost podjetju sta prednosti notranjega računovodstva, čeprav velja opozoriti na možnost pojava konflikta interesov, saj notranji računovodski službi hiter zaključek postopka morda ni v interesu, ker to načeloma pomeni, da izgubi delo. Zunanje računovodstvo ni čustveno vpleteno v postopek in navadno poseduje več specifičnega znanja. Računovodstvo izbranega podjetja ima karakteristike tako zunanje kot notranje službe.

Računovodkinja izbranega podjetja opozarja na nekatere nujne spremembe pri organizaciji dela in sicer, da je treba ločiti kadrovsko računovodstvo zaradi večjega obsega dela v prvih mesecih, saldakonti se morajo zelo povezati in poskusiti najti čim več povezav za medsebojno zapiranje obveznosti in terjatev, velik poudarek je tudi na organizaciji prodaje sredstev in blagajniškega poslovanja. Revizorka dodaja, da mora reorganizacija računovodstvu omogočati spremljanje in prikazovanje zahtevanih računovodskih podatkov. V praksi se navadno pojavi težava pri doslednem ločevanju podatkov pred postopkom in v postopku, zadeva pa se še poslabša, če začne poslovni subjekt spet poslovati. Računovodstvo mora te spremembe predvideti, nanje opozoriti druge oddelke v podjetju in pravilno organizirati delo. Na tem mestu je važno, da računovodstvo najprej razume postopek, šele nato ukrepa. Računovodstvo izbranega podjetja se je srečevalo s številnimi tovrstnimi izzivi, npr. s prilagoditvijo sistema SAP in s prenosi bilanc, z organizacijo prodaje sredstev s čim manjšim tveganjem neplačila, z organizacijo prevzema sredstev, z organizacijo transparentnega poslovanja z gotovino... Priprava izkazov in poročanje sta bila svojevrstna izziva, saj so različni uporabniki informacij zahtevali različne izkaze oziroma različno obravnavo istih dogodkov. Upravitelji so za potrebe lastnikov vsako tromesečje potrebovali izkaze po SRS 37, Banka Slovenije je še vedno zahtevala podatke o kapitalu, čeprav tega v likvidaciji ni, saj je prenesen na obveznosti do lastnikov, Ajpes je za četrletna poročila zahteval izkaze, narejene po SRS za delujoča podjetja, lastnik je še vedno zbiral podatke za konsolidacijo po navadnih SRS, itd.

Intervjuji so pokazali, da so tudi v času likvidacije podjetja vse funkcije računovodstva pomembne, vseeno pa dajejo večji poudarek knjigovodenju. Usklajenost terjatev in obveznosti, pomožnih evidenc (zaloga, osnovna sredstva) z glavno knjigo ter seveda celotna usklajenost dejanskega stanja premoženja in virov sredstev s knjigovodskim je v času likvidacije osnovna naloga računovodstva. Pomembna je tudi ažurnost evidentiranja vseh poslovnih dogodkov, skrb za pravočasno procesiranje prilivov in odlivov ter priprava poročil in računovodskih izkazov za interne namene, skupino in glede na zakonske zahteve. Odgovornosti se nanašajo na ravnanje v skladu z zakonom in SRS ter pravočasno posredovanje informacij lastnikom in upraviteljem.

Medtem, ko strokovnjakinja opozarja na velik pomen računovodstva v fazi priprave zaključne

bilance stanja in predajo pravilne in natančne dokumentacije upraviteljem, pa ostali akterji pri likvidaciji podjetja nepogrešljivost računovodstva vidijo v celotnem postopku, predvsem pri pripravi in oddaji različnih obračunov (DDV, DDPO), pa tudi v zaključni fazi likvidacije. Do izraza pridejo predvsem kakovosti računovodstva kot so poznavanje SRS 37, poznavanje pravil likvidacijskega postopka, pravočasno knjiženje poslovnih dogodkov in usklajenost dejanskega stanja s knjigovodskim, kar omogoča pravilno izdelane izkaze. Seveda je računovodsko delo podvrženo tako zakonskim predpisom kot internim smernicam podjetja, vseeno pa lahko s proaktivnim delovanjem pozitivno vpliva na potek likvidacije. Računovodkinja zato poudarja pomen samoiniciativnosti računovodstva v smislu podajanja predlogov za zaključitev poslovnih dogodkov in ažurnega evidentiranja, ki po njenem mnenju lahko vplivata na hitrost poteka likvidacije. Tudi po mnenju upraviteljev je samoiniciativnost računovodstva z vidika pomoči upraviteljem na primer pri prodaji sredstev in ostalega premoženja pomembna, saj je količina postopkov zelo velika, upraviteljev pa praviloma malo. Hkrati računovodstvu pripisujejo administrativno funkcijo, kar je pogosto tudi pri poslovodstvih delujočih podjetij. Sploh v likvidaciji, ko je število zaposlenih vedno manjše, se na računovodstvo hitro prenašajo naloge kot so upravljanje s pošto, priprava dokumentacije upraviteljem, skrb za nabavo pisarniškega materiala, posredovanje informacij in kontaktov med zunanjimi interesnimi skupinami in upravitelji ter druge administrativne naloge. Menim, da to ni sporno, če so postopki dobro definirani in pravilno vpeljeni v ostalo delo računovodstva ter če računovodstvo za dodatno delo prejme tudi dodatno nagrado. Računovodstvo se mora na tem mestu zavedati svoje pogajalske moči, saj ga likvidacijski upravitelji potrebujejo, hkrati pa se mora zavedati, da slednji težko pristanejo na dodatne stroške.

Upravitelja sta si enotna, da mora biti v likvidaciji računovodstvo vodeno s strani upraviteljev, pa tudi, da mora biti podpora med računovodstvom in upravitelji obojestranska, medtem ko računovodkinja sicer podpira obojestransko podporo, pri delovanju pa se bolj zanaša na zakonske okvire. Dejstvo namreč je, da tudi upravitelji, ki so že sodelovali v postopkih prenehanja podjetja, lahko naletijo na situacijo, za katero ne poznajo optimalne rešitve in zato ne morejo dati navodil računovodjem. V takih primerih je pomembno, da je računovodstvo samo sposobno pridobiti navodila, kako izpeljati določeno zadevo ter o tem seznaniti tudi upravitelje. Računovodstvo mora upraviteljem odkrito povedati, če določeni posli niso v skladu z računovodskimi in davčnimi pravili. V izbranem podjetju so se predvsem slednja izkazala kot slabo poznana s strani upraviteljev. Računovodstvo je imelo težave z obravnavanjem odstopanj med zaključno in začetno bilanco, predvsem z davčnega vidika. V ta namen so kontaktirali tudi davčne svetovalce, vendar so bili nekateri njihovi odgovori preohlapni oziroma so bili samo kopija zakonodaje, ki pa, kot že rečeno, ne pojasnjuje vseh možnih situacij. Zapisano samo dokazuje slabo poznavanje postopka likvidacije tudi med strokovnjaki, slabo poslovno prakso likvidacije podjetja pri nas in preslabo definirane postopke in posebnosti, zaradi katerih računovodstvo prvič težje opravlja svoje delo in drugič zanj težko odgovarja.

Vsi akterji v postopku likvidacije se strinjajo, da kakovost računovodske storitve lahko vpliva na uspešnost dela upraviteljev ter na uspešnost in hitrost postopka, niso pa si enotni glede jakosti tega vpliva v primerjavi z drugimi akterji v postopku. Iz analize intervjujev je razvidno, da

računovodstvu pripisujejo večji vpliv na uspešnost kot na hitrost postopka, saj ga v prvem primeru postavljajo takoj za likvidacijske upravitelje in pred lastnike, državo (sodstvo) in revizijo. Na hitrost postopka pa po njihovem mnenju v povprečju bolj vplivajo lastniki s svojimi odločitvami, upravitelji s svojim delovanjem in država z razreševanjem sodnih zadev. Računovodstvo lahko vpliva na uspešnost postopka s pravilnimi in pravočasnimi informacijami, kar lahko doseže le z dobro organizacijo dela in z dobrim sodelovanjem z ostalimi oddelki v podjetju. Dejstvo namreč je, da računovodje prevečkrat odločajo o poslovnih zadevah, na primer o oblikovanju popravkov terjatev ali o amortizacijskih stopnjah. Računovodstvo lahko na hitrost postopka vpliva le z ažurnim evidentiranjem in z asistenco upraviteljem, na primer pomočjo pri zbiranju dokumentacije za sodne zadeve. S prenosom znanja (ki sicer poteka v obe smeri) pa vpliva tudi na kakovost dela upraviteljev. Na ta način lahko vpliva na zadovoljstvo lastnikov po končanem postopku. Po mnenju notranjega upravitelja je sicer vpliv računovodstva na zadovoljstvo lastnikov težko oceniti, saj nanj vpliva večje število parametrov.

Delo računovodstva izbranega podjetja v času likvidacije je bilo s strani obeh likvidatorjev ocenjeno kot zadovoljivo. Med pozitivne vidike dela sta uvrstila poštenost in natančnost pri storitvah ter dobro poznavanje pravil računovodenja. Med negativne pa občasno preslabo ažurnost pri delu ter slabo informiranje upraviteljev glede posameznih detajlov. Menim, da je temu botrovalo pomanjkanje praktičnih izkušenj z izvedbo postopka likvidacije z vidika računovodstva predvsem pa slab podporni sistem oziroma neenotne evidence, kar je izjemno oteževalo pripravo poročil in prikaz ter razlago odstopanj in detajlov. Računovodstvo je sicer še vedno vzdrževalo pregledne knjige, kar se je dokazalo tudi pri reviziji, ki na delo računovodstva ni imela nobenih pripomb. Sestavljanje evidenc, ki so predstavljale osnovo za poročila upraviteljem, je računovodstvo stalo največ časa, saj je bilo treba po praktični izvedbi določenega posla zadeve še računovodsko obravnavati. Predvsem v prvih mesecih je bila za slabšo ažurnost kriva tudi preobremenjenost.

Računovodja mora biti vedno pripravljen na dodatna izobraževanja in usposabljanja. Žal je slika računovodske panoge pri nas precej slaba. Revizorka izbranega podjetja je značilnost Slovenskega računovodje povzela z besedo „podhranjen“, torej ima glede na pomen v podjetju premajhno vrednost, hkrati pa tudi ni dovolj izobražen. Kompleksnosti določenih situacij (združitve, delitve...) presegajo njegovo znanje, stalno spreminjajoča se zakonodaja pa stanje samo še poslabša. Posebnosti so bolj poznane v tujih podjetjih, ki k nam prinašajo boljše poslovno prakso. Zanimivo je, da se akterji, ki osebno poznajo delo računovodstva, enoglasno strinjajo s tem, da je poklic računovodje pri nas premalo cenjen, računovodja pa preslabo nagrajen za svoje delo. Gre za posledice neurejenosti celotnega področja, predvsem pri nezadostnih omejitvah glede potrebnega znanja in izkušenj računovodje. Zadeve so podobne tudi na področju revizije. Na drugi strani upravitelji nočejo oceniti vrednosti računovodskega znanja in menijo, da je računovodja zadostno nagrajen oziroma da je nagrada pravično porazdeljena glede na odgovornost. Glede ureditve računovodskega področja na način, kot je urejen odvetniški poklic, zunanji upravitelj celo odgovarja, da to ni smiselno, saj je odvetniška stroka zaradi etičnih in moralnih standardov, poznavanja informacij o klientu in potrebe po neodvisnosti, specifična. Dejstvo je, da čeprav je v postopku likvidacije za izkaze odgovoren

upravitelj, jih bo pripravilo računovodstvo, prav tako se upravitelji nanj zanašajo glede izjemno pomembnih davčnih zadev in v primeru napak je tudi računovodstvo pogodbeno zavezano h kritju posledic. Tudi računovodja je seznanjen z zaupnimi podatki o podjetju in mora prav zaradi svoje vloge pri poslovanju izkazovati visoke moralne in etične standarde. Kot poudarja ga. Bartolj Maver, nekateri poslovojdje ne želijo urejenega računovodstva prav zato, da bi prikrili nepravilnosti. Nadalje meni, da je v primeru prenehanja podjetja treba preveriti tudi delovanje računovodstva z namenom odkrivanja namernega vodenja podjetja v propad.

