Janez Lipnik*

PREDSTAVITEV IZKAZA GIBANJA KAPITALA

Statement of Changes in Equity Capital

POVZETEK ● *V slovenskih računovodskih standardih izkaza gibanja kapitala, kot temeljnega računovodskega izkaza, do sedaj nismo poznali. Mednarodni računovodski standardi pa so ga kot obvezno sestavino popolnih računovodskih izkazov vzpostavili nedavno. Brez poštenega in resničnega prikazovanja poslovnih dogodkov, ki izkazujejo spremembe posameznih sestavin kapitala v obdobju, je poznavanje poslovanja podjetja s strani uporabnikov računovodskih izkazov nepopolno. Seveda ti dogodki sodijo med najpomembnejše, izkaz gibanja kapitala pa je treba uvrstiti med najpomembnejše sestavine letnega poročila. Zato je bilo potrebno tudi v slovenske računovodske standarde vključiti izkaz gibanja kapitala kot enega od temeljnih računovodskih izkazov.*

Ključne besede ● *Izkaz gibanja kapitala, izkaz sprememb lastniškega kapitala, temeljni računovodski izkazi, kapital, možni pojavi, čisti dobiček, bilančni dobiček .*

1. UVOD

Z novo celovito in sistematično ureditvijo pravil o računovodenju in letnih poročilih se je po noveli Zakona o gospodarskih družbah (odslej ZGD)-F sedmo poglavje I. dela ZGD nadomestilo z novim sedmim poglavjem z naslovom Poslovne knjige in letno poročilo in novimi členi 50. do 66[1]. V drugem odstavku 56. člena ZGD je tako določeno, da mora letno poročilo velikih in srednjih družb in letno poročilo tistih majhnih družb, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, obsegati poleg izkaza finančnega izida in poslovnega poročila na novo tudi izkaz gibanja kapitala[2]. Tak izkaz gibanja

* univ. dipl. ekon., spec. rev. , poobl. rev.; Domači naslov: Ribičičeva 17, 1000 Ljubljana.

[1] Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD – F), (Uradni list RS, št. 45/01).

[2] Izkaz gibanja kapitala je v Sloveniji novost. Nadomešča izkaz uporabe čistega dobička in kritja izgube po starem 56. členu ZGD, ki pa ni temeljni računovodski izkaz. Izkaz uporabe čistega dobička in kritja izgube je

kapitala prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala v poslovnem letu, vključno z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgube in ga zato uvrščamo med najpomembnejše sestavine letnega poročila. To velja še predvsem za vse »javne družbe«[3], saj so njihovi računovodski izkazi še posebej zanimivi za širok krog uporabnikov.

S spremembo sedmega poglavja I. dela ZGD pa so povezane tudi spremembe slovenskih računovodskih standardov (odslej SRS), ki urejajo delovanje računovodenja pri nas. Za izkaz gibanja kapitala, kot nov temeljni računovodski izkaz, je bilo treba pripraviti in sprejeti nov SRS z naslovom Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poročanje[4]. Ta, na novo oblikovani SRS št. 27, se bo uporabljal pri sestavljanju obračunskih in predračunskih izkazov, v katerih bodo predstavljene spremembe vseh sestavin kapitala, tudi razdelitev dobička in poravnavanja izgube v obravnavanem obdobju, že za leto 2002. Čeprav bo izkaz gibanja kapitala namenjen predvsem zunanjemu poslovnemu poročanju, bo uporaben tudi za pokrivanje notranjih potreb po informiranju o gibanju posameznih sestavin kapitala. Poslovodstvo namreč laže pripravlja predloge in sprejema odločitve vezane na kapital, če ima na voljo ustrezno pripravljene informacije in te se lahko dobi v izkazu gibanja kapitala. Ta izkaz se sestavlja za obdobje poslovnega leta, seveda pa obstajajo potrebe tudi po poročanju za medletna obdobja. Razloge za to lahko najdemo v zahtevi po medletnem zunanjem poročanju o računovodskih izkazih ter zahtevah po notranjem poročanju.

Izkaz gibanja kapitala za mnoge družbe, ki so morale biti v preteklosti revidirane, ni nekaj popolnoma novega in neznanega. Mnogi revizorji so družbam predlagali, da v svoja poročila med računovodske izkaze vključijo tudi izkaz gibanja kapitala, še posebej to velja za tiste, ki so sestavljale računovodske izkazu v skladu s MRS. Tudi ti izkazi gibanja kapitala so prikazovali gibanje posameznih sestavin kapitala v obravnavanem obdobju, skupaj z razdelitvijo dobička in poravnavanjem izgube.

