

Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo je 25. novembra 2009 sprejel spremembe SRS (2006), objavljene v Uradnem listu RS, št. 118/05, 10/2006, 57/2006, 112/2006, 3/2007, 12/2008 in 119/2008, kot sledi:

## Uvod

10. točka Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006) se črta in nadomesti z besedilom:

### **"10. Poslovne združitve**

Poslovna združitev je transakcija ali drug poslovni dogodek, v kateri (katerem) prevzemnik pridobi obvladovanje enega ali več poslovnih subjektov. Z obvladovanjem razumemo zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja z namenom pridobivanja koristi od njegovih aktivnosti. Poslovni subjekt pa je povezan niz aktivnosti in sredstev, s katerimi se lahko ravna in o katerih se odloča z namenom zagotavljanja donosa v obliki dividend, manjših stroškov ali drugih gospodarskih koristi neposredno naložbenikom, lastnikom, članom ali udeležencem.

Prevzemnik lahko prevzame obvladovanje prevzetega poslovnega subjekta (podjetja) na več načinov, na primer:

- a) s prenosom denarja, denarnih ustreznikov ali drugih sredstev (vključno s čistimi sredstvi, ki se nanašajo na poslovni subjekt),
- b) s prevzemanjem obveznosti,
- c) z izdajanjem deležev v lastniškem kapitalu,
- č) z zagotavljanjem več kot ene vrste nadomestila ali
- d) brez prenosa nadomestila, izključno na podlagi pogodbe.

Prevzemnik mora vsako poslovno združitev, razen izjem iz 2. člena MSRP 3 – Poslovne združitve, obračunavati po prevzemni metodi. Uporaba prevzemne metode zahteva:

- a) določitev prevzemnika,
- b) določitev datuma prevzema,
- c) pripoznanje in izmeritev opredeljivih pridobljenih sredstev, prevzetih obveznosti in neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju, ter
- č) pripoznanje in izmeritev dobrega imena ali dobička pri izpogajanjem nakupu.

Pri vsaki poslovni združitvi je treba eno od podjetij, ki se združujejo, določiti kot prevzemnika. Prevzemnik mora določiti datum prevzema, to je datum, ko pridobi obvladovanje prevzetega podjetja. Na datum prevzema mora prevzemnik, ločeno od dobrega imena, pripoznati opredeljive pridobljena sredstva, prevzete obveznosti in neobvladujoči delež v prevzetem podjetju. Da opredeljiva pridobljena sredstva in prevzete obveznosti izpolnjujejo pogoje za pripoznanje kot del pogojev za uporabo prevzemne metode, morajo ustrezati opredelitvam sredstev in obveznosti na datum prevzema. Opredeljivi pridobljena sredstva in prevzete obveznosti morajo biti zato,

da izpolnjujejo pogoje za pripoznanje kot del pogojev za uporabo prevzemne metode, del tistih sredstev, ki sta jih prevzemnik in prevzeto podjetje (ali njegovi nekdanji lastniki), izmenjala(i) v poslovni združitvi, in ne posledica ločene transakcije. Na datum prevzema mora prevzemnik razvrstiti ali določiti opredeljiva pridobljena sredstva in prevzete obveznosti v skladu z zahtevami posameznih SRS.

Prevzemnik mora meriti pridobljena opredeljiva sredstva in prevzete obveznosti po pošteni vrednosti na datum prevzema, razen izjem, določenih v 22.–31. členu MSRP 3. Za vsako poslovno združitvev mora prevzemnik meriti neobvladujoči delež v prevzetem podjetju bodisi po pošteni vrednosti bodisi po sorazmernem delu opredeljivih čistih sredstev prevzetega podjetja.

Prevzemnik mora pripoznati dobro ime na datum prevzema kot presežek (a) nad (b):

a) skupek:

- prenesenega nadomestila, ponavadi merjenega po pošteni vrednosti na datum prevzema,
- zneska neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju ter
- v poslovni združitvi, izvedeni v več stopnjah, poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema.

b) čisti znesek opredeljivih pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema.

Če je razlika negativna, jo je treba pripoznati kot presežek (prihodek) v poslovnem izidu.

V poslovni združitvi, v kateri prevzemnik in prevzeto podjetje (ali njegovi nekdanji lastniki) izmenjata(jo) samo deleže v lastniškem kapitalu, je poštena vrednost deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema morebiti merljiva bolj zanesljivo kot poštena vrednost prevzemnikovih deležev v lastniškem kapitalu na datum prevzema. Če je tako, mora prevzemnik določiti znesek dobrega imena in namesto poštene vrednosti prenesenih deležev v lastniškem kapitalu na datum prevzema uporabiti pošteno vrednost deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema. Pri določanju dobrega imena v poslovni združitvi, v kateri ni prenesenih nadomestil, mora prevzemnik namesto poštene vrednosti prenesenih nadomestil na datum prevzema uporabiti pošteno vrednost prevzemnikovih deležev v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na datum prevzema, ki je določena s pomočjo tehnike ocenjevanja vrednosti.

Če je bilo začetno obračunavanje poslovne združitve ob koncu poročevalnega obdobja, v katerem je prišlo do združitve, nepopolno, mora prevzemnik v svojih računovodskih izkazih prikazovatičasne zneske za postavke, za katere je obračunavanje nepopolno. V obdobju merjenja mora prevzemnik za nazaj prilagoditičasne zneske, pripoznane na datum prevzema, na podlagi novih informacij o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema in bi, če bi bili poznani, vplivali na izmeritev zneskov, pripoznanih na ta datum. V obdobju merjenja mora prevzemnik pripoznati tudi dodatna sredstva ali obveznosti, če pridobi nove informacije o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema in bi, če bi bili poznani, vplivali na izmeritev zneskov, pripoznanih na ta datum. Obdobje merjenja se

konča takoj, ko prevzemnik prejme informacije, ki jih je iskal o dejstvih in okoliščinah, ki so obstajali na datum prevzema, ali izve, da ni mogoče dobiti več informacij. Končna izmeritev se mora opraviti v letu dni po datumu prevzema.