SKLEP

V svoji nalogi zasledujem glavno tezo, in sicer da je računovodstvo ključen člen v postopku likvidacije podjetja, in dve hipotezi – da lahko računovodstvo s svojim delovanjem vpliva na uspešnost in hitrost postopka prostovoljne likvidacije. V ta namen sem vlogo računovodstva podrobno analizirala z različnih vidikov: izvajanja, informiranja in odločanja. Primerjala sem jo z vlogami ostalih akterjev v postopku prostovoljne likvidacije podjetja. Analiza je zasnovana široko ter poleg zakonsko določenih nalog preverja funkcije in organiziranost računovodstva, razkriva težave in podaja možne rešitve za nekatere nepredvidljive situacije v postopku.

Skozi analizo trendov prenehanj podjetij v Sloveniji in tujini sem ugotovila, da je prenehanje podjetja pogost pojav, zato obstaja velika verjetnost, da se bo računovodja nekoč v karieri srečal s to problematiko. Na vzroke za prenehanje družbe ima računovodstvo malo vpliva, saj so za obvladovanje različnih tveganj odgovorni lastniki in poslovodstvo. Računovodstvo ima skupaj z revizijo nalogo, da odgovorne obvešča o stanju podjetja, opozarja na potrebne ukrepe in skrbi, da je stanje podjetja realno prikazano v računovodskih izkazih. V praksi pa vseeno opazimo, da poslovodstva v letnih poročilih ne podajajo zadostnih ocen tveganj.

Podjetje lahko preneha iz številnih vzrokov in na različne načine. Postopki prenehanja podjetja se razlikujejo glede na njihov namen, upravičene predlagatelje, sodelujoče organe in njihove odgovornosti, načine poplačila upnikov ter omejitve delovanja podjetij. Pregled zakonskih določil za različne načine prenehanja podjetij v Sloveniji razkriva, da so sodni postopki bolje definirani kot izvensodni postopki. Najpogostejši postopek prenehanja podjetij v Sloveniji je stečaj. Prostovoljna likvidacija je na drugi strani precej podobna rednemu poslovanju, postopek je malo definiran pa tudi poslovna praksa postopka je šibka. Čeprav je bila prostovoljna likvidacija že spoznana za manj škodljivo od stečaja, se v praksi malo uporablja, saj se vodilni v podjetju navadno prepozno odločijo zanjo. Razloge za prenehanje izbranega podjetja sem iskala z analizo rezultatov poslovanja, ki je razkrila stalen presežek poslovnih odhodkov nad poslovnimi prihodki in s tem dalj časa trajajoč negativen poslovni izid ter potrebo po dokapitalizacijah. Slednje je razvidno tudi iz finančne analize, ki kaže, da je izbrano podjetje vzdrževalo likvidnost z dodatnimi vplačili lastnikov. Ti so nenazadnje morali finančno podpreti tudi likvidacijo.

Prostovoljno likvidacijo navadno izpelje bivše poslovodstvo, saj najbolje pozna razmere v podjetju ter lahko v postopku prenehanja deluje najbolj učinkovito in z najmanjšimi stroški.

Likvidacijski upravitelj obvladuje vsa razmerja med upniki, dolžnikom in lastniki ter zagotavlja win-win-win situacijo, torej poskuša doseči dogovore, ki so sprejemljivi za vse udeležence. Intervjuvana likvidacijska upravitelja svojo vlogo vidita v prodaji premoženja, ureditvi razmerij z zaposlenimi in drugimi deležniki ter v pripravi izbrisa. Pomembno je, da upravitelji preprečijo stečaj podjetja in zastopajo tudi druge interese lastnikov: ekonomičnost, hitrost, nižanje stroškov, maksimalni iztržek pri prodaji premoženja in rešitev sporov. Ker je upraviteljev v postopku načeloma malo, količina postopkov pa velika, morajo v likvidaciji sodelovati tudi izbrani zaposleni, ki tvorijo likvidacijsko skupino, katere naloga je, da podpira upravitelje in jim pomaga čim hitreje končati vse posle. Likvidacijsko skupino navadno sestavljajo vodilni delavci iz različnih oddelkov in računovodstvo. Ker zanje likvidacija pomeni izgubo zaposlitve, jih morajo upravitelji motivirati za delo. V času prenehanja podjetja je edina motivacija denarna nagrada.

Kaj pravzaprav pomeni podpora upraviteljem oziroma kakšna je vloga računovodstva v prostovoljni likvidaciji? Vloga je najprej odvisna od pozicioniranosti računovodstva v organizacijsko shemo podjetja. Računovodstvo izbranega podjetja deluje kot servis vseh slovenskih podjetij istega lastnika, a je hkrati s temi podjetji tesno povezano. Prednosti takšne organizacija se nanašajo na poznavanje poslovanja podjetja in njegovih procesov, slabosti pa na nepoznavanje postopka likvidacije in konflikt interesov (želja po ohranitvi dela). Naloge računovodstva sem po Bergantu razdelila glede na funkcije knjigovodenja, predračunavanja, analiziranja in nadziranja ter jih opazovala z vidika izvajanja, informiranja in odločanja. Funkcija predračunavanja je izjemno pomembna pri odločanju o načinu prenehanja podjetja, kasneje pa izgublja na pomenu. Poleg predračunavanja sta tudi funkciji analiziranja in nadziranja močno podprti s strani kontrolinga oziroma upraviteljev, zato jih računovodstvo ni izvajalo tako intenzivno kot funkcijo knjigovodenja. Na splošno je za naloge z odločevalnega/poslovnega vidika bolj odgovoren upravitelj, ki daje navodila računovodstvu glede načina zbiranja, analiziranja in prikazovanja podatkov. Računovodstvo pa je moralo prilagoditi obstoječe procese knjigovodenja, analiziranja in nadziranja. Pri tem je poskrbelo za ohranitev temeljnih načel organizacije, predvsem načela namena, načela etičnosti, načela opredelitve nalog, načela razbremenjevanja odgovornosti ter načela ločevanja izvajanja od odločanja in evidenc.

Z izvajalnega vidika so se naloge računovodstva z uvedbo likvidacije precej spremenile. Knjiženje vhodnih faktur je moralo biti bolj ažurno in je moralo omogočiti ločevanje na dogodke pred in po začetku postopka likvidacije. Povečana ažurnost z analizo števila dni od prejema fakture do vnosa v sistem sicer ni bila dokazana. Po navodilu upraviteljev je moral oddelek pravilno pripoznati obveznosti podjetja. Plačila se niso izvajala samo enkrat tedensko, kot v rednem poslovanju, pač pa po potrebi ob vsaki zapadlosti obveznosti. Računovodstvo je preverilo, katerim stroškom se lahko podjetje v likvidaciji izogne in v ta namen zaprlo odvečne transakcijske račune, prekinilo poslovanje s poslovnimi karticami in preneslo nekatere pogodbene obveznosti na svojo firmo. Skupaj s pomožnim računovodjem in saldakonti kupcev je oddelek saldakontov dobaviteljev skrbel za zapiranje odprtih kompenzacijskih dogovorov. Nekatere terjatve so bile s strani kupcev poravnane v denarju, nekatere obveznosti je moralo podjetje plačati, nekatere pa so bile s cesijami in asignacijami prenesene na druga podjetja ali zaprte z verižnim pobotom. Saldakonti kupcev so po uvedbi postopka najprej poskrbeli za

potrditev IOP-jev in uskladitev stanja s kupci. Oddelek je bil odgovoren za pravočasen obračun pogodbeno dogovorjenih rabatov iz rednega poslovanja ter fakturiranje prodaje sredstev podjetja. Pri slednjem je bil velik poudarek na transparentnosti, ki je bila zagotovljena s številnimi prilogami k fakturam. Oddelek je bil predvsem na začetku v veliko podporo upraviteljem pri izterjavi in v postopkih sodnih izvršb, predvsem z vidika priprave ustrezne dokumentacije, posredovanja kontaktov pa tudi z vidika same izvedbe izterjave in vlaganja dokumentacij. Računovodstvo je v celoti poskrbelo za prodajo sredstev in zalog. Z izvajalnega vidika je bilo treba najprej narediti inventuro, nato pa pripraviti tržne cene sredstev. Sledila je prodaja v štirih krogih, pri kateri je računovodstvo vedno skrbelo za transparentnost plačil in prevzemov ter redno usklajevanje registra osnovnih sredstev z realnim stanjem. Vodja računovodstva je poskrbela za prenos podatkov v začetno bilanco stanja ter za pravilno obravnavo aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev. Ključna naloga vodje je bila obravnava zaposlenih.

Veliko situacij v redni likvidaciji zakon ne predvideva, zato je predvsem z davčnega vidika in vidika poročanja delo računovodstva zelo oteženo. Informacijski vidik računovodstva v času likvidacije zajema naloge poročanja likvidacijskim upraviteljem in zunanjim uporabnikom. Za poročila upraviteljem sta bila zadolžena predvsem vodja in pomožni računovodja, ki sta na tedenskem nivoju poročala prodajo osnovnih sredstev in zalog, denarni tok in stanje kompenzacijskih dogovorov. Stanje terjatev in obveznosti se je poročalo dnevno. Pri poročanju zunanjim uporabnikom je bilo hitro ugotovljeno, da je to področje slabo urejeno, saj način poročanja ni dobro definiran, nekatera poročila postanejo brezpredmetna oziroma ne dosegajo svojega namena, nekatera pa se sploh ne obdelujejo in se enostavno samo arhivirajo. V prvo skupino spada poročanje nadomestne izpolnitve invalidskih kvot, v drugo poročila SKV in BST Banki Slovenije, v tretjo pa poročanja Ajpesu.

Ključne težave računovodstva v procesu prostovoljne likvidacije se nanašajo na nepoznavanje davčnih specifik postopka tako s strani upraviteljev kot tudi davčnih svetovalcev in revizije, na katere se je računovodstvo obrnilo v primeru dvoma. Računovodstvo je imelo težave predvsem z davčnim obravnavanjem razlik med zaključno in otvoritveno bilanco stanja. Z vsakim dodatnim dnem postopka se je večala tudi nemotiviranost likvidacijske skupine, zato je moralo računovodstvo številne naloge opravljati samo, če je želelo slediti zastavljenim rokom upraviteljev. S krčenjem likvidacijske skupine se je vse več nalog avtomatsko preneslo na računovodstvo, ki je moralo paziti na izpolnjevanje načela štirih oči in dosledno skrbeti za transparentnost opravljenih poslov. Večina težav se je nanašala na poročanje, saj so različni uporabniki računovodskih informacij zahtevali različno obravnavo istih postavk, zato je moralo računovodstvo voditi različne evidence. Neprilagojenost sistema SAP je zadevo samo oteževala, vodenje evidenc izven sistema pa povečalo možnosti napak pri poročanju in zmanjšalo sledljivost.

Tezo o ključni vlogi računovodstva je težko dokazati, s pregledom nalog pa se vseeno da prikazati obseg dela računovodstva v postopku likvidacije in ga primerjati z nalogami v rednem poslovanju in zadolžitvami ostalih akterjev. Intervjuji so pokazali, da so tudi v času likvidacije podjetja vse funkcije računovodstva pomembne, vseeno pa sodelujoči dajejo večji poudarek knjigovodenju. Računovodstvo je nepogrešljivo v celotnem procesu likvidacije, predvsem pa pri

sestavljanju obračunov davkov in pri pripravi računovodskih izkazov. Nekateri računovodstvu pripisujejo še administrativno vlogo. Večina vprašanih meni, da sta samoiniciativnost in proaktivno delovanje računovodstva dobrodošla, morda celo pričakovana, pri čemer pa opozarjajo na zakonske omejitve. Strinjajo se, da kakovost računovodske storitve lahko vpliva na uspešnost dela upraviteljev ter na uspešnost in hitrost postopka, mnenja glede jakosti tega vpliva pa si niso enotna. Računovodstvu se pripisuje večji vpliv na uspešnost kot na hitrost postopka. Na uspešnost postopka lahko računovodstvo vpliva s pravilnimi in pravočasnimi informacijami, na hitrost postopka pa z ažurnim evidentiranjem in z asistenco upraviteljem. Zaradi širokega obsega nalog, med katerimi je veliko zelo pomembnih za podjetje (davčni obračuni, poročanja), spet druge pa sploh ne spadajo v okvir računovodstva (ocena vrednosti in prodaja sredstev, izterjava, vlaganje izvršb, iskanje povezav za hkratno zapiranje terjatev in obveznosti, administrativna dela) ter glede na odgovore intervjuvancev lahko ugotovim, da je vsaj v primeru likvidacije izbranega podjetja računovodstvo zagotovo odigralo zelo pomembno vlogo in vplivalo tako na uspešnost kot tudi hitrost postopka prostovoljne likvidacije, ki se je v izbranem podjetju uspešno zaključil v enem letu.