In ker je zaradi združitve dveh standardov[5] izpadla dosedanja vsebina SRS 27, se je pojavilo mesto za ta nov računovodski izkaz.

omejen na prikazovanje uporabe oziroma kritja poslovnega izide, ne pa tudi na prikaz ostalih postavk kapitala.

[3] Med javne družbe uvrščamo tiste družbe, ki so bile ustanovljene na podlagi javne ponudbeza vpis delnic in tudi na tiste družbe, s katerimi vrednostnicami se trguje na organiziranem in tudi na prostem trgu vrednostnic.

[4] Pri oblikovanju tega standrda se je upoštevalo predvsem MRS 1, pa tudi MRS 14 in MRS 34. Glede razkrivanja pa je povezan s SRS 1-12 in ustreznimi MRS.

[5] Dosedanjega SRS 26 (Izkaz finančnih tokov) in SRS 27 (Izkaz denarnih tokov) v nov SRS 26 (Izkaz finančnega izida).

2. PREDSTAVITEV IZKAZA GIBANJA KAPITALA

2.1. Razvrščanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe

Izkaz gibanja kapitala je torej temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ali za medletna obdobja, za katera se sestavlja. Ta izkaz nam daje podrobno sliko o zelo pomembnem področju poslovanja, ki delničarje in druge uporabnike računovodskih izkazov še kako zanima.

Glede na SRS 27.2. je izkaz gibanja kapitala lahko sestavljen na enega od dveh možnih načinov in sicer tako, da prikazuje:

I. le razdelitev čistega dobička kot sestavine kapitala oziroma čiste izgube kot odbitne postavke od kapitala, ali

II. spremembe vseh sestavin kapitala, ki so vključene v bilanco stanja, bodisi v njihovih skupinah ali posamično.

Po različici I se število stolpcev omeji le na čisti dobiček poslovnega leta oziroma čisto izgubo poslovnega leta. Vendar pa se v primeru uporabe (razporejanja) več kot samo čistega dobička poslovnega leta ali pa je predmet pokrivanja več kot zgolj čista izguba zadnjega poslovnega leta, število stolpcev dopolni z ustreznimi drugimi sestavinami kapitala[6]. Standard neposredno ne daje prednosti nobenemu od dveh možnih načinov, večjo izrazno moč pa ima seveda različica II, saj daje celovitejši prikaz poslovnih dogodkov vezanih na kapital.

Poleg dveh možnih načinov sestavljanja izkaza gibanja kapitala nam standard daje na razpolago tudi dve možni obliki prikazovanja sprememb sestavin kapitala[7]:

a. za vsako sestavino kapitala se spremembe prikaže v ločeni razpredelnici. V tem primeru imamo toliko razpredelnic, kolikor je različnih sestavin kapitala.

b. spremembe vseh sestavin kapitala se prikaže v sestavljeni razpredelnici. V tem primeru imamo samo eno sestavljeno razpredelnico.

Kot izhodiščna rešitev je predlagana oblika b), po kateri se spremembe vseh sestavin kapitala prikaže v eni sestavljeni razpredelnici[8].

---

[6] V primeru uporabe čistega dobička se poleg čistega dobička poslovnega leta lahko pojavlja predvsem preneseni čisti dobiček, pri poravnavanju izgube pa prenesena čista izguba.

[7] SRS 27.3.

2.2. Prikazovanje postavk kapitala in njihovih sprememb

2.2.1. Osnovno razčlenjevanje postavk kapitala

V razpredelnici izkaza gibanja kapitala, sestavljeni v skladu z predlagano izhodiščno obliko sestavljene razpredelnice, so različne sestavine kapitala prikazane v posameznih stolpcih in so naslednje[9]:

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 deleže
3. Statutarne rezerve
4. Druge rezerve iz dobička

IV. Preneseni čisti poslovni izid

1. Preneseni čisti dobiček
2. Prenesena čista izguba

V. Čisti poslovni izid poslovnega leta

1. Čisti dobiček poslovnega leta
2. Čista izguba poslovnega leta

VI. Prevrednotovalni popravki kapitala

1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala
2. Posebni prevrednotovalni popravki kapitala

V kolikor pa je izkaz gibanja kapitala sestavljen po prvi možni obliki a), to je v obliki ločenih razpredelnic, se zaradi primerjave prikazujejo poleg uresničenih podatkov v obravnavanem obračunskem obdobju tudi uresničeni podatki v

[8] Oblika b) se zdi boljša, ima pa to slabost, da postane sestavljena razpredelnica preobsežna.

