

UDK 657.21(497.6 RS)
DOI: 10.7251/FIN1702081R
Jovan Rodić*

STRUČNI RAD

Osvrt na strukturu i sadržinu bilansa preduzeća u Republici Srpskoj

Review to the structure and content of the company's balance in the Republic of Srpska

Rezime

Neiskazivanje upisanog a neuplaćenog kapitala u aktivi kao potraživanja od vlasnika kapitala odražava se na potcenjivanje iznosa kapitala u pasivi. Bilansiranje otkupljenih akcija i udela u aktivi ima za posledicu precenjivanje kapitala. Od kapitalnog je značaja da je kapital bilansiran i bez potcenjivanja i bez precenjivanja jer se tada ispravno kvantifikuje finansijska stabilnost i zaduženost.

Razdvajanje odloženih poreskih sredstava i odloženih poreskih obaveza na dugoročne i kratkoročne je nepotrebno jer se te pozicije ne menjaju do narednog zaključnog bilansa.

Ključne reči: upisani a neuplaćeni kapital, otkupljeni udeli i akcije, odložena poreska sredstva, odložene poreske obaveze, kapital.

Abstract

Non disclosure of enrolled unpaid capital in assets as receivables from equity owners is reflected in the decrease of the amount of capital in the liability. Record of redeemed shares and stakes in the assets leading to overvaluing capital. It is important that capital is balanced properly, without overvaluing or undervaluing, because in this case financial stability and indebtedness are quantified properly. Separation of deferred tax assets and deferred tax liabilities on long-term and short-term is unnecessary, because these positions are not changed until the next closing balance sheet.

Keywords: enrolled unpaid capital, redeemed shares and shares, deferred tax assets, deferred tax liabilities, capital.

UVOD

U propisanom bilansu stanja za preduzeća u Republici Srpskoj:

- upisani a neuplaćeni kapital ne iskazuje se u bilansu;
- otkupljene akcije i udeli iskazuju se u okviru kratkoročnih potraživanja u aktivi; a
- odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze razdvojene su po kriterijumu raspoloživosti, i u bilansu iskazane su na odvojenim pozicijama – dugoročne i kratkoročne.

Neiskazivanje upisanog a neuplaćenog kapitala i iskazivanje otkupljenih akcija negativno se odražava na rezultate ocene finansijske stabilnosti i zaduženosti, a razdvajanje odloženih poreskih sredstava i odloženih poreskih obaveza na dugoročne i na kratkoročne je nepotrebno jer se i odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze iskazane u bilansu otvaranja menjaju samo pri sačinjavanju godišnjeg zaključnog bilansa.

Sledi rasprava o napred navedenom:

* Partner Euroaudita, Beograd, e-mail: office@euaudit.com

1. UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL

Upisani a neuplaćeni kapital iskazuje se na računu 310 – Upisane neuplaćene akcije odnosno računu 311 – Upisani neuplaćeni udeli, AOP 109. Ovo znači da se upisani a neuplaćeni kapital na dan upisa knjiži:

310 – Upisane neuplaćene akcije

300 – Akcijski kapital

odnosno

311 – Upisani neuplaćeni udeli

302 – Udeli društva s ograničenom odgovornošću

Na dan uplate upisanog a neuplaćenog kapitala knjiženje je:

242 – Poslovni račun

310 – Upisane neuplaćene akcije

ili

311 – Upisani neuplaćeni udeli

Budući da je saldo računa 310 i 311 od momenta upisa do momenta uplate upisanog a neuplaćenog kapitala dugovni, u bilansu stanja kapital se iskazuje u manjem iznosu za iznos dugovnog salda na pomenutim računima. Saglasno navedenom, ukupan kapital iskazan u bilansu stanja AOP 101 je potcenjen za iznos upisanog a neuplaćenog kapitala, što se negativno odražava na kvantifikaciju zaduženosti i održanje nominalne vrednosti osnovnog kapitala. Podsetimo se:

- Zaduženost se kvantifikuje iz odnosa obaveza (dugova) i kapitala (racio finansijskog leveridža). Budući da je kapital potcenjen, racio finansijskog leveridža je precenjen, odnosno zaduženost je precenjena.
- Nominalna vrednost osnovnog kapitala kvantifikuje se iz odnosa kapitala i osnovnog kapitala. Budući da je kapital potcenjen, potcenjen je i racio nominalne vrednosti osnovnog kapitala. Kada je ovaj racio niži od jedan, što se događa kada postoji gubitak do visine kapitala iznad osnovnog kapitala, pravna lica koja su vlasnici osnovnog kapitala treba da indirektnim otpisom učešća u kapitalu preduzeća čiji racio odražava nominalnu vrednosti osnovnog kapitala manji od jedan, svedu učešće u kapitalu na iznos nominalne vrednosti osnovnog kapitala u tom preduzeću.
- Pored toga, zbir bilansa (aktiva i pasiva) potcenjen je za iznos upisanog a neuplaćenog kapitala.

Napred opisane negativne posledice mogu se eliminisati ako se upisani a neuplaćeni kapital na dan upisa knjiži:

000 – Upisani a neuplaćeni kapital

310 – Upisane a neuplaćene akcije

ili

311 – Upisani a neuplaćeni udeli društva s ograničenom odgovornošću

U bilansu stanja račun 000 treba da bude iskazan u aktivi pre nematerijalne imovine.

Uplata upisanog a neuplaćenog kapitala knjiži se:

242 – Poslovni račun

000 – Upisani a neuplaćeni kapital

310 – Upisani a neuplaćeni kapital

300 – Akcijski kapital

ili

311 – Upisani a neuplaćeni udeli

302 – Udeli društva s ograničenom odgovornošću

Potpisani je uočio da kod nemalog broja preduzeća upisani a neuplaćeni kapital nije naplaćen godinama. Budući da taj kapital nema funkcionalnu ulogu u preduzeću sve dok se ne uplati, Zakonom o privrednim društvima trebalo bi propisati da se taj kapital mora uplatiti najduže za godinu dana od dana upisa.

2. OTKUPLJENE AKCIJE I UDELI

Otkupljene akcije i udeli evidentiraju se na računu 237, a u bilansu iskazuju se u aktivi AOP 054. Otkupljene akcije i udeli nisu obrtna imovina već smanjenje kapitala, zbog čega ih treba bilansirati kao odbitnu poziciju u okviru kapitala. Negativne posledice na smanjivanje kapitala za iznos otkupljenih akcija i udela odnosno precenjivanja kapitala su sledeće:

- racio finansijske stabilnosti (odnos zbira upisanog a neuplaćenog kapitala, stalne imovine, odloženih poreskih sredstava i zaliha i zbira kapitala, dugoročnih rezervisanja, dugoročnih obaveza i odloženih poreskih obaveza) niži je nego što objektivno jeste, a to znači da racio finansijske stabilnosti pokazuje bolju finansijsku stabilnost nego što ona jeste;
- obrotna imovina je precenjena za iznos otkupljenih akcija i udela, zbog čega će racio opšte likvidnosti (odnos obrtne imovine i kratkoročnih obaveza) i racio rigorozne likvidnosti (odnos kratkoročnih potraživanja uvećanih za gotovinu i kratkoročnih obaveza) biti precenjeni. Oba ova racija likvidnosti biće viša od stvarnog racija likvidnosti;
- najzad, budući da su i kapital i obrtna imovina precenjeni, precenjena je i aktiva i pasiva u bilansu stanja za iznos otkupljenih akcija i udela.

Naravno, precenjeni kapital pokazuje manju zaduženost nego što ona stvarno jeste i onemogućuje istinitu ocenu održanja nominalne vrednosti osnovnog sredstva.

3. BILANSIRANJE ODLOŽENIH PORESKIH SREDSTAVA I ODLOŽENIH PORESKIH OBAVEZA

U Republici Srpskoj odložena poreska sredstva (odloženi poreski rashodi perioda) evidentiraju se i bilansiraju na dva računa: račun 050 – Odložena poreska sredstva, AOP 030, i račun 288 – Odložena poreska sredstva, AOP 061. Odložene poreske obaveze (odloženi poreski prihodi perioda) evidentiraju se i bilansiraju takođe na dva računa: račun 407 – Odložene poreske obaveze, AOP 132, i račun 495, AOP 163.