Prevzemnik in prevzeto podjetje sta lahko že pred začetkom pogajanj za poslovno združitev imela razmerje ali drug dogovor ali pa sta med pogajanja sklenila dogovor, ki je ločen od poslovne združitve. V obeh primerih mora prevzemnik opredeliti vse zneske, ki niso del tistih, ki sta jih prevzemnik in prevzeto podjetje (ali njegovi nekdanji lastniki) izmenjala(i) v poslovni združitvi, to je zneske, ki niso del zamenjav za prevzeto podjetje. Prevzemnik mora pripoznati kot del pogojev za uporabo prevzemne metode samo nadomestilo za prevzeto podjetje ter pridobljena sredstva in prevzete obveznosti. Ločene transakcije je treba obračunati v skladu z ustreznimi SRS. Transakcija, ki jo sklene prevzemnik ali je sklenjena v njegovem imenu predvsem v korist prevzemnika ali združenega podjetja, in ne predvsem v korist prevzetega podjetja (ali njegovih nekdanjih lastnikov) pred združitvijo, je verjetno ločena transakcija. Primeri ločenih transakcij, ki ne smejo biti del pogojev za uporabo prevzemne metode, so:

- a) transakcija, povezana s prej obstoječim razmerjem med prevzemnikom in prevzetim podjetjem,
- b) transakcija, ki nagraduje zaposlence ali nekdanje lastnike prevzetega podjetja za storitve v prihodnosti, ter
- c) transakcija, ki je povračilo plačila stroškov prevzemnika v zvezi s prevzemom, dano prevzetemu podjetju ali njegovim nekdanjim lastnikom.

Stroški v zvezi s prevzemom so stroški, ki jih ima prevzemnik z izvedbo poslovne združitve. Ti stroški vključujejo honorar za prinosnika posla; honorarje za svetovalne, pravne, računovodske storitve in storitve vrednotenja ter druge strokovne storitve; splošne upravne stroške, vključno s stroški za vzdrževanje notranjega oddelka za prevzem; ter stroške registracije in izdaje dolžniških in lastniških vrednostnih papirjev. Prevzemnik mora obračunati stroške v zvezi s prevzemom kot odhodke v obdobjih, ko stroški nastanejo in so storitve opravljene, razen stroškov izdaje dolžniških in lastniških vrednostnih papirjev, ki se obravnavajo po SRS 3.

Za zadeve obračuna poslovnih združitev, ki niso urejene v tej točki, se neposredno uporabljajo določbe MSRP 3 – Poslovne združitve."

V zadnji alineji šestega odstavka 13. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006) se besedilo za besedo "kapitalu" črta in nadomesti z besedilom ", čistem dobičku in vseobsegajočem donosu."

Deveti odstavek 13. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006) se črta.

Deseti odstavek 13. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006), ki se začne z besedilom "Vsak presežek nabavne vrednosti ...", se črta in nadomesti z besedilom:

"Vsak presežek prenesenega nadomestila, merjenega po poštenu vrednosti na datum prevzema, povečanega za znesek neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju in pri poslovni združitvi, izvedeni na več stopnjah, ter za znesek poštene vrednosti prejšnjega prevzemnikovega deleža v lastniškem kapitalu prevzetega podjetja na

datum prevzema, nad čistim zneskom opredeljivih pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti na datum prevzema se v skupinski bilanci stanja pripozna kot dobro ime. Če je razlika negativna, jo je treba pripoznati kot presežek (prihodek) v skupinskem izkazu poslovnega izida."

Enajsti, dvanajsti in trinajsti odstavek 13. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006) odstavek se črtajo in nadomestijo z besedilom:

"Postopek, v katerem se prvič, to je ob vstopu odvisnega podjetja v skupino, opravijo uskupinjevalni postopki, se imenuje prvo uskupinjevanje. Prvo uskupinjevanje se opravi na datum, ko vpliv obvladujočega podjetja prevlada, in sicer ne samo neposredno, temveč tudi prek odvisnih podjetij."

Zadnji stavek sedemnajstega odstavka 13. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006) se črta in nadomesti z besedilom:

"Med takimi spremembami so tudi tiste, ki so posledica prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, finančnih naložb in tečajnih razlik."

V osemnajstem odstavku 13. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006) se besedilo "MRS 31.45" nadomesti z besedilom "31.45 B".

Za zadnjim odstavkom 13. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006) se dodata nova odstavka:

"Za zadeve računovodskega obravnavanja pridruženega podjetja v skupinskih računovodskih izkazih, ki niso urejene v tej točki, se neposredno uporabljajo določbe MRS 28 – Finančne naložbe v pridružena podjetja.

Za zadeve računovodskega obravnavanja uskupinjevanja računovodskih podatkov v računovodskih izkazih, ki niso urejene v tej točki ali posamičnem SRS, se neposredno uporabljajo določbe MRS 27 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi – in MSRP 3 – Poslovne združitve."

## **SRS 1 – Opredmetena osnovna sredstva**

SRS 1.1 se črta in nadomesti z besedilom:

"**SRS 1.1.** Opredmeteno osnovno sredstvo je sredstvo, ki ga ima podjetje v lasti ali finančnem najemu ali ga na drug način obvladuje ter ga uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene in ga bo po pričakovanjih uporabljalo v te namene v več kot enem obračunskem obdobju."

V SRS 1.10 se v zadnjem stavku beseda "lahko" črta.

SRS 1.14 se črta in nadomesti z besedilom:

"**1.14.** Vlaganja v opredmetena osnovna sredstva v tuji lasti se v poslovnih knjigah vlagatelja izkazujejo kot samostojno razpoznavna opredmetena osnovna sredstva ali kot deli opredmetenih osnovnih sredstev."

V SRS 1.15 se za besedo "ocenjenimi" postavi pika. Besedilo v nadaljevanju se črta.

V drugem stavku SRS 1.38 se črta besedilo ", ki pripada lastnikom obvladujočega podjetja (brez manjšinskih lastnikov),".

## **SRS 2 – Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve**

V SRS 2.2 se črta besedilo "usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva,".

SRS 2.41 se črta in nadomesti z besedilom:

**"2.41.** Pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja je treba ugotoviti pri uskupinjenju nastalo novo dobro ime ali pripoznati presežek v skupinskem izkazu poslovnega izida. Nabavna vrednost pridobljenega deleža v kapitalu odvisnega podjetja je opredeljena kot preneseno nadomestilo. Pošteno vrednost je treba ugotoviti tudi pri vseh sredstvih, dolgovih in pogojnih obveznostih odvisnega podjetja; če so poštene vrednosti njegovih sredstev večje od njihovih knjigovodskih vrednosti, govorimo o preračunanih pozitivnih razlikah (presežku njihove poštene vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo), v nasprotnih primerih pa o preračunanih negativnih razlikah (primanjkljaju njihove poštene vrednosti v primerjavi z njihovo knjigovodsko vrednostjo). Če ima odvisno podjetje sedež v tujini, je treba pošteno vrednost njegovih razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti najprej izraziti v ustrezni tuji valuti in jo nato prevesti v domačo valuto po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan, ko se nabavna vrednost razporedi k posameznim sredstvom, dolgovom in pogojnim obveznostim. Razlika med pošteno vrednostjo sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti odvisnega podjetja in prenesenim nadomestilom za vrednost deleža v kapitalu odvisnega podjetja, povečanim za vsoto neobvladujočega deleža v prevzetem podjetju in poslovni združitvi, izvedeni v več stopnjah, se v prvi skupinski bilanci stanja izkaže kot dobro ime oziroma kot presežek v skupinskem izkazu poslovnega izida. Pri prvem uskupinjenju na novo nastalo dobro ime pomeni, da je prevzemno podjetje plačalo več, kot je utemeljeno s pošteno vrednostjo presežka prevzetih sredstev nad prevzetimi dolgovi in pogojnimi obveznostmi, ker pričakuje v naslednjih letih večje gospodarske koristi iz njih."