[9] Pri sestavljanju konsolidiranega izkaza gibanja kapitala se običajno vnese nov stolpec: Prevedbeni popravek kapitala. Ta se pojavi zaradi prevajanja postavk iz računovodskih izkazov podjetij v tujini v poročevalno denarno enoto.

prejšnjem obračunskem obdobju ali načrtovani podatki za naslednje obračunsko obdobje in uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju ali uresničeni podatki v obračunskem obdobju in načrtovani podatki za isto obdobje. V izkazu gibanja kapitala sestavljenem po izhodiščni rešitvi, to je v obliki sestavljene razpredelnice, se navedene primerjave praviloma prenesejo med pojasnila.

2.2.2. Prikazovanje možnih pojavov pri posameznih sestavinah kapitala v izkazu gibanja kapitala

V obravnavanem izkazu gibanja kapitala so posamezne sestavine kapitala prikazane v stolpcih preglednice (ali preglednic). Za vsako od njih pa je v posameznih vrsticah najprej prikazano začetno stanje sestavine kapitala proučevanega obdobja, nato možni pojavi, ki povzročajo spremembe posameznih sestavin kapitala in nazadnje končno stanje kapitala v obdobju[10]. Možni pojavi[11] so prikazani v okviru treh kategorij:

1. premiki v okvir kapitala,
2. premiki v okviru kapitala in
3. premiki iz okvira kapitala.

Pri premikih v okvir kapitala gre za povečanje posameznih postavk kapitala vključno z izkazano izgubo[12]. Premiki v okviru kapitala na eni strani povečujejo na drugi pa zmanjšujejo stanje posameznih postavk v okviru kapitala ter zato ne bi smeli imeti vpliva na znesek celotnega stanja kapitala, saj se medsebojno v isti vrstici izničijo. Pri premikih iz okvira kapitala pa gre za zmanjšanje posamezne sestavine kapitala ter tudi skupnega zneska kapitala. Podrobnejša razčlenitev možnih pojavov je prikazana v prilogi v nadaljevanju, prav tako pa je v prilogi ponazorjena tudi predstavitev izkaza gibanja kapitala.

2.3. Uporaba dobička in kritje izgube

Med možnimi pojavi so še posebej pomembni pojavi povezani z uporabo dobička in kritjem izgube. Na tem področju je precej novosti, s tem pa so

[10] Odštevne postavke, ki zmanjšujejo znesek kapitala, se prikaže v oklepaju.

[11] Teoretično možne postavke, ki pri kakem podjetju ne prihajajo v poštev, se v uradni listi ne navajajo (SRS 27.6). To je logično, saj je v predlagani obliki izkaza gibanja kapitala navedenih vrsto možnih pojavov, ki se ne bodo pojavljali vsako leto. Drugo vprašanje pa je, ali v izkazu gibanja kapitala lahko ločeno prikažemo tudi možne pojave, ki so za podjetje pomembni, v SRS 27.5. pa niso našteti kot samostojni možni pojavi. Menim, da to lahko storimo.

[12] Pri sestavljanju konsolidiranega izkaza gibanja kapitala se vneseta novi vrstici in sicer, povečanje prevedbenih valutnih razlik kot vrsta premika v okvir kapitala, oziroma zmanjšanje prevedbenih valutnih razlik kot vrsta premika iz okvira kapitala.

povezane nejasnosti, o njih pa v nadaljevanju. Najprej o dobičku. Uvaja se nov pojem »bilančni dobiček«. Po novem zato ločimo čisti dobiček poslovnega leta in bilančni dobiček. Čisti dobiček poslovnega leta predstavlja poslovni izid poslovnega leta in je izkazan v izkazu uspeha[13]. Kot poseben dodatek k izkazu gibanja kapitala se pojavlja bilančni dobiček, kot pravno opredeljena odločitvena kategorija.

Bilančni dobiček predstavlja vsoto naslednjih postavk[14]:

a. Čisti poslovni izid poslovnega leta
b. Plus preneseni čisti dobiček/izguba
c. Plus zmanjšanje (sprostitev) kapitalskih rezerv
č. Plus zmanjšanje (sprostitev) rezerv iz dobička po posameznih vrstah
d. Minus povečanje rezerv iz dobička po sklepu uprave (zakonskih rezerv, rezerv za lastne deleže in statutarnih rezerv
e. Minus povečanje rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta (drugih rezerv iz dobička)

Bilančni dobiček podjetje izkaže v izkazu poslovnega izida ali v dodatku k izkazom, kadar pa družba sestavlja izkaz gibanja kapitala, se ti podatki izkažejo v izkazu gibanja kapitala[15].