LITERATURA IN VIRI

1. *70 odstotkov podjetij z likvidnostnimi težavami*. Najdeno 10. februarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.24ur.com/novice/gospodarstvo/70-odstotkov-podjetij-z-likvidnostnimi-tezavami.html>
2. *Analiza zadovoljstva strank z računovodskimi servisi, 2013*. Najdeno 10. maja 2015 na spletnem naslovu http://www.gzs.si/zbornica_racunovodskih_servisov/vsebina/Za-podjetja/Analiza-zadovoljstva-strank-z-ra%C4%8Dunovodskimi-servisi/62744
3. Avbar Salopek, A. (2015). Dober računovodja ni poceni. *Denar, revija o davkih*, XXIV (446), 6-7.
4. Bergant, Ž. (2010). *Organiziranje računovodstva v povezavi s finančno funkcijo*. Ljubljana: Abeceda svetovanje.
5. Bergant, Ž. (2013). *Analiza poslovanja od teorije do prakse: (računovodski in finančni vidiki)*. Ljubljana: Inštitut za poslovodno računovodstvo.
6. Bogovič, R. (2006). *Upravljanje s terjatvami do kupcev na primeru slovenskega podjetja* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Cepec, J. (2013). Zakaj potrebujemo insolvenčno pravo? – perspektiva ekonomske analize prava. Najdeno 12. julija 2014 na spletnem naslovu http://www.lexonomica.com/journal/images/volume_5/No_2/Cepec_-_Zakaj_potrebujemo_insolven%C4%8Dno_pravo.pdf
8. Cepec J. (2014). *Pravno ekonomska analiza insolvenčnih postopkov* (doktorska disertacija). Ljubljana: Pravna fakulteta.
9. Drekonja, D. (2009). *Davčni vidiki posebnih bilanc* (zaključno delo za strokovni naziv preizkušeni davčnik). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
10. Dubrovski, D. (2011). *Razsežnosti kriznega managementa*. Celje: Mednarodna fakulteta za družbene in poslovne študije.
11. Gale Rubežnik, S., & Kruhar Puc, R. (2005). *Reševanje insolventnih postopkov v praksi*. Lesce: Legat.
12. Glogovšek, J. (2008). *Osnove financiranja gospodarskih družb*. Maribor: Založba Pivec.
13. Hieng R. (2008). Finančno poslovanje, postopki zaradi insolventnosti in (prisilno in prostovoljno) prenehanje družb. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, XXXV (8), 13-50.
14. Holmes, G. et al (2005). *Interpretacija poslovnih poročil in računovodskih izkazov* (1. natis). Ljubljana: GV založba.
15. Igličar, A., & Hočevan, M. (2011). *Računovodstvo za managerje* (2. popravljena in dopolnjena izdaja). Ljubljana: GV založba.

16. *Intrastat*. Najdeno 4. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://intrastat-surs.gov.si/intrastat.html>
17. *Invalidski sklad*. Najdeno 4. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.jpi-sklad.si/skladi/invalidski-sklad/>
18. Izbrano podjetje (2011). Letno poročilo. Ljubljana: izbrano podjetje.
19. Izbrano podjetje (2013). Letno poročilo. Ljubljana: izbrano podjetje.
20. Izbrano podjetje (2012). *Kundenzahlungsziele* (interno gradivo). Ljubljana: izbrano podjetje.
21. Izbrano podjetje (2013). *Kundenzahlungsziele* (interno gradivo). Ljubljana: izbrano podjetje.
22. Izbrano podjetje (2014). *Zaključna bilanca stanja* (interno gradivo). Ljubljana: izbrano podjetje.
23. Izbrano podjetje (2014). *Otvoritvena bilanca stanja* (interno gradivo). Ljubljana: izbrano podjetje.
24. Izbrano podjetje (2014). *Program razreševanja delavcev* (interno gradivo). Ljubljana: izbrano podjetje.
25. Jagodnik, V. (2010). *Vpliv kontrolinga na uspešnost podjetja* (magistrsko delo). Koper: Fakulteta za management.
26. Janković, N. (2012). *Videnje računovodij v očeh managerja* (delo diplomskega seminarja). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
27. Kmetič, S. (2004). *Analiza organiziranosti računovodstva v malem storitvenem podjetju* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
28. Knez I. et al. (2012). *Poslovanje in izterjava v EU, upravljanje terjatev malih in srednjih podjetji pri poslovanju z EU. Priročnik za prakso*. Ljubljana: Gospodarska zbornica Slovenije.
29. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, Inštitut za računovodstvo, revizijo in davčno svetovanje.
30. Koletnik F. & Koželj S. (2008). *Redni in posebni računovodski izkazi*. 2. dopolnjena izdaja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
31. Korže, B. (2010). *Pravo družb in poslovno pravo*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
32. Košak, S. (2004). *Posebni računovodski izkazi gospodarskih družb v Sloveniji* (specialistično delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
33. Kušar, A. (2014). Kako motivirati zaposlene? *Revija za univerzalno odličnost*, 3(1), 10-21.

34. Mayr, B. (2003). *Uvod v računovodsko poročanje in proučevanje*. Piran: Visoka šola za podjetništvo.
35. Na Žurnaluh odpuščajo in ukinjajo regijske izdaje, novinarji so šokirani. Najdeno 23. septembra 2014 na spletnem naslovu <https://www.dnevnik.si/1042467106/lokalno/1042467106>
36. *Največji propadli slovenski velikani v času krize*. (STA). Najdeno 20. februarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.financnitrqi.com/blog/najvecji-propadli-slovenski-velikani-v-casu-krize>
37. Peterlin, J. & Glavina P. (2007). *Rasti, biti finančno uspešen in hkrati zniževati dolgove*. Ljubljana: Časnik finance.
38. *Pojasnilo DURS, št. 4230-65/2007*. Najdeno 12. maja 2015 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_pojasnil_ddv_od_1_1_2007_do_31_12_2009/odbitek_ddv/popravek_odbitka_ddv/
39. *Pojasnilo DURS, št. 4201-26/2007-2*. Najdeno 12. maja 2015 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/obdavcitev_dohodkov_z_virom_v_sloveniji/pojasnilo_v_zvezi_z_obdavcitvi_jo_podjetja_v_postopku_redne_likvidacije/
40. *Pomembne novosti za delo članov nadzornih svetov*. Najdeno 10. maja 2014 na spletnem naslovu <http://www.google.si/urlsa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CBwQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.delavska-participacija.com%2Fpriloge%2FID080510.doc&ei=eNmU8zUGeih7AaimYDYDw&usg=AFQjCNHNojtTPyJolTPvTzvQW5N0atmsjA&bvm=bv.69411363,d.bGE>
41. *Poročanje Banki Slovenije*. Najdeno 12. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.bsi.si/financni-podatki.asp?MapaId=165>
42. Potisek, K. (2010). *Vloga in pomen računovodstva v izbranem javnem podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
43. Pozvek, N. (2010). *Računovodski in davčni vidik prenehanja družbe* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
44. *Pravilnik o obrazcih, vrstah izvršb in poteku avtomatiziranega izvršilnega postopka*. Najdeno 30. aprila 2015 na spletnem naslovu <https://evlozisce.sodisce.si/esodstvo/index.html>.
45. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS*, 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14 in 95/14.
46. Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku. *Uradni list RS*, št. 141/06, 46/07, 102/07, 28/09, 101/11, 24/12, 32/12 – ZDavP-2E, 19/13, 45/14, 97/14 in 39/15.

47. Računovodski in davčni vidik likvidacije družbe po skrajšanem postopku (2012). V *FinD-INFO*. Najdeno 10. avgusta 2014 na spletnem naslovu <http://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=83941#>
48. Rozman, R., et al (2011). *Sodobne teorije organizacije*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
49. Sibila, A. (2012). Primerjava tehnik oglaševanja: internetno oglaševanje vs. tiskani mediji. Maribor: Fakulteta za organizacijske vede.
50. Slovenski inštitut za revizijo. (1998a). *Kodeks poklicne etike računovodje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
51. Slovenski inštitut za revizijo. (1998b). *Kodeks računovodskih načel*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
52. Slovenski računovodski standardi 2006. *Uradni list RS*, št. 118/2005; 27. 12. 2005.
53. Sodin, R. (2011). Prenehanje družbe: redna likvidacija ali prenehanje družbe v stečajnem postopku. Najdeno 8. maja 2014 na spletnem naslovu <http://www.insolventno-svetovanje.si/upload/file/REDNA%20LIKVIDACIJA%20DRU%C5%BDBE%20ALI%20PRENEHANJE%20DRU%C5%BDBE%20V%20STE%C4%8CAJNEM%20POSTOPKU.pdf>
54. Statistike. *Ajpes*. Najdeno 30. junija 2014 na spletnem naslovu <http://www.ajpes.si/Statistike>
55. Sterle, T. (2010). *Organizacija računovodstva v podjetju – primer Brest pohištvo Cerknica* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
56. Stokes, D., & Wilson, N. (2006). *Small business management & entrepreneurship* (5th edition). London: Thomson Learning.
57. Šinkovec, J., & Tratar, B. (2004). *Komentar zakona o gospodarskih družbah s sodno prakso, vzorci tožb in vzorci aktov gospodarskih družb ter prilogami*. Lesce: Legat.
58. Šilc, M. (b.l.). Ali je prostovoljna likvidacija začetek konca ali začetek začetka? Najdeno 13. junija 2014 na spletnem naslovu http://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.zmcs.si%2Ffilzz%2Fali_je_prostovoljna_likvidacija_zacetek_konca_ali_zacetek.pptx&ei=wdKfVPLoKoSsPdKSgIAE&usg=AFQjCNHVeipHnKRWsEuMqVIbX4BvPirZmw&bvm=bv.80642063,d.bGQ
59. Špes, D. (2013). *DDV poznavalec 2013: komentar ZDDV-1 s praktičnimi primeri od 01.07.2013 naprej*. Maribor: Davčna hiša bilans.
60. Število poslovnih subjektov z začetimi postopki zaradi insolventnosti v letih od 2009 do 2014. *Ajpes*. Najdeno 8. maja 2015 na spletnem naslovu http://www.ajpes.si/Uradne_objave/eObjave_v_postopkih_zaradi_insolventnosti/Arhiv
61. Terpotec, A. (2015). Odgovornost računovodij. *Denar, revija o davkih*, XXIV (446), 9.
62. Turk, I., & Melavc, D. (2001). *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.

63. Vezjak, B. (2013a). Sodobne smernice za pripravo poslovnega poročila. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, XL(3), 57-62.
64. Vigec, F. (2010). Prenehanje podjetij v Sloveniji (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
65. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS*, št. 13/11 - uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 - ZFU in 40/14 – ZIN-B.
66. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS*, št. 13/11 - UPB, 18/11, 78/11, 38/12 in 83/12.
67. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS*, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 - ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12 in 81/13.
68. Zakon o delovnih razmerjih. *Uradni list RS*, št. 21/13, 78/13 – popr. in 47/15 – ZZSDT.
69. Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju. *Uradni list RS*, št. 13/14 – UPB.
70. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS*, št. 65/09 - UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 - odl. US in 82/13.
71. Zakon o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji. *Uradni list RS*, št. 67/93, 25/97 - ZJSRS, 39/97, 1/99 - ZNIDC, 52/99, 42/02 - ZDR, 58/03 - ZZK-1 in 126/07 – ZFPPIPP.
72. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS*, št. 65/08 in 63/13 – ZS-K.
73. Zalokar, N. (2012). Blagajniško poslovanje gospodarskih družb. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, XXXIX(5), 27.
74. Zalokar, N. (2013a). Izvedba letnega popisa. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, XL(11), 18.
75. Zaman, M., Hočevár M., & Igličar, A. (2007). *Temelji računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
76. Zorin, F. (b.l.). Priročnik za člane nadzornih svetov in upravnih odborov. Najdeno 12. junija 2015 na spletnem naslovu http://www.zdruzenje-ns.si/db/doc/upl/zorin___vloga_ns_pri_insolv_postopkih.pdf