V SRS 2.48 se črta točka b); preostale točke se ustrezno preštevilčijo.

## **SRS 3 – Finančne naložbe**

SRS 3.35 se črta in nadomesti z besedilom:

**"3.35.** Prvo uskupinjevanje finančnih naložb se razlikuje od kasnejših uskupinjevanj teh naložb. Pri prvem se najprej ugotovi uskupinjevalna razlika pri lastniških vrednostnih papirjih, tako da se od nakupne vrednosti posameznih kapitalskih inštrumentov odšteje celotna knjigovodska vrednost ustreznih sestavin kapitala podjetja v skupini. Presežek nakupne vrednosti je aktivna uskupinjevalna razlika pri kapitalskih inštrumentih, njen primanjkljaj pa pasivna uskupinjevalna razlika pri kapitalskih inštrumentih. Od aktivne uskupinjevalne razlike je treba odšteti vsoto ustreznim uskupinjenim sredstvom pripisanih preračunanih pozitivnih razlik in ustreznim uskupinjenim dolgovom in pogojnim obveznostim pripisanih preračunanih negativnih razlik ter ji prišteti vsoto ustreznim uskupinjenim sredstvom pripisanih preračunanih negativnih razlik in ustreznim uskupinjenim dolgovom in pogojnim obveznostim pripisanih preračunanih pozitivnih razlik. V primeru pasivne uskupinjevalne razlike imajo popravki nasprotni predznak. Tako ugotovljeni

preostanek uskupinjevalne razlike je treba zmanjšati za vsoto neobvladujočega deleža v odvisnem podjetju in poštene vrednosti morebitnega prejšnjega deleža v odvisnem podjetju ter za preostanek pripoznati uskupinjevalno dobro ime. Za preostanek negativne uskupinjevalne razlike se pripozna presežek v skupinskem izkazu poslovnega izida.

#### **SRS 4 – Zaloge**

SRS 4.24 se črta in nadomesti z besedilom:

**"4.24.** Zmanjšanje vrednosti zalog surovin, materiala in drobnega inventarja, zalog nedokončane proizvodnje, proizvodov in blaga obremenjuje poslovne odhodke."

V SRS 4.38 se v prvem stavku beseda "lahko" črta.

#### **SRS 8 – Kapital**

V SRS 8.6 se doda nov odstavek:

"Podjetje na podlagi potrjene prisilne poravnave oblikuje kapitalske rezerve tudi v znesku zmanjšanja obveznosti, ki ni bil uporabljen za pokrivanje prenesene izgube."

V SRS 8.19 se za besedo "vpisnikov" postavi pika. Besedilo v nadaljevanju se črta.

V SRS 8.20 se zadnji stavek spremeni tako, da se glasi:

"Za emisijsko vrednost odkupljenih in nato umaknjenih lastnih delnic in/ali lastnih poslovnih deležev se zmanjša osnovni kapital; če so bile/bili odkupljeni po višji ceni, je treba za razliko hkrati zmanjšati tudi druge sestavine celotnega kapitala; če so bile/bili odkupljeni po nižji ceni, je treba za razliko oblikovati kapitalske rezerve. Če je podjetje umaknjene lastne delnice in/ali lastne poslovne deleže pridobilo neodplačno ali če jih je umaknilo v breme čistega dobička ali prenesenega dobička ali statutarnih rezerv ali drugih rezerv iz dobička, se za znesek zmanjšanja osnovnega kapitala (v velikosti emisijske vrednosti lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev) povečajo kapitalske rezerve."

V SRS 8.25 se doda dodan stavek:

"Pri izvedbi navedenih postopkov je treba ločiti med prvim uskupinjevanjem in kasnejšimi uskupinjevanji."

SRS 8.27 se črta in nadomesti z besedilom:

**"8.27.** Razlika med nakupno vrednostjo celote ali dela kapitala odvisnih podjetij, prikazano med dolgoročnimi ali kratkoročnimi finančnimi naložbami obvladujočega podjetja, in pripadajočo knjigovodsko vrednostjo s tem pridobljenih sestavin kapitala odvisnega podjetja ne vpliva na znesek uskupinjenega kapitala. Pri prvem uskupinjevanju se uskupinjevalna razlika, to je razlika med nakupno vrednostjo kapitalskega deleža in knjigovodsko vrednostjo pridobljenih sestavin kapitala odvisnega podjetja, porabi za prilagoditev knjigovodske vrednosti pridobljenih razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti glede na ugotovljene preračunane pozitivne in negativne razlike pri njih. Uskupinjevalna razlika, popravljena za vsoto neobvladujočega deleža v odvisnem podjetju in poštene vrednosti morebitnega prejšnjega deleža v odvisnem podjetju, pa je uskupinjevalno

dobro ime pri neopredmetenih sredstvih oziroma se zanjo pripozna presežek v skupinskem izkazu poslovnega izida."

### **SRS 10 – Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve**

V SRS 10.7 se besedilo "in je zanje potrebno rezerviranje pokrivanja" nadomesti z besedilom "in je potrebna rezervacija za njih pokrivanje".

### **SRS 15 – Stroški dela in stroški povračil zaposlenim**

V SRS 15.24 se v točki g) črta beseda "prevrednotovalne".

### **SRS 19 – Vrste poslovnega izida in denarnega izda**

V SRS 19.7 se doda nov odstavek, ki se glasi:

"Celotni vseobsegajoči donos so spremembe kapitala v obdobju, razen tistih, ki so posledica poslov z lastniki. Zajema a) čisti poslovni izid obračunskega obdobja; b) spremembe presežka iz prevrednotenja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev; c) spremembe presežka iz prevrednotenja finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo; č) dobičke in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov podjetij v tujini (prevedbenih valutnih razlik); d) druge sestavine vseobsegajočega donosa."