Evidentiranje i bilansiranje odloženih poreskih sredstava na dva računa i dve bilansne pozicije i odloženih poreskih obaveza, takođe na dva računa i dve bilansne pozicije, očito polazi od pretpostavke da se one razdvajaju po kriterijumu vremena raspoloživosti na dugoročne (AOP 030 i AOP 132) i kratkoročne (AOP 061 i AOP 163). S tim u vezi, nameće se pitanje da li je ovo potrebno i moguće razdvajanje po kriterijumu raspoloživosti. Osnova za utvrđivanje odloženih poreskih sredstava i odloženih poreskih obaveza je MRS

12 – Porez na dobitak, nacionalni računovodstveni propisi i nacionalni propisi o oporezivanju dobitka. Razlog nastanka odloženih poreskih prihoda i odloženih poreskih rashoda je u razlici između poreske osnovice po računovodstvenim propisima i poreske osnovice po fiskalnim propisima.

Odloženi poreski prihodi nastaju po osnovu:

- priznavanja odloženih sredstava i
- ukidanja odloženih poreskih sredstava.

Odloženi poreski rashodi nastaju po osnovu:

- priznavanja odloženih poreskih obaveza, i
- ukidanja odloženih poreskih sredstava.

„Subjekt vrši prebijanje odloženih poreskih sredstava i odloženih poreskih obaveza, ako i samo ako:

1. subjekt ima zakonsko pravo da izvrši prebijanje tekućih poreskih sredstava sa tekućim poreskim obavezama, i
2. ako se odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze odnose na porez iz dobitka koji je isti poreski organ za isti oporezivi subjekt“ (paragraf 74, MRS 12).

Konačna poreska obaveza se utvrđuje godišnjim bilansom. Prema tome, godišnjim bilansom preduzeće utvrđuje odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze koje ostaju nepromenjene sve do narednog godišnjeg bilansa, a razmak između dva uzastopna godišnja bilansa je 12 meseci. Osim toga, olakšaće se kvantifikacija odloženih poreskih sredstava i odloženih poreskih obaveza koja je inače složena i bez primene kriterijuma vremena raspoloživosti. Naše je uverenje da odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze ne treba razdvajati po roku raspoloživosti. Predlažemo da se:

- odložena poreska sredstva evidentiraju na računu 050 i bilansiraju na AOP 030, a
- odložene poreske obaveze evidentiraju se na računu 407, a bilansiraju na AOP 132.

ZAKLJUČAK

Da bi bilans bio istinit, neophodno je:

- upisani a neuplaćeni kapital bilansirati u aktivni pre stalne imovine na posebnoj poziciji i u pasivi u okviru kapitala. Uz to, u Zakonu o privrednim društvima neophodno je utvrditi rok u kome ovaj kapital mora da bude uplaćen. Po našem mišljenju, taj rok ne bi trebalo da bude duži od 12 meseci od dana upisa;
- otkupljene akcije i udele bilansirati na posebnoj poziciji u okviru kapitala kao odbitnu poziciju od ukupnog kapitala, što obezbeđuje istinito iskazivanje raspoloživog kapitala;
- odložena poreska sredstva i odložene poreske obaveze ne razdvajati na dugoročne i kratkoročne. Odložena poreska sredstva treba bilansirati na AOP 030, a odložene poreske obaveze na AOP 132.

IZVORI

1. *Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja*, Savez računovođa i revizora Srbije, Savez računovođa i revizora Republike Srpske i Institut sertifikovanih računovođa Crne Gore, Beograd 2009.
2. Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske, “Službeni glasnik Republike Srpske”, br. 94/15.
3. Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, “Službeni glasnik Republike Srpske”, br. 106/15.
4. Pravilnik o sadržini i formi obrazaca finansijskih izveštaja za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, “Službeni glasnik Republike Srpske”, br. 63/16.