PRILOGE

Priloga 1: Praktična razdelitev nalog računovodstva izbranega podjetja po Bergantu	1
Priloga 2: Zaključna bilanca izbranega podjetja na dan pred začetkom likvidacije	3
Priloga 3: Otvoritvena bilanca stanja izbranega podjetja.....	5
Priloga 4: Povprečno število dni od prejema dokumenta do njegovega vnosa v sistem po obdobjih in vrstah dokumentov	6
Priloga 5: Strnjen pregled ključnih nalog računovodstva, organizacije dela, težav in možnosti za izboljšave po posameznih kategorijah bilance stanja.....	7
Priloga 6: Intervju z zunanjim likvidacijskim upraviteljem.....	9
Priloga 7: Intervju z notranjim likvidacijskim upraviteljem	11
Priloga 8: Intervju z vodjo računovodstva izbranega podjetja	14
Priloga 9: Intervju z revizorko izbranega podjetja	16
Priloga 10: Intervju s strokovnjakinjo s področja računovodstva	19

Priloga 1: Praktična razdelitev nalog računovodstva izbranega podjetja po Bergantu

Tabela 1: Praktična razdelitev nalog računovodstva izbranega podjetja po Bergantu

Izvajalni vidik	Knjigovodenje		Predračunavanje	Analiziranje	Nadziranje
	Priprava obračuna davka na dodano vrednost	Knjiženje plačil	Budgetiranje	Pregled in potrjevanje finančnega dela pogodb	Preverjanje knjižb odbitni/neodbitni DDV
	Priprava drugih davčnih obračunov	Priprava predloga plačil	Priprava mesečnih rezervacij	Reševanje finančnih in računovodskih vprašanj uporabnikov rač. informacij	Preverjanje nekaterih specifičnih knjižb
	Obračun in knjiženje plač	Knjiženje prejetih računov in predračunov	Priprava mesečnih rezervacij	Pregled in potrjevanje nekaterih prejetih računov	Nadzor nad vodenjem blagajne
	Knjiženje težjih knjižb	Priprava in knjiženje kompenzacijskih predlogov	Izračuni simulacije amortizacije	Izdelava analiz terjatve, obveznosti, kick-backi, denarni tok, človeški viri	Preverjanje knjižb kompenzacij
	Izračun kick-back-ov	Knjiženje parskih in tečajnih izravnav		Izračun bonusov za zaposlene	
	Knjiženje razmejitev	Preverjanje prejetih računov		Pregled in potrjevanje nekaterih prejetih računov	
	Knjiženje rezervacij	Knjiženje obresti		Priprava kompenzacijskih pogodb	
	Priprava obračuna davka od dohodka pravnih oseb	Preknjižbe stroškov		Priprava odpisov obveznosti	
	Obračun in knjiženje avtorskih honorarjev	Izdajanje računov		Priprava oslabitev terjatev in odpise terjatev	
	Vodenje blagajne	Knjiženje izdanih računov			
	Knjiženje potnih stroškov in drugih stroškov zaposlenih	Preknjižbe prihodkov			
	Knjiženje zalog	Knjiženje oslabitev terjatev in odpise			
	Knjiženje kreditov	Knjiženje prejetih plačil			
	Knjiženje osnovnih sredstev, nadgradenj, amortizacije	Priprava e-izvršb			
	Urejanje pogodb KIDO za izogibanje dvojnemu obdavčenju v EU				
	Knjiženje kreditnih kartic				
	Knjiženje leasinga				
	Knjiženje v glavno knjigo				

Se nadaljuje

nadaljevanje

	Knjigovodenje	Predračunavanje	Analiziranje	Nadziranje
Informacijski vidik	Priprava letnega poročila	Priprava in izdajanje opominov	Prikazovanje in pojasnjevanje analiz na rednih in izrednih sestankih	
	Poročanje plač (PLAČE)	Telefonska izterjava	Monitoring plačil	
	Poročanje Banki Slovenije (SN-T, SN, SKV, BST, KRD)	Telefonska podpora kupcem	Monitoring kompenzacij	
	Četrtletno poročanje Ajpes (SFR, NR-PODI/ČL)	Izdajanje IOP-jev	Monitoring leasinga	
	Poročanje obračunov davkov prek eDavkov	Priprava črne liste slabih plačnikov	Monitoring predplačil	
	Poročanje invalidskih kvot	Usklajevanje kontnih kartic	Monitoring cassa sconto	
	Pošiljanje plačil v potrditev upravi in nato v oddelek za plačila	Poročanje Intrastat	Podpora prodajnemu oddelku	
	Odprema in arhiviranje prejetih računov (sistem EBA)	Arhiviranje izdanih računov	Preverjanje bonitetnih ocen kupcev	
	Usklajevanje kontnih kartic	Arhiviranje pogodb in druge dokumentacije	Inventura osnovnih sredstev in zalog	
	Potrjevanje IOP-jev	Priprava liste top 20 kupcev in dobaviteljev	Monitoring goriva in kilometrov službenih vozil	
Odločevalno poslovodni vidik	Organiziranje dela v računovodstvu			Sodelovanje z revizijo
	Odpiranje in implementacija internih nalogov			Sodelovanje z banko Sodelovanje s finančno upravo Posebni projekti: pomoč pri organizaciji dela v podjetju
	VODJA RAČUNOVODSTVA	POMOŽNI RAČUNOVODJA	SALDAKONTI DOBAVITELJEV	SALDAKONTI KUPCEV
				ŠTUDENT

Priloga 2: Zaključna bilanca izbranega podjetja na dan pred začetkom likvidacije*Tabela 2: Zaključna bilanca izbranega podjetja na dan pred začetkom postopka likvidacije*

Postavka	Opis postavke	Znesek
	SREDSTVA	4.372.133,40 €
A.	DOLGOROČNA SREDSTVA	231.485,19 €
I.	Neopredmetena sredstva in dolgoročne AČR	66.998,99 €
1.	Neopredmetena sredstva	43.953,53 €
2.	Dolgoročne aktivne časovne razmejitve	23.045,46 €
II.	Opredmetena osnovna sredstva	149.017,20 €
1.	Zemljišča	0,00 €
2.	Zgradbe	0,00 €
3.	Proizvajalne naprave in stroji	0,00 €
4.	Druge naprave in oprema, drobní inventar in druga opr. OS	149.017,20 €
5.	Biološka sredstva	0,00 €
6.	Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	0,00 €
7.	Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev	0,00 €
III.	Naložbene nepremičnine	0,00 €
IV.	Dolgoročne finančne naložbe	0,00 €
1.	Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil	0,00 €
2.	Dolgoročna posojila	0,00 €
V.	Dolgoročne poslovne terjatve	15.469,00 €
1.	Dolgoročne poslovne terjatve do družb v skupini	0,00 €
2.	Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev	0,00 €
3.	Dolgoročne poslovne terjatve do drugih	15.469,00 €
VI.	Odložene terjatve za davek	0,00 €
B.	KRATKOROČNA SREDSTVA	4.113.318,80 €
I.	Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	0,00 €
II.	Zaloge	42.172,85 €
1.	Material	28.845,60 €
2.	Nedokončana proizvodnja	0,00 €
3.	Proizvodi	0,00 €
4.	Trgovsko blago	13.327,25 €
5.	Predujmi za zaloge	0,00 €
III.	Kratkoročne finančne naložbe	1.175,00 €
1.	Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil	1.175,00 €
2.	Kratkoročna posojila	0,00 €
IV.	Kratkoročne poslovne terjatve	4.003.741,82 €
1.	Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini	3.027.961,50 €
2.	Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev	898.309,04 €
3.	Kratkoročne poslovne terjatve do drugih	77.471,28 €
V.	Denarna sredstva	66.229,13 €
C.	KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	27.329,41 €
	Zabilančna sredstva	0,00 €

Se nadaljuje

nadaljevanje

Postavka	Opis postavke	Znesek
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	4.372.133,40 €
A.	KAPITAL	2.324.061,15 €
I.	Vpoklicani kapital	8.763,00 €
1.	Osnovni kapital	8.763,00 €
2.	Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)	0,00 €
II.	Kapitalske rezerve	44.200.000,00 €
III.	Rezerve iz dobička	0,00 €
1.	Zakonske rezerve	0,00 €
2.	Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže	0,00 €
3.	Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)	0,00 €
4.	Statutarne rezerve	0,00 €
5.	Druge rezerve iz dobička	0,00 €
IV.	Presežek iz prevrednotenja	0,00 €
V.	Preneseni čisti dobiček	0,00 €
VI.	Prenesena čista izguba	40.968.673,83 €
VII.	Čisti dobiček poslovnega leta	0,00 €
VIII.	Čista izguba poslovnega leta	916.028,02 €
B.	REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	24.570,00 €
1.	Rezervacije	0,00 €
2.	Dolgoročne pasivne časovne razmejitev	0,00 €
C.	DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	2.263,16 €
I.	Dolgoročne finančne obveznosti	2.263,16 €
1.	Dolgoročne finančne obveznosti do družb v skupini	0,00 €
2.	Dolgoročne finančne obveznosti do bank	0,00 €
3.	Druge dolgoročne finančne obveznosti	2.263,16 €
II.	Dolgoročne poslovne obveznosti	0,00 €
1.	Dolgoročne poslovne obveznosti do družb v skupini	0,00 €
2.	Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	0,00 €
3.	Druge dolgoročne poslovne obveznosti	0,00 €
III.	Odložene obveznosti za davek	0,00 €
Č.	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	1.802.943,25 €
I.	Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	0,00 €
II.	Kratkoročne finančne obveznosti (088 do 090)	808.067,64 €
1.	Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini	0,00 €
2.	Kratkoročne finančne obveznosti do bank	804.479,04 €
3.	Druge kratkoročne finančne obveznosti	3.588,60 €
III.	Kratkoročne poslovne obveznosti	994.875,61 €
1.	Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini	399.982,18 €
2.	Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	583.488,42 €
3.	Druge kratkoročne poslovne obveznosti	11.405,01 €
D.	KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	218.295,58 €
	Zabilančne obveznosti	0,00 €

Vir: Izbrano podjetje, Zaključna bilanca, 2014 (interno gradivo).

Priloga 3: Otvoritvena bilanca stanja izbranega podjetja

Tabela 3: Otvoritvena bilanca izbranega podjetja na dan začetka likvidacijskega postopka

SREDSTVA	4.443.697,27
I. Neopredmetena os	250.000,00
1. blagovne znamke	250.000,00
2. Predujmi za neopredmetena osnovna sredstva	0,00
II. Opredmetena os	88.127,51
4. Druga oprema	88.127,51
8. Predujmi za opredmetena osnovna sredstva	0,00
9. V finančni najem vzeta osnovna sredstva	0,00
III. Zaloge	42.172,85
1. Material	28.845,60
3. Proizvodi in trgovsko blago	13.327,25
IV. Terjatve, nastale do začetka postopka	3.996.576,98
1. Terjatve do kupcev	926.753,28
2. Terjatve za nevplačani vpisani kapital	3.000.000,00
3. Druge terjatve	48.456,70
4. Varščine	18.127,00
6. Terjatve, pobotane v času postopka	3.240,00
V. Terjatve, nastale v času postopka	0,00
1. Terjatve do kupcev	0,00
2. Druge terjatve	0,00
3. Varščine	0,00
VI. Finančne naložbe	590,80
1. Delnice in deleži	590,80
2. Druga posojila	0,00
VII. Finančne naložbe, nastale v času postopka	0,00
VIII. Denarna sredstva	66.229,13
1. Gotovina v blagajni in prejeti čeki	190,35
2. Denarna sredstva v banki	66.038,78
IX. Izguba	0,00
X. Zabilančna aktiva	0,00
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	4.443.697,27
A. Obveznosti do lastnikov oz. dobiček	500.644,24
B. Obveznosti izločitvenih upnikov	5.851,76
C. Obveznosti ločitvenih upnikov	0,00
Č. Obveznosti za pogojne terjatve	0,00
D. Obveznosti do zaposlenih	25.549,23
E. Obveznosti do prerekane in neizjasnjene terjatve - rezervacije	19.570,00
F. Obveznosti do navadnih upnikov - ugotovljene terjatve	2.008.841,62
G. Obveznosti, ki bodo v postopku pobotane	3.240,42
H. Obveznosti za stroške postopka	1.880.000,00
1. Obveznosti za stroške in nagrade likvidacijskim upraviteljem	150.000,00
2. Obveznosti za preostale stroške vodenja likvidacijskega postopka	1.730.000,00
I. Obveznosti iz financiranja, nastale v času postopka	0,00
J. Obveznosti iz poslovanja, nastale v času postopka	0,00
1. Obveznosti do dobaviteljev	0,00
2. Obveznosti do zaposlenih	0,00
3. Obveznosti do države	0,00
4. Obveznosti za predujme	0,00
5. Druge obveznosti iz poslovanja	0,00
K. Zabilančna pasiva	0,00

Vir: Izbrano podjetje, Otvoritvena bilanca, 2014 (interno gradivo).