### **SRS 21 – Knjigovodske listine**

V SRS 21.8 se besedilo za prvim stavkom črta in nadomesti z besedilom:

"Splošni akt podjetja določa način pravilnega in verodostojnega izkazovanja poslovnih dogodkov v knjigovodskih listinah."

V SRS 21.8 se drugi odstavek črta.

V SRS 21.15 se v točki c) črta besedilo "in s podpisi potrjen".

V drugem odstavku SRS 21.18 se črta zadnji stavek.

Tretji odstavek SRS 21.18 se črta.

SRS 21.20 se črta; preostala dva člena se ustrezno preštevilčita.

### **SRS 24 – Oblike bilance stanja za zunanje poslovno poročanje**

Prvi odstavek SRS 24.6 se spremeni tako, da se glasi:

"Bilanca stanja prikazuje zneske v dveh stolpcih: v prvem uresničene podatke na bilančni presečni dan in v drugem uresničene na zadnji dan prejšnjega obračunskega obdobja. Informacije za prejšnje obračunsko obdobje se ne preračunavajo."

Za SRS 24.31 se doda nov člen, ki se glasi:

"**24.32.** Datum odobritve letnega poročila je datum, ko upravni odbor ali poslovodstvo odobri letno poročilo in s tem prevzame odgovornost zanj. Datum potrditve (sprejetja) letnega poročila je datum, ko pristojni organ potrdi (sprejme) letno poročilo."

SRS 24.32 postane SRS 24.33.

## **SRS 25 – Oblike izkaza poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje**

Za SRS 25.2 se doda nov člen, ki se glasi:

**"25.3.** Izkaz (celotnega) vseobsegajočega donosa je računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane sestavine izkaza poslovnega izida za obdobja, za katera se sestavlja, ter drugega vseobsegajočega donosa.

Drugi vseobsegajoči donos vsebuje tiste postavke prihodkov in odhodkov, ki niso pripoznane v poslovnem izidu, vplivajo pa na velikost lastniškega kapitala.

Celotni vseobsegajoči donos so spremembe kapitala v obdobju, razen tistih, ki so posledica poslov z lastniki.

Podjetja, ki niso zavezana reviziji, sestavljajo izkaz poslovnega izida, ni pa jim treba sestavljati izkaza (celotnega) vseobsegajočega donosa oziroma drugega vseobsegajočega donosa."

Dosedanji SRS od 25.3 do 25.6 postanejo SRS od 25.4 do 25.7.

Za SRS 25.6 se doda nov člen, ki se glasi.

**"25.8.** Podjetje za izkazom poslovnega izida, v katerem prikaže postavke od 1 do 19 iz SRS 25.6 (različica I) oziroma postavke od 1 do 17 iz SRS 25.7 (različica II), prikaže izkaz drugega vseobsegajočega donosa, v katerem prikaže postavko 19 iz SRS 25.6 in postavke od 20 do 24 iz SRS 25.8 (različica I) oziroma postavko 17 iz SRS 25.7 in postavke od 18 do 22 iz SRS 25.8 (različica II).

Podjetje predstavi postavke drugega vseobsegajočega donosa brez povezanih davčnih učinkov (način neto), pri čemer mora znesek davka iz dobička in odloženega davka za vsako postavko drugega vseobsegajočega donosa razkriti v pojasnilih.

### **Različica I**

19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja
20. Spremembe presežka iz prevrednotenja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev
21. Spremembe presežka iz prevrednotenja finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo
22. Dobički in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov podjetij v tujini (vplivov sprememb deviznih tečajev)
23. Druge sestavine vseobsegajočega donosa
24. Celotni vseobsegajoči donos obračunskega obdobja (19 + 20 + 21 + 22 + 23)

### **Različica II**

17. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja
18. Spremembe presežka iz prevrednotenja neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev
19. Spremembe presežka iz prevrednotenja finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo

20. Dobički in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov podjetij v tujini (vplivov sprememb deviznih tečajev)

21. Druge sestavine vseobsegajočega donosa

22. Celotni vseobsegajoči donos obračunskega obdobja (17 + 18 + 19 + 20 + 21)

Namesto dveh izkazov, prvega, ki prikazuje sestavine izkaza poslovnega izida (ločenega izkaza), ter drugega, ki se začne s poslovnim izidom in prikazuje sestavine drugega vseobsegajočega donosa (izkaza vseobsegajočega donosa), lahko podjetje vse postavke pripoznanih prihodkov in odhodkov v obračunskem obdobju predstavi v enem samem izkazu (celotnega) vseobsegajočega donosa, v katerem prikaže postavke od 1 do 19 iz SRS 25.6 in postavke od 20 do 24 iz SRS 25.8 (različica I) oziroma postavke od 1 do 17 iz SRS 25.7 in postavke od 18 do 22 iz SRS 25.8 (različica II)."

Dosedanji SRS 25.7 postane SRS 25.9.

SRS 25.8 se spremeni tako, da se glasi:

"**25.10.** Za postavko 24 iz SRS 25.8 (različica I) ali postavko 22 iz SRS 25.8 (različica II) Celotni vseobsegajoči donos obračunskega obdobja mora podjetje izkazati še postavke

25 oziroma 23 Preneseni dobiček / Prenesena izguba

26 oziroma 24 Zmanjšanje (sprostitvev) kapitalskih rezerv

27 oziroma 25 Zmanjšanje (sprostitvev) rezerv iz dobička ločeno po posameznih vrstah teh rezerv

28 oziroma 26 Povečanje (dodatno oblikovanje) rezerv iz dobička ločeno po posameznih vrstah teh rezerv

29 oziroma 27 Bilančni dobiček / Bilančna izguba (kot vsota čistega dobička / čiste izgube in ustreznih postavk 25 oziroma 23, 27 oziroma 25 in 28 oziroma 26).

Namesto v izkazu poslovnega izida lahko podjetje te podatke izkaže v dodatku k izkazom ali v dodatku izkaza gibanja kapitala."

Dosedanja SRS 25.9 in 25.10 postaneta SRS 25.11 in 25.12.

SRS 25.11 se spremeni tako, da se glasi:

"**25.13.** Srednja in velika podjetja dodatno razčlenjujejo čiste prihodke od prodaje na prihodke, dosežene na domačem trgu, in prihodke, dosežene na tujem trgu. Podjetja, ki niso obvladujoča ali odvisna podjetja, mala podjetja in mikropodjetja, ter podjetja, ki niso zavezana reviziji, v obrazcu izkaza poslovnega izida po različici I iz SRS 25.6 ne razčlenjujejo postavk od 9 do 14 oziroma po različici II iz SRS 25.7 postavk od 7 do 12."

Dosedanja SRS 25.12 in 25.13 postaneta SRS 25.14 in 25.15.

SRS 25.14 se spremeni tako, da se glasi:

**"25.16.** V skupinski izkaz poslovnega izida se vnesejo nove postavke čistega poslovnega izida in celotnega vseobsegajočega donosa, ki se nanašajo na manjšinske lastnike in večinske lastnike. Zato je v različici I in različici II postavke od 17 oziroma 15 do 24 oziroma 22 treba razčleniti na postavke, ki se nanašajo a) na večinske lastnike in b) na manjšinske lastnike.

Posebej se razkrije delež drugega vseobsegajočega donosa pridruženih podjetij in skupnih podvigov, obračunan po kapitalski metodi."

Dosedanji SRS 25.15 postane SRS 25.17.

SRS 25.16 postane SRS 25.18. Doda se nov odstavek, ki se glasi:

"Vsa podjetja morajo za prihodke in odhodke pomembnih vrednosti, če niso predstavljeni drugod, ločeno razkriti njihovo naravo in znesek. Gre predvsem za prihodke in odhodke, ki je nanašajo na

a) popravek vrednosti oziroma odpis zalog do čiste iztržljive vrednosti ali opredmetenih osnovnih sredstev do nadomestljive vrednosti in razveljavitve (storne) takih popravkov vrednosti,

b) odtujitve opredmetenih osnovnih sredstev,

c) odtujitve finančnih naložb,

č) ustavljeno poslovanje,

d) poravnavanje pravnih,

e) reorganiziranje delovanja podjetja in razveljavitve (storne) vseh rezervacij za reorganiziranje ter

f) druge razveljavitve (storne) rezervacij."

Dosedanji SRS od 25.17 do 25.31 postanejo SRS od 25.19 do SRS 25.33.

Za SRS 25.31 se dodata nova člena, ki se glasita:

**"25.34.** Posebej se (v pojasnilih) razkrijejo čisti poslovni izid (dobiček ali izguba po obdavčitvi) iz ustavitve poslovanja ter dobiček ali izguba po obdavčitvi, pripoznan(a) zaradi prevrednotenja sredstev na pošteno vrednost, zmanjšano za stroške prodaje.

**25.35.** Podjetje mora v pojasnilih razkriti prilagoditve zaradi prerazvrstitev, ki se nanašajo na postavke drugega vseobsegajočega donosa in vplivajo na poslovni izid. (Postavke drugega vseobsegajočega donosa se predstavijo po prerazvrstitvi povezanih prenosov v čisti poslovni izid.)"

Dosedanji SRS 25.32 postane SRS 25.36.

V njem se doda nova točka, ki se glasi:

"e) Prilagoditve zaradi prerazvrstitev so zneski, pripoznani v drugem vseobsegajočem donosu, ki jih na podlagi določb drugih SRS podjetje prerazvrsti v poslovni izid."

Dosedanji SRS od 25.33 do 25.38 postanejo SRS 25.37 do 25.42.

### **SRS 33 – Računovodske rešitve v društvih in invalidskih organizacijah**

V drugi alineji tretjega odstavka SRS 33.10 se znesek "20.864,63" nadomesti z zneskom "30.000,00".

V tretji alineji tretjega odstavka SRS 33.10 se znesek "41.729,26" nadomesti z zneskom "50.000,00".

V četrtem odstavku SRS 31.11 se znesek "8.345,85" nadomesti z zneskom "10.000,00".

### **SRS 35 – Računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb**

V SRS 35.2 se doda drugi odstavek:

"Pri računovodskem spremljanju dogovorov o koncesiji storitev, povezanih z gospodarskimi javnimi službami, se neposredno uporablja Pojasnilo OPMSRP 12 Dogovori o koncesiji storitev."

### **SRS 38 – Računovodske rešitve v vzajemnih skladih**

Drugi odstavek SRS 38.15 se črta in nadomesti z besedilom:

"Pri skupnem ovrednotenju se vrednostni papir, ki ga je upravljavec vzajemnega sklada ovrednotil na podlagi modela vrednotenja, izkaže po izračunani vrednosti. Če je izračunana vrednost večja od knjigovodske, se razlika izkaže kot presežek iz prevrednotenja, če je manjša od nje, pa se za razliko oblikuje popravek vrednosti vrednostnega papirja."

Točka d) v SRS 38.18 se črta in nadomesti z besedilom:

"d) Skupno ovrednotenje je ovrednotenje naložbe vzajemnega sklada na podlagi modela vrednotenja, ki ga soglasno sprejmejo pooblaščen revizor, pooblaščen ocenjevalec vrednosti podjetij in upravitelj vzajemnega sklada. Sprejeti model vrednotenja se razkrije skupaj s pravili zagotavljanja vložkov vanj.

Po sprejetem modelu vrednotenja upravitelj vzajemnega sklada z uporabo v modelu predpisanih vložkov vanj vrednoti naložbo vzajemnega sklada."

Točka e) v SRS 38.18 se črta in nadomesti z besedilom:

"e) Izenačenje prihodka je izenačenje, potrebno pri nakupu ali udenarjenju enot premoženja v obravnavanem obračunskem obdobju. Naložbenik plača enoto premoženja po ceni, v kateri so poleg nominalne vrednosti vplačane enote premoženja zajete tudi ostale sestavine obveznosti do naložbenikov v enote premoženja, torej tudi sprotni dobiček vzajemnega sklada. Vplačani sprotni dobiček je treba zaradi vpliva na čisti poslovni izid poslovnega leta obravnavati posebej. Če naložbenik udenari enoto premoženja, so v izplačilu poleg nominalne vrednosti vplačane enote premoženja zajete tudi ostale sestavine obveznosti do naložbenikov v enote premoženja, torej tudi sprotni dobiček. Izplačani sprotni dobiček je treba zaradi vpliva na čisti poslovni izid poslovnega leta obravnavati posebej."

## **SRS 39 – Računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih posameznikih**

V prvi točki prvega odstavka SRS 39.3 se črta besedilo "usredstveni stroški naložb v tuja osnovna sredstva,".

V drugem odstavku SRS 39.21 se vejica v predzadnji alineji spremeni v piko, zadnja alineja pa se črta.

V drugem odstavku SRS 39.24 se dvakrat črta besedilo "tolarske vrednosti".