Priloga 4: Povprečno število dni od prejema dokumenta do njegovega vnosa v sistem po obdobjih in vrstah dokumentov

Tabela 4: Povprečno število dni od prejema do vnosa dokumenta v sistem po obdobjih in vrstah dokumentov

Obračunsko obdobje / Tip dokumenta	Vsi dokumenti	Vhodni računi	Vhodne kompenzacije	Izhodni računi	Izhodne kompenzacije
Januar 2014	5,82	4,63	10,28	7,46	6,34
Februar 2014	4,80	3,84	5,52	3,95	5,75
Marec 2014	4,23	5,61	3,36	2,56	4,42
April 2014	4,57	3,63	3,82	5,09	5,58
Maj 2014-pred likvidacijo	9,42	4,65	4,25	12,53	12,25
Maj 2014- v likvidaciji	9,45	8,08	10,65	12,58	21,43
Junij 2014	7,02	4,48	3,08	5,91	
Julij 2014	5,21	3,81	3,57	1,47	1,00
Avgust 2014	7,33	5,94	21,00	1,39	1,00
September 2014	5,47	7,15		3,92	4,50
Oktober 2014	12,30	12,79	36,00	4,93	1,25
November 2014	8,42	7,48	2,00	7,87	
December 2014	10,29	3,70	4,00	12,75	6,00
Januar 2015	4,70	5,45		1,63	
Februar 2015	4,10	3,44		3,25	
Marec 2015	3,25	0,25			
April 2015	3,38	0,90			
Maj 2015	1,00				

Priloga 5: Strnjen pregled ključnih nalog računovodstva, organizacije dela, težav in možnosti za izboljšave po posameznih kategorija bilance stanja

Tabela 5: Strnjen pregled ključnih nalog računovodstva, organizacije dela, težav in možnosti za izboljšave po posameznih kategorija bilance stanja

Glavna področja dela/značilnosti	Ključne naloge	Organizacija dela	Težave	Kako olajšati / izboljšati delo računovodstva
Obravnavanje OS in zalog	Popis OS na dan likvidacije in ob koncu leta; ocena tržne vrednosti pohištva, DI in opreme; priprava seznamov opreme za vsak krog prodaje; pomoč pri prodaji OS (komunikacija s kupci, ogledi in prevzemi na firmi in v skladišču, upravljanje spletne trgovine), izknjižbe prodaje in odpisa iz registra, usklajevanje stanja v registru, mesečno poročanje likvidacijskim upraviteljem, o nakupih OS in plačilih.	Zagotavljanje načela štirih oči pri prevzemu, plačilu, blagajni in fakturiranju – potreba po večjem številu vpletenih v proces prodaje OS in zato po dobri komunikaciji: ta je zagotovljena z dostopi vseh relevantnih oseb do splete trgovine, maila odkup in serverja, kjer so statusi posameznih sredstev dnevno posodobljeni (status: rezervirano, plačano, prevzeto); organizacija pridobivanja dokazil glede tržnih cen.	Nezadostno število vpletenih predvsem po 2. mesecu postopka – računovodstvo opravlja tudi naloge drugih oddelkov - tveganje napak in prevar; usklajevanje registra OS z realnim stanjem – veliko št. sredstev, ločevanje med sredstvi in DI izven registra, pojav sredstev, ki so že bila odpisana, večje število sredstev pod eno inventarno št., sredstva brez inv.št.; sprotno prenašanje prodanih OS v začetno bilanco v izogib izgubam pri prodaji; negotovost glede zadostne transparentnosti in objektivnosti pri ocenjevanju vrednosti sredstev, slabša sledljivost prodaje pisarniškega materiala in zalog v sistemu SAP otežuje transparentnost in izdelavo izkazov.	Prenos vseh OS po popisu v začetno bilanco po ocenjeni vrednosti takoj po začetku postopka, več razpoložljivih kadrov za pomoč pri prodaji in natančneje definirana delitev dela, prodaja brez možnosti rezervacije, obročnih odplačil in popustov; bolj analitično knjiženje z natančnejšimi opisi prodanega blaga (časovno zelo oteženo, vendar preglednejše).
Obravnavanje kratkoročnih terjatev	Preverjanje opravljenih storitev in fakturiranje, knjiženje izhodnih faktur, dnevna telefonska izterjava in dnevno poročanje likvidacijskim upraviteljem, e-izvršbe, priprava seznama slabih terjatev, knjiženje prejetih plačil, usklajevanje kontnih kartic.	Ista oseba fakturira in knjiži prejeta plačila zato ima pregled nad celotnim procesom; ista oseba nato izvaja izterjavo oziroma posreduje informacije ostalim izterjevalcem; pri poslovanju z gotovino sodeluje dodatna oseba, da ne pride do prevar, terjatve do drugih (države, zaposlenih) izvaja vodja računovodstva.	Nezainteresiranost preostanka zaposlenih v prodajnem oddelku – računovodstvo opravlja tudi izterjave, katere bi lažje in hitreje izterjale odgovorne osebe iz prodaje; zaradi odhoda prodajnega osebja so nekateri posli težje sledljivi, računovodstvo mora za informacije klicati tiste bivše zaposlene, ki so sklepali posle; negotovosti pri pripravi odpisov in slabitev nekaterih terjatev.	Večja angažiranost odgovornih oseb iz prodaje, boljše evidence kontaktov prodajnega oddelka, večja preglednost prodajnih poslov – lažje in hitreje odločanje upraviteljev glede slabitev in odpisov terjatev.

Se nadaljuje

nadaljevanje

Glavna področja dela/značilnosti	Ključne naloge	Organizacija dela	Težave	Kako olajšati / izboljšati delo računovodstva
Obravnavanje kompenzacij	Preverjanje opravljenih storitev s pogodbenimi dogovori, pridobivanje manjkajočih računov, priprava in knjiženje izjav o medsebojnem pobotu, izterjava kupcev, priprava potrjenih plačil dobaviteljem, knjiženje verižnih kompenzacij, asignacij in cesij, tedensko poročanje likvidacijskim upraviteljem.	Oddelka prodaje in marketinga posreduje informacije o dokončanih poslih pomožnemu računovodji, oddelka kupcev in dobaviteljev posreduje informacije o izterjavi/plačilu pomožnemu računovodji, ta izvaja monitoring in usklajuje plačila obveznosti in izterjavo terjatev ter sestavlja poročila; upraviteljiodobrijo finančne dobropise oziroma dogovorijo druge načine poravnave predvsem pri večjih zneskih, sprovede jih oddelek dobaviteljev ali vodja računovodstva.	Nepriznavanje stroškov opravljenih storitev podjetja s strani nekaterih naročnikov – potreba po dokazovanju in izterjavi z izvršbo, težja komunikacija s tujimi naročniki, ki so oglaševali preko tujih agencij, saj je težje priti do odgovorne osebe, podpisovanje pogodb ko so posli že v teku - nekatere pogodbe niso podpisane s strani naročnika, zato ta lažje izpodbija obračunane stroške.	Večja angažiranost odgovornih oseb iz prodaje že pred likvidacijo (prodajniki ne dobijo bonusa za prodajo vseh kompenzacijskih oglasov, ampak samo za nekatere, zato se z določenimi posli pred likvidacijo niso želeli ukvarjati in jih dokončati), boljše evidence kontaktov prodajnega oddelka, večja preglednost prodajnih poslov.
Obravnavanje obveznosti	Zavračanje nepravilnih vhodnih faktur in pridobivanje pravih, arhiviranje faktur v sistemu EBA, knjiženje vhodnih faktur, priprava rednih plačil na valuto, knjiženje izhodnih plačil, usklajevanje kontnih kartic.	Fakture sprejema, preverja, zavrača in knjiži ena oseba - ima pregled nad celotnim procesom; ista oseba pripravi predloge plačil in jih po potrditvi upraviteljev posreduje v plačilo; upravitelji pravočasno potrdijo fakture in jih skupaj z morebitnimi opombami pošljejo v knjiženje, glede plačila obveznosti se upošteva navodila upraviteljev in sproti beleži dogovore z dobavitelji glede odpovednih pogojev, načina in datuma plačila...	Neupoštevanje navodil dobaviteljev glede načina izstavitve faktur; neažurno potrjevanje računov s strani likvidacijskih upraviteljev - manj časa za knjiženje in pripravo plačil na valuto; težave pri ločevanju storitev pred in med likvidacijo.	Računovodstvo je optimiziralo proces obravnavanja prejetih faktur in ga predstavilo odgovornim, ki bi se ga morali samo držati; pogostejše komuniciranje z dobavitelji prek elektronske pošte in faksa bi pospešilo proces popraviljanja faktur.
Priprava izkazov in poročanje	Spremljanje in upoštevanje rokov za oddajo izkazov; priprava izkazov po SRS 37, poročanje Ajpes, FURS, Intrastat, BS, SVZI, spremljanje kategorij terjatve, obveznosti, denarni tok in ločevanje dogodkov pred in po začetku postopka, poročanje upraviteljem in lastnikom: bilance po SRS 37 in interne dnevne/tedenske/mesečne analize in poročila.	Izkaze in poročila pripravljata vodja računovodstva in pomožni računovodja, ostali oddelki jima pravočasno poročajo, komunikacija z upravitelji glede oblike, načinov in rokov poročanja je pomembna za pravilno organiziranost računovodstva.	Negotovost glede izkazovanja določenih postavk v spremenjeni bilanci stanja, nezmožnost oddaje poročil po SRS 37 in ponovno spreminjanje podatkov v 'navadne bilance', SAP ni vedno omogočal direktnega izpisa zahtevanih bilanc in poročil, te je bilo treba narediti ročno, povezovanje podatkov iz IPI-ja pred in po začetku likvidacije zahteva več spretnosti, previdnosti in časa.	Prilagojeni obrazci za poročanje Ajpesu, zato da podjetje sploh lahko prikaže realno sliko, prenehanje poročanja SKV in BST ter četrletnega poročanja Ajpes, ker v likvidaciji izgubijo namen, več pomoči s strani upraviteljev, ki naj bi imeli izkušnje s sestavljanjem izkazov v likvidaciji.

Priloga 6: Intervju z zunanjim likvidacijskim upraviteljem

Zakaj po vašem mnenju v večini primerov podjetja prenehajo s stečajem in se ne odločijo za likvidacijo dokler je ta še mogoča? *Ker se za prenehanje odločijo, ko ni dovolj premoženja, tako določa zakonsko pravico v ZFPPIP, da če ni dovolj premoženja za plačilo vseh upnikov, je stečaj obvezen. Kdo pri tem nosi največ zaslug oziroma odgovornosti? Upravitelji likvidacije morajo to ves čas spremljati. Ali lahko računovodstvo s svojim znanjem pripomore k izboljšanju situacije? Ne, pomembno je premoženje, ki je namenjeno zaprtju družbe.*

Kako dobro je postopek prostovoljne likvidacije poznan v Sloveniji in kakšna je poslovna praksa tega postopka? *Poteka nekaj postopkov in ni tako redek, res pa je malo odmevnih primerov (npr. TET).*

Kako ocenjujete delo sodišč pri postopkih prenehanja družb in ali se učinkovitost delovanja sodstva razlikuje med postopki prenehanja? *Ni razlik med postopki glede učinkovitosti, so pa stečajni postopki hitri postopki, zato mogoče ti tečejo malo hitreje, je pa vse odvisno od upraviteljev – veliko.*

Kako ocenjujete zakonodajo na področju postopkov prenehanja podjetij? Nimam ocene. Katera področja so bolj in katera slabše urejena? *Stečajni postopki so urejeni preveč togo, premalo možnosti za nadaljnje poslovanje, likvidacije so urejene premalo.*

V čem se postopek prostovoljne likvidacije razlikuje od ostalih postopkov prenehanja družbe z vidika zastopnika družbe v fazi prenehanja? *Z vidika plačila, v likvidaciji se vse dogovoriš z lastnikom, v stečaju so zadeve zakonsko določene.*

Katere so prednosti likvidacijskega upravitelja kot zunanjega strokovnjaka v postopku likvidacije družbe in kakšen je njegov prispevek k uspešnosti tega postopka? *Z znanjem vodi likvidacijo, da je vse narejeno skladno s predpisi. Kaj pa slabosti? Jih ne vidim.*

Kako vlogo likvidacijskega upravitelja v postopku prostovoljne likvidacije vidite v primerjavi z drugimi postopki prenehanja družbe ter s postopkom prisilne poravnave? *Vloga je precej podobna, prodaja premoženja, ureditev razmerij z delavci in drugimi deležniki, izbris.*

Katere interese lastnikov zastopa likvidacijski upravitelj? *Ekonomičnost, hitrost, nižanje stroškov, maksimalni iztržek pri prodaji premoženja, rešitev vseh sporov. Je možno, da so interesi neskladni z zakonom? Načeloma ne, ker poštenost in transparentnost morata biti prisotni. Kakšna je v tem primeru vloga likvidacijskega upravitelja? Vse to vodi.*

Kako se v slovenski praksi rešuje dilema hitrost postopka : prodajna cena, v korist hitrejši zaključitvi ali večjemu iztržku? Zakaj? *Oceni se interes lastnika v prvi vrsti, potem se prilagaja ceno in hitrost.*

V katerem primeru višino nagrade likvidacijskemu upravitelju določi sodišče (423. člen ZGD-1)? *Če se lastniki in upravitelj ne uspejo dogovoriti.*

V kakšni meri razpoložljivost kakovostnih računovodskih informacij vpliva na potek likvidacijskega postopka? *Sodelovanje z računovodstvom je obvezno, informacije morajo biti*

pretočne v obe smeri.