V tretjem odstavku SRS 39.24 se črta besedilo "usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva,".

Spremembe teh standardov je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 25. novembra 2009. K njim sta dala soglasje minister za finance in minister za gospodarstvo. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, jih začnejo uporabljati s 1. januarjem 2010, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

## **Slovenski računovodski standard 27 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje (2006)**

nadomesti

Slovenski računovodski standard 27 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje (2010)

### **A. Uvod**

Ta standard se uporablja pri sestavljanju predračunskih in obračunskih izkazov, v katerih so predstavljene spremembe vseh sestavin kapitala, tudi razdelitev čistega dobička in poravnava izgube v obravnavanem obdobju; uporablja se za zunanje potrebe, lahko pa tudi za notranje potrebe. Povezan je z računovodskima načeloma 124 in 138 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje,
- b) osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje,
- c) prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje,
- č) uskupinjevanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje in
- d) razkrivanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 8 in 34 (2009) in mednarodni standard računovodskega poročanja MSRP 8 (2009). Glede vrednotenja v izkazu gibanja kapitala zajetih postavk in dodatnega razkrivanja je povezan s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 12 (predvsem s SRS 8) in z ustreznimi mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Ker je ta

temeljni računovodski izkaz lahko predračunski ali obračunski, je ta standard povezan še s SRS 20, 23 in 30.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvama ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2006) s spremembami.

## **B. Standard**

### *a) Razvrščanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje*

**27.1.** Izkaz gibanja kapitala je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.

**27.2.** Izkaz gibanja kapitala je sestavljen tako, da prikazuje spremembe vseh sestavin kapitala, zajetih v bilanci stanja.

**27.3.** Izkaz gibanja kapitala ima obliko sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala.

### *b) Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje*

**27.4.** V razpredelnici sestavljajo prvo razsežnost (stolpce) različne vrste kapitala, pri katerih se spremembe pojavljajo ali pri eni ali več vrstah kapitala skupaj z nasprotnimi predznaki:

- I. Vpoklicani kapital
  - 1. Osnovni kapital
  - 2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)
- II. Kapitalske rezerve
- III. Rezerve iz dobička
  - 1. Zakonske rezerve
  - 2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže
  - 3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)
  - 4. Statutarne rezerve
  - 5. Druge rezerve iz dobička
- IV. Presežek iz prevrednotenja
- V. Preneseni čisti poslovni izid
  - 1. Preneseni čisti dobiček
  - 2. Prenesena čista izguba
- VI. Čisti poslovni izid poslovnega leta
  - 1. Čisti dobiček poslovnega leta
  - 2. Čista izguba poslovnega leta
- VII. Skupaj

Gospodarske kategorije v oklepajih oziroma označene z znakom – so odštevne postavke. Pri nevpoklicanem kapitalu je podatek v oklepaju odbitna postavka, kar

pomeni zmanjšanje vpoklicanega kapitala. Zaradi vpoklica nevpoklicanega kapitala se zmanjša nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka) in poveča vpoklicani kapital.

**27.5.** V razpredelnici sestavljajo drugo razsežnost (vrstice) možni pojavi, ki povzročajo spremembo najmanj ene izmed omenjenih gospodarskih kategorij. Ti pojavi so lahko:

A.1. Stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja

- a) Preračuni za nazaj
- b) Prilagoditve za nazaj

A.2. Začetno stanje poročevalskega obdobja

B.1. Spremembe lastniškega kapitala – transakcije z lastniki

- a) Vpis vpoklicanega osnovnega kapitala
- b) Vpis nevpoklicanega osnovnega kapitala
- c) Vpoklic vpisanega osnovnega kapitala
- č) Vnos dodatnih vplačil kapitala
- d) Nakup lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev
- e) Odtujitev oziroma umik lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev
- f) Vračilo kapitala
- g) Izplačilo dividend
- h) Izplačilo nagrad organom vodenja in nadzora
- i) Druge spremembe lastniškega kapitala

B.2. Celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja

- a) Vnos čistega poslovnega izida poročevalskega obdobja
- b) Sprememba presežka iz prevrednotenja neopredmetenih sredstev
- c) Sprememba presežka iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev
- č) Sprememba presežka iz prevrednotenja finančnih naložb
- d) Druge sestavine vseobsegajočega donosa poročevalskega obdobja

B.3. Spremembe v kapitalu

- a) Razporeditev preostalega dela čistega dobička primerjalnega poročevalskega obdobja na druge sestavine kapitala
- b) Razporeditev dela čistega dobička poročevalskega obdobja na druge sestavine kapitala po sklepu organov vodenja in nadzora
- c) Razporeditev dela čistega dobička za oblikovanje dodatnih rezerv po sklepu skupščine
- č) Poravnava izgube kot odbitne sestavine kapitala
- d) Oblikovanje rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže iz drugih sestavin kapitala
- e) Sprostitev rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže ter razporeditev na druge sestavine kapitala
- f) Druge spremembe v kapitalu

C. Končno stanje poročevalskega obdobja

Podatki v oklepajih oziroma označeni z znakom – so odštevne postavke. V vsaki vrstici pod B.3. Spremembe v kapitalu se hkrati pojavijo prištevne in odštevne postavke pri različnih sestavinah kapitala, ki se v isti vrstici medsebojno izničijo.

**27.6.** Teoretično možne postavke, ki pri posameznem podjetju ne prihajajo v poštev, se v uradni listini ne navajajo.

**27.7.** V izkazu gibanja kapitala se zaradi primerjave prikazujejo uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju in uresničeni podatki v enakem prejšnjem obračunskem obdobju. Primerjalni podatki izkaza gibanja kapitala prejšnjega obračunskega obdobja se lahko prenesejo tudi med pojasnila.

*c) Prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje*

**27.8.** Morebitne prilagoditve za nazaj zaradi sprememb računovodskih usmeritev ter preračuni za nazaj zaradi popravka napak se nanašajo na saldo prenesenega čistega poslovnega izida. Ti preračuni in prilagoditve za nazaj niso spremembe lastniškega kapitala, ampak so prilagoditve začetnega stanja prenesenega čistega poslovnega izida.

**27.9.** Poseben dodatek k izkazu gibanja kapitala je prikaz bilančnega dobička ali bilančne izgube kot pravno opredeljena odločitvena kategorija iz zakona o gospodarskih družbah:

- a) čisti poslovni izid poslovnega leta
- b) + preneseni čisti dobiček / prenesena čista izguba
- c) + zmanjšanje rezerv iz dobička
- č) povečanje rezerv iz dobička po sklepu organov vodenja in nadzora (zakonskih rezerv, rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže ter statutarnih rezerv)
- d) povečanje rezerv iz dobička po sklepu organov vodenja in nadzora (drugih rezerv iz dobička)
- e) = bilančni dobiček ( $a + b + c - \text{č} - d$ ), ki ga skupščina razporedi za dividende delničarjem, druge rezerve, prenos v naslednje leto in druge namene,

ali

= bilančna izguba

Družba lahko namesto v izkazu gibanja kapitala členitev vrstičnih postavk B.2 Celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja (od a) do d)) in B.3 Spremembe v kapitalu (od a) do f)) predstavi v pojasnilih, v izkazu gibanja kapitala pa predstavi samo vrstični postavki B.2 Celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja in B.3 Spremembe v kapitalu.

*č) Uskupinjevanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje*

**27.10.** V razpredelnico iz SRS 27.4 se vnese nov stolpec VII. Prevedbeni popravek kapitala, stolpec VII. (Skupaj) iz SRS 27.4 pa postane stolpec VIII. V razpredelnico iz SRS 27.5 se vnese nova vrstica B.2.e) Dobički in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov podjetij v tujini.

Izkaz gibanja kapitala je treba sestaviti ločeno, in sicer posebej izkaz gibanja kapitala večinskih lastnikov in posebej izkaz gibanja kapitala manjšinskih lastnikov. Podjetje lahko v skupinskem izkazu gibanja kapitala izkaže gibanje kapitala manjšinskih lastnikov v posebnem stolpcu ali pa podatke o gibanju kapitala večinskih in manjšinskih lastnikov posebej razkrije v pojasnilih.

#### *d) Razkrivanje postavk v izkazu gibanja kapitalaza zunanje poslovno poročanje*

**27.11.** Pojasnijo se razlogi za vsako spremembo posamezne gospodarske kategorije ter povezavo sprememb kapitala (vrstice iz B.1, B.2 in B.3 v SRS 27.5) s spremembami gospodarskih kategorij v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida oziroma izkazu vseobsegajočega donosa.

**27.12.** Morebitne prilagoditve za nazaj zaradi sprememb računovodskih usmeritev ter preračuni zaradi popravka napak za nazaj, ki se nanašajo na saldo prenesenega čistega poslovnega izida, zahtevajo razkritja za vsa pretekla obdobja in za začetek obračunskega obdobja.

**27.13.** Spremembe rezerv in presežka iz prevrednotenja se obravnavajo po vrstah.

V letnem izkazu gibanja kapitala se predstavita delitev čistega dobička in poravnava čiste izgube, potem ko računovodske izkaze sprejme pristojni organ. Dividende v zvezi s poročevalskim obdobjem, za katero je sestavljen izkaz gibanja kapitala, pa tudi druge odločitve skupščine delniške družbe se predstavijo v naslednjem poročevalskem obdobju.

#### **C. Opredelitvi ključnih pojmov**

**27.14.** V tem standardu sta uporabljena izraza, ki ju je treba razložiti in tako opredeliti ključna pojma.

a) Presežek iz prevrednotenja je prevrednotenje kapitala zaradi povečanja vrednosti neopredmetenih sredstev, zemljišč, zgradb, opreme, naložbenih premičnin in finančnih sredstev, ki so del dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb.

b) Celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja sestoji iz čistega poslovnega izida poročevalskega obdobja in drugega vseobsegajočega donosa, ki vsebuje postavke prihodkov in odhodkov, ki niso pripoznani v poslovnem izidu.

#### **Č. Pojasnila**

**27.15.** Pri sestavini I.1. Osnovni kapital iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 povečanje zaradi vpisa vpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), povečanje zaradi vpisa nevpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju nevpoklicanega kapitala kot odbitne postavke) in zmanjšanje zaradi umika osnovnega kapitala (ob hkratnem zmanjšanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), v B.3 povečanje zaradi spojitve drugih sestavin kapitala, to je kapitalskih rezerv, statutarnih rezerv, drugih rezerv iz dobička, presežka iz prevrednotenja ali prenesenega čistega dobička – v na novo opredeljeni osnovni kapital (ob hkratnem zmanjšanju teh drugih sestavin kapitala), pa tudi zmanjšanje zaradi poravnave prenesene izgube ali izgube poslovnega leta z zmanjšanjem osnovnega kapitala ali zmanjšanje zaradi prenosa med kapitalne rezerve (ob hkratnem povečanju teh rezerv), v C pa končno stanje.

**27.16.** Pri sestavini I.2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka) iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje

poročevalskega obdobja, v B.1 povečanje zaradi vpisa nevpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), zmanjšanje zaradi vpoklica vpisanega osnovnega kapitala (ob hkratni pojavitvi terjatve do vpisnika), v C pa končno stanje kot odbitna postavka od osnovnega kapitala.

**27.17.** Pri sestavini II. Kapitalske rezerve iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 povečanje zaradi presežka vplačil nad nominalnimi zneski delnic oziroma deležev kapitala, povečanje zaradi zneskov, ki jih podjetje pridobi pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic, povečanje zaradi zneskov, ki jih dodatno vplačajo družbeniki za pridobitev dodatnih pravic iz deležev in tako naprej (ob hkratnem povečanju sredstev) ter zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), v B.3 zmanjšanje zaradi poravnave čiste izgube poslovnega leta ali izgube iz prejšnjih let (ob hkratnem zmanjšanju te izgube), zmanjšanje zaradi prenosa na osnovni kapital (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), zmanjšanje zaradi prenosa v rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob povečanju rezerv za lastne delnice), povečanje zaradi razpustitve rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob zmanjšanju rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže, do katerega je prišlo s prenosom iz kapitalskih rezerv) ter povečanje na podlagi zmanjšanja osnovnega kapitala, v C pa končno stanje.

**27.18.** Pri sestavini III.1. Zakonske rezerve iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.3 povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala) in zmanjšanje zaradi poravnave čiste izgube poročevalskega obdobja ali prenesene izgube (ob hkratnem zmanjšanju te izgube kot odbitne sestavine kapitala), v C pa končno stanje.

**27.19.** Pri sestavini III.2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.3 povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), povečanje zaradi prenosa iz statutarnih rezerv ali drugih rezerv iz dobička (ob hkratnem zmanjšanju teh rezerv) in zmanjšanje zaradi njihovega vračanja drugim sestavinam kapitala, iz katerih so nastale, če ni več potrebe po kritju vrednosti odkupljenih lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev (ob hkratnem povečanju teh sestavin), v C pa končno stanje.