V kakšni meri je likvidacijski upravitelj dolžan dajati navodila računovodstvu oziroma kako proste roke ima računovodstvo pri svojem delovanju? *Vsa navodila so za računovodja obvezna, je pa res, da mora računovodja upravitelju odkrito povedati, če so posamezni posli v nasprotju z računovodskimi in davčnimi pravili, računovodstvo mora delati skladno s svojimi strokovnimi pravili in SRS37.*

Ali menite da samoiniciativnost računovodstva lahko pomembno vpliva na potek likvidacijskega postopka? *Ne. Zakaj? Ker so pravila SRS 37 precej toga, samoiniciativnosti glede računovodenja ni, je pa pri drugih nalogah zelo dobrodošlo, ideje glede prodaje, navedba kontaktov pri prodaji premoženja.*

Kdo je v postopku likvidacije podjetja podpora komu – računovodstvo upraviteljem ali tudi obratno? *Oboje. Mora po vašem mnenju računovodstvo delovati reaktivno ali proaktivno? Oboje.*

Na katerih področjih in v katerem obdobju likvidacijskega postopka je računovodstvo praktično nepogrešljivo? *Zakaj? Ves čas, oddaja obračunov DDV, DDPO, druga računovodska in administrativna dela.*

Katere kvalitete računovodskega dela pridejo v postopku prostovoljne likvidacije še posebno do izraza? *Zakaj? Poznavanje SRS37, poznavanje pravil likvidacijskega postopka.*

Ali zakonodaja omogoča pravično razmerje med obsegom dela in odgovornostjo ter višino nagrade tako za upravitelje kot za njihove podporne službe? *Vsekakor.*

Ali menite, da bi lahko poklic računovodje z zakonom uredili podobno kot odvetniški poklic in zakaj? *Ne, ker je odvetniška stroka specifična, etika, morala, poznavanje informacij glede klientov, neodvisnost itd.*

Ali kakovost računovodske storitve vpliva na kakovost in uspešnost dela likvidacijskih upraviteljev? *Zakaj? Da, če je računovodstvo ažurno, natančno, iniciativno, vsekakor likvidacijski postopek teče bolj ugodno za vse akterje.*

Ali kakovost računovodstva vpliva na zadovoljstvo lastnikov ob končanju postopka likvidacije podjetja? *Zakaj? Da, glej prejšnji odgovor.*

Razvrstite člene v postopku likvidacije podjetja od tistega, ki najbolj (1) do tistega, ki najmanj (5) vpliva na hitrost postopka. Prosim še za razlago, zakaj ima določen člen največji oziroma najmanjši vpliv.

Lastniki / družbeniki 4

Likvidacijski upravitelj 1

Država (sodstvo) 3

Računovodska služba 2

Revizor 5

Razvrstite člene v postopku likvidacije podjetja od tistega, ki najbolj (1) do tistega, ki najmanj (5) vpliva na uspešnost postopka. Prosim še za razlago, zakaj ima določen člen največji oziroma najmanjši vpliv.

Lastniki / družbeniki 3

Likvidacijski upravitelj 1

Država (sodstvo) 4

Računovodska služba 2

Revizor 5

Kako ocenjujete delo vaše računovodske službe v času postopka likvidacije? *Poštenost in natančnost pri storitvah je bila največja vrlina, včasih pa je premalo ažurno, poznavanje pravil računovodenja v tem postopku pa je bilo zelo dobra glede na to, da gre za prvi postopek, pogrešana je bila večja informiranost upraviteljev glede posameznih detajlov pri storitvah.*

Priloga 7: Intervju z notranjim likvidacijskim upraviteljem

Katere so prednosti likvidacijskega upravitelja kot notranjega strokovnjaka v postopku likvidacije družbe in kakšen je njegov prispevek k uspešnosti tega postopka? Kaj pa slabosti? *Prednosti: poznavanje vseh partnerjev, poznavanje zgodovine i s tem lažji nastop pri pogajanjih*
Slabosti: emotivna vpletenost

Katere so vaše ključne naloge in kakšna je odgovornost likvidacijskega upravitelja v postopku prostovoljne likvidacije družbe? *Ključne naloge: preprečitev stečajnega postopka ter zaključitev vseh poslovnih odnosov (obveznosti in terjatve), prodaja sredstev in rešitev vseh sodnih postopkov. Ključna odgovornost je, da se spoštujejo vsi pravni okvirji ki določajo likvidacijski postopek, ter zagotavljanje ciljev lastnika.*

Katere interese lastnikov zastopa likvidacijski upravitelj? Je možno, da so interesi neskladni z zakonom? Kakšna je v tem primeru vloga likvidacijskega upravitelja? *Likvidacijski upravitelj je odgovoren (tudi osebno) in dolžen opravljati postopek skladno z zakonom, ne glede na možen konflikt z interesi lastnika. V primeru konflikta interesa mora likvidacijski upravitelj obvestiti lastnika o neskladju z zakonom. Likvidacijski upravitelj vsekakor mora spoštovati interese lastnikov in jih tudi izpolnjevati, vendar samo znotraj zakonskih okvirjev. V interesu lastnika je da se poslovanje v likvidaciji zaključi korektno do vseh subjektov, z minimalnimi možnimi stroški.*

Kako se v slovenski praksi rešuje dilema hitrost postopka : prodajna cena, v korist hitrejši zaključitvi ali večjemu iztržku? Zakaj? *Odvisno od primera do primera, predvsem od rizika končnega uspeha (ocenitev terjatev in obveznosti, ocenitev finančnega stanja poslovnega partnerja, ocenitev izgube vrednosti sredstev v časovnem obdobju, ocenitev tržnih razmer). V vsakem posameznem primeru je mogoče bolj ali manj realno oceniti točko, v kateri je bolj smotrno znižati ceno, kot držati višjo ceno, saj fiksni stroški (stroški poslovanja v likvidaciji) v nekem trenutku tega ne podpirajo več. Poleg tega je v interesu lastnika, da postopek zapre v*

najkrajšem možnem času.

V kakšni meri razpoložljivost kakovostnih računovodskih informacij vpliva na potek likvidacijskega postopka? *Zelo, saj so računovodske informacije podlaga za odločitve.*

Ali se kakovost opravljene storitve lahko razlikuje glede na to ali jo izvaja zunanja ali notranja računovodska služba? Zakaj? *Razlike verjetno obstajajo. Prednosti in slabosti pa so podobne kot pri likvidacijskem upravitelju. Poleg tega je odločilen pojav konflikta interesov, saj konec postopka lahko pomeni konec zaposlitve računovodstva, kar verjetno ni v osebni interesu oseb zaposlenih v notranjem računovodstvu.*

Katera funkcija računovodstva je najpomembnejša v postopku prostovoljne likvidacije podjetja (knjigovodenje, načrtovanje, analiziranje, nadziranje)? Zakaj? *Odvisno od kompetenc računovodstva. Ne glede na to, pa bi rekel knjigovodenje, saj je kvalitetno knjigovodenje podlaga za vse ostale in podaja trenutno stanje postopka.*

Na katerih področjih in v katerem obdobju likvidacijskega postopka je računovodstvo praktično nepogrešljivo? *Predvsem v obdobju izvedbe in zaključka. V fazi priprave ni nujno potrebno njihovo sodelovanje.*

V kakšni meri je likvidacijski upravitelj dolžan dajati navodila računovodstvu oziroma kako proste roke ima računovodstvo pri svojem delovanju? *Računovodstvo mora delovati znotraj zakonskih regulativ, enako kot likvidacijski upravitelj, kar seveda zožuje proste roke računovodstva. Glede na kompetence v računovodstvu se le-temu lahko zaupa posamezen »projekt« znotraj postopka, ki ga lahko znotraj zadanih okvirjev izpelje samostojno. Naloga likvidacijskega upravitelja je predvsem usmerjanje delovanja računovodstva pri izpolnjevanju zakonskih zahtev in zahtev lastnika.*

Ali menite da samoiniciativnost računovodstva lahko pomembno vpliva na potek likvidacijskega postopka? Zakaj? *Vsaka samoiniciativnost znotraj zakonskih okvirjev pripomore k hitrejšemu in uspešnejšemu postopku, saj je količina postopkov lahko izredno velika, likvidacijskih upraviteljev pa je praviloma malo.*

Kdo je v postopku likvidacije podjetja podpora komu – računovodstvo upraviteljem ali tudi obratno? Mora po vašem mnenju računovodstvo delovati reaktivno ali proaktivno? *Podpora mora biti obojestranska – upravitelji zagotavljajo okvirje delovanja, računovodstvo podpira postopek z ažurnostjo in pravilnostjo. Računovodstvo bi moralo delovati proaktivno.*

Katere kvalitete računovodskega dela pridejo v postopku prostovoljne likvidacije še posebno do izraza? Zakaj? *Natančnost, sistematičnost in poznavanje računovodskih standardov – vse potrebno za uspešno in transparentno zaključen postopek*

Ali zakonodaja omogoča pravično razmerje med obsegom dela in odgovornostjo ter višino nagrade tako za upravitelje kot za njihove podporne službe? Kako pa je s tem v praksi? *Zakonodajnih omejitev pri tem vprašanju ni, vse temelji na odločitvi lastnika. Kot pri večini ostalih delovnopравnih razmerjih tudi tukaj obstaja korelacija med odgovornostjo in višino nagrade.*

Ali kakovost računovodske storitve vpliva na kakovost in uspešnost dela likvidacijskih upraviteljev? Zakaj? *Da. Kakovostnejša storitev je boljša podlaga za odločitve in oceno stanja.*

Ali kakovost računovodstva vpliva na zadovoljstvo lastnikov ob končanju postopka likvidacije podjetja? Zakaj? *Težko oceniti, saj je parametrov za uspešno izveden postopek veliko.*

Menite, da je v Sloveniji računovodski poklic dovolj cenjen, glede na odgovornost, ki jo nosijo računovodje ter znanja in kompetence, ki so potrebne za kakovostno in uspešno opravljanje tega poklica? Kdo je za to najbolj odgovoren? *Nimam dovolj informacij za oceno.*

Razvrstite člene v postopku likvidacije podjetja od tistega, ki najbolj (1) do tistega, ki najmanj (5) vpliva na hitrost postopka. Prosim še za razlago, zakaj ima določen člen največji oziroma najmanjši vpliv.

Lastniki / družbeniki 2. višina rezerviranih sredstev za postopek odločilno vpliva na težavnost in dolgotrajnost pogajanj

Likvidacijski upravitelj 3. direkten vpliv na pogajanja znotraj zadanih okvirjev

Država (sodstvo) 1. restriktivno določa min ali maksimalen čas trajanja glede na vrsto likvidacije, ki jo mora likvidacijski upravitelj brezpogojno upoštevati.

Računovodska služba 4. z ažurnostjo in točnostjo pripomore pri sprejemanju odločitev in vodenju postopka

Revizor 5. v kolikor govorimo o internem revizorju je odločitev lastnika kdaj ga pošlje, praviloma v dogovoru z upraviteljem tako, da ne vpliva na dolžino postopka

Razvrstite člene v postopku likvidacije podjetja od tistega, ki najbolj (1) do tistega, ki najmanj (5) vpliva na uspešnost postopka. Prosim še za razlago, zakaj ima določen člen največji oziroma najmanjši vpliv.