**27.20.** Pri sestavini III.3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka) iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 povečanje (odbitne postavke) zaradi nakupa lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev ter zmanjšanje (odbitne postavke) zaradi odtujitve oziroma umika lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev, v C pa končno stanje (kot odbitna postavka).

**27.21.** Pri sestavini III.4. Statutarne rezerve iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 zmanjšanje zaradi porabe statutarne rezerv (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v B.3 povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi morebitnih prenosov na druge sestavine kapitala, na primer osnovni kapital ali rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem povečanju teh sestavin), povečanje zaradi odprave prenosov na druge sestavine kapitala, na primer rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin) ter zmanjšanje zaradi poravnave izgube (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), v C pa končno stanje.

**27.22.** Pri sestavini III.5. Druge rezerve iz dobička iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 zmanjšanje zaradi porabe drugih rezerv iz dobička (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v B.3 zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem povečanju kapitalskih rezerv), povečanje zaradi razporeditve čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi morebitnih prenosov na druge sestavine kapitala, na primer osnovni kapital ali rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem povečanju teh sestavin), povečanje zaradi odprave prenosov na druge sestavine kapitala, na primer rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin) ter zmanjšanje zaradi poravnave izgube (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), v C pa končno stanje.

**27.23.** Pri sestavini IV. Presežek iz prevrednotenja iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.2 povečanje zaradi izmeritve sredstev pri katerih razlike še ne vplivajo na čisti poslovni izid poročevalskega obdobja, na večjo pošteno vrednost (ob hkratnem povečanju sredstev), povečanje zaradi odprave popravka vrednosti presežkov iz prevrednotenja za odloženi davek, zmanjšanje zaradi izmeritve sredstev po manjši pošteni vrednosti, zmanjšanje zaradi oslabitve sredstev, v zvezi s čimer se prvotno pojavi ta sestavina kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), zmanjšanje zaradi oblikovanja popravka vrednosti presežkov iz prevrednotenja za odloženi davek in zmanjšanje zaradi prenosa na poslovne prihodke ali finančne prihodke, ker ga je treba vključiti v oblikovanje čistega poslovnega izida poročevalskega obdobja (ob hkratnem povečanju poslovnih prihodkov ali finančnih prihodkov), v C pa končno stanje.

**27.24.** Pri sestavini V.1. Preneseni čisti dobiček iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.1 zmanjšanje zaradi izplačila dividend (ob hkratnem zmanjšanju sredstev ali povečanju obveznosti do družbenikov), v B.3 zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem povečanju kapitalskih rezerv), zmanjšanje zaradi prerazporeditve v rezerve iz dobička (ob hkratnem povečanju teh rezerv), zmanjšanje zaradi poravnave izgube iz prejšnjih let (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne

sestavine kapitala), povečanje zaradi prerazporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička poslovnega leta) ali zmanjšanje zaradi prenosa v osnovni kapital (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), v C pa končno stanje.

**27.25.** Pri sestavini V.2. Prenesena čista izguba (kot odbitna postavka) iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo te postavke iz SRS 27.5: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.3 povečanje zaradi prenosa čiste izgube poročevalskega obdobja na preneseno čisto izgubo, zmanjšanje zaradi razporeditve čistega dobička poročevalskega obdobja (ob hkratnem zmanjšanju njegovega preostalega stanja med sestavinami kapitala) in zmanjšanje zaradi poravnave s pomočjo prenesenega čistega dobička, drugih rezerv iz dobička, statutarnih rezerv, kapitalskih rezerv in zakonskih rezerv (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala), v C pa končno stanje.

**27.26.** Pri sestavini VI.1. Čisti dobiček poslovnega leta iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo te postavke iz SRS 27.5: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.2 vnos čistega dobička iz izkaza poslovnega izida za poročevalsko obdobje (ob hkratnem prenosu iz tega izkaza), v B.3 zmanjšanje zaradi poravnave prenesene izgube (ob hkratnem zmanjšanju njenega preostalega stanja kot odbitne sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi razporeditve v druge sestavine kapitala (ob hkratnem povečanju teh sestavin) in zmanjšanje zaradi kasnejše vključitve v preneseni čisti dobiček (ob hkratnem njegovem povečanju), v C pa končno stanje.

**27.27.** Pri sestavini VI.2. Čista izguba poslovnega leta iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo te postavke iz SRS 27.5: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.2 vnos čiste izgube poročevalskega obdobja, v B.3 zmanjšanje zaradi poravnave s pomočjo prenesenega čistega dobička, drugih rezerv iz dobička, statutarnih rezerv, kapitalskih rezerv in zakonskih rezerv (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala) in zmanjšanje zaradi kasnejše vključitve v preneseno čisto izgubo (ob njenem hkratnem povečanju), v C pa končno stanje.

**27.28.** Pri prevedbenem popravku kapitala v skupinskem izkazu gibanja kapitala iz SRS 27.10 se praviloma pojavljajo te postavke: v vrstici A.1 stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja, preračuni in prilagoditve za nazaj, v A.2 začetno stanje poročevalskega obdobja, v B.2 povečanje zaradi drugih razlogov oziroma zmanjšanje zaradi drugih razlogov, v C pa končno stanje.

**27.29.** Prikaz bilančnega dobička ali bilančne izgube po zahtevah zakona o gospodarskih družbah je podlaga za odločanje nadzornega sveta ali skupščine, ki vodi do končnih sprememb, predstavljenih v izkazu gibanja kapitala. To omogoča, da se na skupščini lahko razdeli le manj kot čisti dobiček poslovnega leta, če se morajo povečati rezerve iz dobička in ni drugih povečanj, ali da se lahko razdeli tudi več kot čisti dobiček poslovnega leta, če se uporabijo še preneseni čisti dobiček, kapitalske rezerve in/ali rezerve iz dobička. Bilančna izguba je lahko manjša od izgube poslovnega leta, če jo je mogoče poravnati s prenesenim čistim dobičkom iz prejšnjih let ali z zmanjšanjem kapitalskih rezerv oziroma rezerv iz dobička, lahko pa je tudi večja od izgube poslovnega leta, če ji je treba prišteti še izgubo, preneseno iz

prejšnjih let, in ni drugih zmanjšanj. Pri ugotavljanju in razporejanju bilančnega dobička in bilančne izgube je treba upoštevati možnosti in posledice iz finančnega zornega kota.

#### **D. Datuma sprejetja in začetka uporabe**

**27.30.** Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 25. novembra 2009. K njemu sta dala soglasje minister za finance in minister za gospodarstvo. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2010, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 27 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje (2006).