Lastniki / družbeniki 2. določitev kriterije in sprejem morebitnih dodatnih predlogov upraviteljev

Likvidacijski upravitelj 1. odvisno od kriterijev uspešnosti ki jih postavi lastnik je odgovoren za izvedbo in dokončanje postopka

Država (sodstvo) 4. nima vpliva, vendar določa zakonske okvirje

Računovodska služba 3. podpora postopka

Revizor 5. nima direktnega vpliva – je nadzor nad delom upravitelja, vendar preverja samo zakonske okvirje

Kako ocenjujete delo vaše računovodske službe v času postopka likvidacije? *Korektno in znotraj okvirjev pričakovanj*

Kakšna je vloga kontrolinga v postopku likvidacije podjetja, kako pomembni sta funkciji načrtovanja in analiziranja? *Kontroling ima izjemno pomembno vlogo pri planiranju likvidacije podjetja. Poskrbeti mora za ustrezno kapitalizacijo podjetja, saj če ta ni zadostna, podjetje tvega stečaj. Pomembno, da se pravilno načrtujejo stalni in spremenljivi stroški postopka (analiza poslovanja v zadnjih mesecih) ter natančno ocenijo maksimalna tveganja potencialnih stroškov,*

predvsem pa obseg in frekvenca stroškov, da podjetje v nobenem trenutku ne tvega stečaja. Kontroling tekom postopka vzdržuje razpoložljiva sredstva nad kritično mejo, ki jo določi lastnik. Vedno pazi, da ima podjetje rezervo za poplačilo morebitnih nepričakovanih obveznosti. S tem zastopa interes lastnika, ki želi z likvidacijo (in ne stečajem) podjetja ohraniti dober imidž, in si tako olajšati pozicioniranje na trgu, sploh če ima na istem trgu še druga podjetja. Stečaj bi nanj vrgel zelo slabo luč. Kontroling mora dati tudi navodila oddelku saldakontov dobaviteljev, da pravilno prepozna stroške, ki pripadajo podjetju in samo pravilne spustiti naprej v sistem in nadaljnjo obravnavo.

Priloga 8: Intervju z vodjo računovodstva izbranega podjetja

Katere so ključne naloge in kakšna je odgovornost računovodske službe v postopku prostovoljne likvidacije družbe?

Naloge: zelo ažurno evidentiranje vseh poslovnih dogodkov, skrb za pravočasno procesiranje prilivov in odlivov, učinkovita izvedba interne/eksterne prodaje vseh sredstev družbe, priprava poročil in računovodskih izkazov (interni, Skupina, zakonski).

Odgovornosti: ravnanje v skladu z zakonom in SRS ter pravočasno posredovanje informacij lastnikom in likvidacijskim upraviteljem

Ali se kakovost opravljene računovodske storitve v času likvidacije lahko razlikuje glede na to ali jo izvaja zunanja ali notranja računovodska služba? Zakaj?

Da, razlikuje se v:

Prenosu informacij: notranja računovodska služba razpolaga z večjim obsegom podatkov

Pripadnosti: notranja računovodska služba diha skupaj z družbo

Je pa res, da ima zunanje računovodstvo najbrž več znanja z likvidacijskimi postopki, saj notranja služba ne bi obstala če bi imela izkušnje z le-temi.

Katera funkcija računovodstva je najpomembnejša v postopku prostovoljne likvidacije podjetja (knjigovodenje, načrtovanje, analiziranje, nadziranje)? *Knjigovodenje, načrtovanje.*

Na katerih področjih in v katerem obdobju likvidacijskega postopka je računovodstvo praktično nepogrešljivo? V postopku potrditve likvidacije s strani lastnikov računovodska služba ni potrebna, v trenutku ko se likvidacija začne je računovodska služba nepogrešljiva zaradi povečanega obsega tako vhodnih kot tudi izhodnih listin, obračunavanja nadomestila za dela in odpremnine, v mnogih podjetjih pomaga poslovodstvu pri spremljanju pogodb ter plačila oziroma pogodbene kazni zaradi odpovedi ter pri prodaji sredstev. Največjo vlogo ima na področju denarnega toka, posebej pri izterjavah. Bolj ko se posli zaključujejo ter se obseg dela manjša, manjša je vloga računovodstva. Zaradi kratkih rokov poročanja davkov institucijam, je časovni pritisk bolj občuten. Povečan obseg dela v začetku likvidacije, ki traja samo krajše obdobje, pomeni dodatno delo za računovodje, saj za to obdobje podjetje navadno ni pripravljeno najeti dodatno delovno silo.

V kakšni meri je likvidacijski upravitelj dolžan dajati navodila računovodstvu oziroma kako proste roke ima računovodstvo pri svojem delovanju? *Računovodstvo mora ravnati v skladu z zakonskimi predpisi.*

Ali menite da samoiniciativnost računovodstva lahko pomembno vpliva na potek likvidacijskega postopka? Zakaj? *Seveda. Vpliva na časovni okvir. V primeru, ko računovodska služba podaja predloge za zaključitev poslovnih dogodkov in ko so ti dogodki računovodsko pravilno evidentirani, se lahko likvidacija hitro zaključi.*

Kdo je v postopku likvidacije podjetja podpora komu – računovodstvo upraviteljem ali tudi obratno? Mora po vašem mnenju računovodstvo delovati reaktivno ali proaktivno? *Računovodstvo upraviteljem, delovanje proaktivno.*

Katere kvalitete računovodskega dela pridejo v postopku prostovoljne likvidacije še posebno do izraza? *Natančnost, zanesljivost, samoiniciativnost, želja po pridobivanju novih znanj.*

Ali zakonodaja omogoča pravično razmerje med obsegom dela in odgovornostjo ter višino nagrade tako za upravitelje kot za njihove podporne službe? Kako pa je s tem v praksi? *Ne, zakon ne opredeljuje nagrade za podpore službe.*

Ali kakovost računovodske storitve vpliva na kakovost in uspešnost dela likvidacijskih upraviteljev? *Vpliva na uspešnost (časovno). Kakovost tudi, saj prenos znanja (v obe strani)*

Ali kakovost računovodstva vpliva na zadovoljstvo lastnikov ob končanju postopka likvidacije podjetja? *Da*

Menite, da je v Sloveniji računovodski poklic dovolj cenjen, glede na odgovornost, ki jo nosijo računovodje ter znanja in kompetence, ki so potrebne za kakovostno in uspešno opravljanje tega poklica? *Ne, v Sloveniji je žal računovodstvo nujno zlo in ne podporna služba, ki razpolaga z pomembnimi informacijami, ki vplivajo na uspešnost poslovanja, odločanje in načrtovanje.*

Razvrstite člene v postopku likvidacije podjetja od tistega, ki najbolj (1) do tistega, ki najmanj (5) vpliva na hitrost postopka. Prosim za razlago, zakaj ima določen člen največji oz. najmanjši vpliv.

Lastniki / družbeniki - 1

Likvidacijski upravitelj-2 (*če ima v nagradi določen časovni okvir, bo postopek hitreje zaključen*)

Država (sodstvo)-3

Računovodska služba-2

Revizor-5

Razvrstite člene v postopku likvidacije podjetja od tistega, ki najbolj (1) do tistega, ki najmanj (5) vpliva na uspešnost postopka. Prosim za razlago, zakaj ima določen člen največji oz. najmanjši vpliv.

Lastniki / družbeniki-2 (*z relativno določitvijo nagrade likvidacijskim .upraviteljem vpliva na uspešnost*)

Likvidacijski upravitelj-2

Država (sodstvo)-4

Računovodska služba-2

Revizor-5

Kako ocenjujete zakonodajo na področju postopkov prenehanja podjetij? Katera področja so boljše in katera slabše urejena? *Zakon bi moral nuditi natančna merila v postopku likvidaciji in ne bi smel tega tako blizu izenačiti s stečajem)*

S katerimi računovodskimi postavkami se največkrat manipulira in s kakšnimi nameni? *To pa ni za papir.*

Menite, da je treba v postopku likvidacije podjetja reorganizirati delo računovodstva? Na katerih področjih in zakaj? *Da, ločiti je potrebno kadrovsko računovodstvo zaradi večjega obsega dela, saldakonti se morajo zelo povezati in poskusiti najti čim več povezav za zapiranje kompenzacij/tripartitnih pogodb/...treba je organizirati prodajo sredstev in blagajniško poslovanje!!!*

Ali ste bili o vseh zahtevah likvidacijskih upraviteljev obveščeni pravočasno? Ali to lahko vpliva na potek likvidacije? *Ne. Več časa se porabi zaradi neobveščanja*

Kako ocenjujete podporo likvidacijskih upraviteljev v postopku v smislu dajanja navodil oziroma smernic? *Zelo okrnjeno, brez izkušenj.*

Ali ste v času postopka prostovoljne likvidacije opravljali samo striktno računovodske naloge ali pa ste bili podpora tudi drugim oddelkom? Zakaj? *Ne samo računovodska dela!!! Podpora vsem službam, zaradi prekinitev pogodb in posredovanja informacij, dosegljivosti za vse po odhodu zaposlenih, podpora upraviteljem.*

Priloga 9: Intervju z revizorko izbranega podjetja

Ob pregledu letnih poročil slovenskih podjetij v postopkih prenehanja lahko ugotovimo, da so družbe skope pri analiziranju tveganj in navadno ne izpostavljajo možnosti prenehanja poslovanja, s tem pa kršijo temeljno računovodsko predpostavko neomejenosti delovanja. Kako lahko revizija vpliva na čim bolj realno predstavo poslovanja podjetij in s tem posredno zaščiti njegove poslovne partnerje? *Revizija presoja, ali so razkritja tveganj dovolj podrobna in zadostna glede na stanje firme. Najprej se preveri, ali razkritja so, nato ali so ustrezna. Pri tem se upošteva mednarodne revizijske standarde, na tem mestu velja omeniti standard 570 – delujoče podjetje, po katerem imajo posloводства odgovornost, da pravilno ocenijo sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (torej posluje še vsaj 12 mesecev), revizor pa mora pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o ustreznosti poslovodske uporabe predpostavke o delujočem podjetju. Odločitev za redno likvidacijo družbe ne more biti vnaprej razvidna, saj podjetje ni v večjih težavah in je sposobno poravnati vse svoje obveznosti.*

Kako dobro je postopek prostovoljne likvidacije poznan v Sloveniji in kakšna je poslovna praksa tega postopka? *Postopek likvidacije gospodarskih družbe je vedno bolj poznan, praksa pa večinoma prihaja iz tujine, ko tuja podjetja likvidirajo svoje podružnice, povezana podjetja...*

Kako ocenjujete zakonodajo na področju postopkov prenehanja podjetij? Katera področja so bolj in katera slabše urejena? *Zakonodaja je zelo skopa, zato se računovodstvo in revizija zelo 'lovita' pri postopku likvidacije. Bilance so prirejene za stečaj, manjkajo detajli... zakonodaja ne predvideva številnih situacij v likvidaciji.*

Zakaj po vašem mnenju v večini primerov podjetja prenehajo s stečajem in se ne odločijo za likvidacijo dokler je ta še mogoča? Kdo pri tem nosi največ zaslug oziroma odgovornosti? Ali lahko računovodstvo in revizija s svojim znanjem pripomoreta k izboljšanju situacije? *Poslovodstva mislijo 'saj bo'... sploh v malih družbah poslovodstva slabo spremljajo zakonodajo in sploh ne vedo, da njihova podjetja niso kapitalsko ustrezna ali da so na robu insolventnosti. Odgovornost poslovodstva je, da je s tem seznanjeno in da, v večjih družbah, o tem seznanijo tudi nadzorni svet. Te zadeve bi morale prepoznati tudi računovodstvo in sprožiti alarm, vendar je povečini preveč podhranjeno, da bi reagiralo. Tudi majhni s.p.-ji bi morali biti podvrženi postopkom preverjanja, saj se tam izgubi veliko denarja.*

Kakšna je vloga revizije v primerih prenehanja družbe in ali je pri postopku prostovoljne likvidacije kakšna specifika (v primerjavi s stečajem...)? *Pri različnih postopkih prenehanja podjetij se najprej pojavi vprašanje obveznosti revidiranja bilanc. Pri likvidaciji podjetje ni zavezano k reviziji, notranja revizija pa je lahko opravljena na željo lastnikov, da preverijo poslovodstvo oz. Upravitelje. Bolj logična rešitev bi bila, da če je bilo podjetje pred začetkom postopka zavezano k reviziji, da bi se nato še dve leti revidiralo tudi v likvidaciji – tako kot velja za delujoča podjetja, da ko izpolnjujejo kriterije za revizijo, so potem revidirana še dve leti. Pri prisilni poravnavi in stečaju je vloga revizorja večja, sploh na začetku, ko presoja poročilo dolžnika, revidira seznam terjatev in znesek povprečnih mesečnih stroškov v preteklih 12 mesecih, ocenjuje in odgovarja pa tudi za delo pooblaščenih ocenjevalcev podjetij. Največje težave so z revidiranjem podjetij, ki začnejo ponovno delovati, saj v njihovih bilancah ni aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev ter nekaterih drugih postavk, kar pomeni, da ne prikazujejo realne slike podjetja.*

Kako lahko revizor vpliva na uspešnost likvidacijskega postopka? *Ne more vplivati, samo oceni stanje, poda mnenje in preveri delo upraviteljev.*

Katere računovodske postavke so v postopku likvidacije najbolj podvržene revizijskemu preverjanju in zakaj? *Vse premoženje, terjatve, obveznosti, vrednosti sredstev, diskonti...*

S katerimi računovodskimi postavkami se največkrat manipulira in s kakšnimi nameni? *S terjatvami (niso pravilno oblikovani popravki vrednosti), problem so lahko tudi ocenjene vrednosti sredstev. Sicer pa menim, da se s postavkami ne manipulira, ampak računovodstvo enostavno ne ve, kako pravilno izpeljati določeno zadevo, saj zakonodaja veliko situacij ne predvideva.*

Sodbe o tem, ali računovodski izkazi podajajo pravo sliko o poslovnem položaju podjetja in

njenem uspehu, ni mogoče oblikovati, če ni vsaj v grobem preučena zanesljivost delovanja notranjih kontrol v okviru izvajalnega in informacijskega podsistema. Kako se te notranje kontrole preverjajo v praksi? *Najprej se preveri, ali kontrole obstajajo in ali so ustrezne ter nato ali delujejo. V manjših podjetjih se notranje kontrole ne testirajo, saj lahko do istih rezultatov pridemo že preko podatkov. V likvidaciji je manj zaposlenih, zato se notranje kontrole lažje preverjajo ali pa se jih ne preverja.*

V kolikšni meri lahko dobro opravljena računovodska storitev vpliva na potek in uspešnost postopka likvidacije? *V likvidaciji mora vsak narediti svoj del. Računovodstvo mora najprej priti do kakovostnih informacij, da ima lahko računovodja zadeve pod kontrolo. Če računovodja ne dobi informacij, lahko pride do tega, da z odločanjem o poslovnih zadevah (o oblikovanju popravkov terjatev, amortizacijskih stopnjah...) vpliva na računovodske izkaze, kar se v praksi dogaja prevečkrat.*

Katera funkcija računovodstva je najpomembnejša v postopku prostovoljne likvidacije podjetja (knjigovodenje, načrtovanje, analiziranje, nadziranje)? Zakaj? *Vse so pomembne in vse morajo biti dobro opravljene. Ker so soodvisne.*

Ali se kakovost opravljene računovodske storitve lahko razlikuje glede na to ali jo opravlja notranja ali zunanja računovodska služba? Zakaj? *Notranje računovodstvo je prednost, saj lažje pride do informacij, živijo s podjetjem, servisi pa se navadno ne ukvarjajo zadosti s svojimi strankami.*

Menite, da je treba v postopku likvidacije podjetja reorganizirati delo računovodstva? Na katerih področjih in zakaj? *Likvidacija zahteva drugačno računovodstvo, česar se računovodje preslabo zavedajo. Spoznati je treba posebnosti, logika je drugačna... Pomembno je, da računovodja najprej razume spremenjene potrebe in šele nato ukrepa.*

Kako delo računovodske službe vpliva na revizorjevo oceno pravilnosti postopka likvidacije podjetja? *Revizor preveri, kako se pravila likvidacije izražajo v izkazih, sicer pa pri revidiranju ni sprememb. Velja tudi pravilo vsebine pred obliko, ki pomeni, da tudi če so evidence slabe in notranje kontrole ne delujejo, to še ni dokaz, da so računovodski izkazi nepravilni. V likvidaciji gre lahko marsikaj narobe, računovodstvo pa mora biti zelo organizirano, da je sposobno prilagoditi svoje delo spremembam. Likvidacijska ocena je lahko slaba, če na primer računovodstvo ni zmožno prikazati denarnega toka. Zato mora računovodja angažirati ostale oddelke (IT službo) in jih opozoriti na spremenjene potrebe.*

Menite, da je v Sloveniji računovodski poklic dovolj cenjen, glede na odgovornost, ki jo nosijo računovodje ter znanja in kompetence, ki so potrebne za kakovostno in uspešno opravljanje tega poklica? *Tipičen slovenski računovodja je podhranjen – glede na svojo pomembno funkcijo ima v podjetju premajhno vrednost in pozornost s strani poslovođij, je slabo izobražen in izredne zadeve (združitve, delitve...) presegajo njegovo znanje računovodstva. Boljše stanje je v tujih podjetjih, ki k nam prinašajo boljšo prakso. Računovodski poklic je v Sloveniji zelo premalo cenjen, podobno je tudi z revizijo.*

Ali menite, da bi lahko poklic računovodje z zakonom uredili podobno kot odvetniški poklic in

zakaj? Zagotovo bi se dalo standardizirati cene in določiti minimalno izobrazbo ter obvezna izobraževanja za podaljšanje licenc.

Priloga 10: Intervju s strokovnjakinjo s področja računovodstva

Zakaj po vašem mnenju v večini primerov podjetja prenehajo s stečajem in se ne odločijo za likvidacijo dokler je ta še mogoča? Ker se uprave družb prepozno začno zavedati, v kakšni situaciji je njihovo podjetje. Kdo pri tem nosi največ zaslug oziroma odgovornosti? Uprava družbe, poslovodstvo in nenazadnje tudi direktor financ oz. računovodstva, ker je mogoče pričel prepozno in ne dovolj učinkovito opozarjati upravo v vezi krizne situacije podjetja. Ali lahko računovodstvo s svojim znanjem pripomore k izboljšanju situacije? Lahko, vendar pod pogojem, da je uprava družbe sploh pripravljena poslušati nasvete in opozorila računovodstva.

Kako ocenjujete zakonodajo na področju postopkov prenehanja podjetij? Glede na to, da se sama direktno ne ukvarjam s podjetji v stečaju oz. likvidaciji, lahko samo na osnovi izkušenj, ki jih imam s postopki prenehanja po skrajšanem postopku rečem, da je ta postopek prenehanja v naši zakonodaji dovolj zadovoljivo opredeljen. Katera področja so boljše in katera slabše urejena? Mislim, da je najslabše urejeno in bi bilo potrebno nekaj temeljito spremeniti področje, ki se nanaša na poravnavo obveznosti – jaz bi npr. uvedla, da sodišče nikakor nebi smelo izdati sklepa o izbrisu družbe iz registra po skrajšanem postopku, če ima družba še neporavnane obveznosti – ne glede na to, da poda lastnik družbe izjavo, da odgovarja za poplačilo neporavnanih obveznosti.

Ali so lahko računovodske postavke v postopku prenehanja podjetja podvržene manipulaciji s strani lastnikov, likvidacijskih upraviteljev ali računovodstva? Verjetno prihaja tudi do teh manipulacij, vendar jaz se z njimi do sedaj še nisem srečala. Katere postavke so navadno najbolj podvržene manipuliranju in zakaj? Glede na to, da ne pokrivam računovodstva za podjetja v stečaju in likvidaciji, ne morem odgovoriti na to vprašanje.

Ali zakonodaja omogoča pravično razmerje med obsegom dela in odgovornostjo ter višino nagrade tako za upravitelje kot za njihove podporne službe? To bi bilo zelo dobro vprašanje za kakšnega stečajnega upravitelja.

Katere so ključne naloge in kakšna je odgovornost računovodske službe v postopku prostovoljne likvidacije družbe? Osnova je usklajenost terjatev in obveznosti, pomožnih evidenc (zaloga, osnovna sredstva) z glavno knjigo ter seveda celotna usklajenost dejanskega stanja premoženja in virov sredstev s knjigovodskim.

Katera funkcija računovodstva je najpomembnejša v postopku prostovoljne likvidacije podjetja (knjigovodenje, načrtovanje, analiziranje, nadziranje)? Vse so pomembne.

Na katerih področjih in v katerem obdobju likvidacijskega postopka je računovodstvo praktično nepogrešljivo? Računovodstvo družbe je praktično nepogrešljivo vse do oddaje zaključnih bilanc in predaje dokumentacije likvidacijskemu upravitelju. Pa tudi še potem je potrebno sodelovanje z njim.

Katere kvalitete računovodskega dela pridejo v postopku prostovoljne likvidacije še posebno do izraza? Zakaj? *Menim, da ažurno in pravočasno knjiženje poslovnih dogodkov, usklajevanje dejanskega stanja s knjigovodskim, ... ker brez pravih podatkov je nemogoče pripraviti zaključno bilanco.*

Ali kakovost računovodske storitve vpliva na kakovost in uspešnost dela likvidacijskih upraviteljev? Na kakšen način? *Seveda lahko. V primeru, da ni usklajenega dejanskega stanja sredstev in obveznosti s knjigovodskim, je tudi delo likvidacijskih upraviteljev zelo oteženo.*

Ali kakovost računovodstva vpliva na zadovoljstvo lastnikov ob končanju postopka likvidacije podjetja? Na kakšen način? *To pa je čisto odvisno od pričakovanj lastnikov oz. njihovih interesov. Nekateri lastniki na žalost ne želijo urejenega računovodstva, ker želijo na ta način prekriti nepravilnosti, ki so se pojavljale pri poslovanju.*

Menite, da je treba v postopku likvidacije podjetja reorganizirati delo računovodstva? *Verjetno ja. Na katerih področjih in zakaj? Mogoče je potrebno pričeti kar pri zamenjavi vodje računovodstva, ker mogoče tudi sam sodeluje z upravo oz. lastniki v smislu namernega vodenja podjetja v smer propada.*

Menite, da je v Sloveniji računovodski poklic dovolj cenjen, glede na odgovornost, ki jo nosijo računovodje ter znanja in kompetence, ki so potrebne za kakovostno in uspešno opravljanje tega poklica? *Poklic računovodje še zdaleč ni dovolj cenjen. Izvor vsega tega pa je po mojem mnenju v tem, da lahko vsak odpre računovodski servis in opravlja storitve knjigovodenja oz. računovodenja. Dokler ne bo ob ustanavljanju podjetij s to dejavnostjo postavljenih omejitev (npr. licenca za računovodje in njeno obnavljanje), se na tem področju ne bo nič izboljšalo.*

Menite, da računovodje v Sloveniji posedujejo dovolj znanja s področja prenehanja podjetij? Odvisno od računovodje. *Nekateri, ki se ukvarjajo samo z računovodenjem podjetij v stečaju in likvidaciji, naj bi bili eksperti na tem področju. Tisti, ki pa se silom razmer srečajo s tem, pa seveda nimajo zadostnega znanja. Kdo skrbi za izobraževanje na tem področju oziroma na koga se lahko računovodje obrnejo v primeru, da podjetje, ki je odjemalec njihovih storitev, prične s postopkom prenehanja? V Sloveniji je kar nekaj družb, ki se ukvarjajo s temi zadevami in se lahko računovodje obrnejo na njih. Poleg tega pa se lahko obrnejo tudi kar direktno na stečajnega oz. likvidacijskega upravitelja. V primeru prenehanja družbe po skrajšanem postopku pa lahko sami izvedejo celoten postopek, saj je v Zakonu o davčnem postopku in Zakonu o gospodarskih družbah vse zelo natančno opredeljeno. Poleg tega pa obstaja na spletu tudi ogromno pojasnil in navodil iz naslova prenehanja družb po skrajšanem postopku.*

Ali se z vidika računovodskega dela postopki prenehanja podjetij razlikujejo in v čem? *Mislím, da se osnovni postopki ne razlikujejo, razlika nastane samo pri obsegu dela, ki je odvisna od velikosti družbe. Vendar kot sem napisala uvodoma, se direktno s samim računovodenjem v podjetjih v stečaju in likvidaciji nisem srečala, in zato tudi ne morem podati konkretnega odgovora.*