Ker sedaj poznamo dve vrsti dobička o katerih uporabi je treba odločati, moramo razločevati uporabo čistega dobička od uporabe bilančnega dobička. O uporabi čistega dobička se po novem odloča že ob sami sestavi letnega poročil, zato o tem odloča tisti, ki ga sestavlja in sprejema, torej praviloma uprava in nadzorni svet. Enako je v primeru, ko družba izkaže čisto izgubo poslovnega leta. Tudi o njenem pokrivanju se odloča ob sestavi letnega poročila[16].

Zelo natančno je določen tudi vrstni red uporabe čistega dobička, ki se mora uporabiti za naslednje namene in po naslednjem vrstnem redu:

---

[13] Običajno pa ne v enakem znesku tudi v bilanci stanja.

[14] Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-F), sedmo poglavje-člen 62 (Uradni list RS št. 45/01) in SRS 27.9.

[15] V SRS 27.9 je navedeno, da se kot dodatek k izkazu gibanja kapitala pojavlja bilančni dobiček. Predvidevam, da se bilančni dobiček izkaže na dnu razpredelnice izkaza gibanja kapitala. Večje vprašanje pa je kako se ga na podlagi zgoraj navedenih postavk, ki naj bi sestavljale bilančni dobiček tudi dejansko ugotovi. Ni jasno, kaj za ugotavljanje bilančnega dobička predstavlja zmanjšanje kapitalskih rezerv in kaj zmanjšanje rezerv iz dobička. Menim, da bi se lahko bilančni dobiček ugotovilo s seštevkom posameznih sestavin kapitala iz same bilance stanja, pri čemer bi upoštevali naslednje postavke kapitala: čisti poslovni izid poslovnega leta, preneseni čisti poslovni izid in pa tudi druge rezerve iz dobičke. Če bi skupščina lahko pred uporabo bilančnega dobička odločala še o prenosu dela kapitalskih rezerv in dela rezerv iz dobička v kategorijo kapitala, ki sestavlja bilančni dobiček, bi kot bilančni dobiček upoštevali tudi te zneske. Vendar v zakonu in standardih ni tako zapisano.

[16] To sicer ni neposredno zapisano v zakonu, vendar kljub temu menimo, da se čista izguba poslovnega leta pokriva iz prenesenega čistega dobička že ob sestavljanju letnega poročila.

1. Za kritje prenesene izgube[17]
2. Za oblikovanje zakonskih rezerv[18]
3. Za oblikovanje rezerv za lastne deleže[19]
4. Za oblikovanje statutarnih rezerv[20] in
5. Za oblikovanje drugih rezerv iz dobička[21]

Medtem ko o uporabi čistega dobička poslovnega leta običajno odločata uprava in nadzorni svet pa o uporabi bilančnega dobička vedno odloča skupščina delniške družbe. Temelj za odločanje o uporabi bilančnega dobička je sprejeto letno poročilo, ki ga praviloma sestavita in sprejmeta uprava in nadzorni svet. Poudariti je treba, da je v tem letnem poročilu že upoštevana uporaba čistega dobička poslovnega leta. Zato v izkazu uspeha izkazani čisti poslovni izid obračunskega obdobja običajno ne bo enak izkazanemu čistemu poslovnemu izidu obračunskega obdobja iz bilance stanja. Postavki naj bi se razlikovali za tisti del čistega dobička o čigar uporabi se odloča že ob sestavljanju letnega poročila[22].

S sklepom o uporabi bilančnega dobička[23] bo skupščina običajno odločala o uporabi bilančnega dobička za naslednje namene:

1. oblikovanje dodatnih rezerv iz dobička
2. druge namene, npr. za izplačilo zaposlenim oziroma članom uprave oziroma članom nadzornega sveta (če je tako določeno v statutu družbe)
3. razdelitev med delničarje
4. prenos v naslednje obdobje kot preneseni dobiček

---

[17] Preneseno izgubo bo treba pokrivati že ob sestavi letnega poročila iz letnega čistega dobička. Če bo ta izguba večja od čistega dobička poslovnega leta, se bo izkazal prenos izgube za naslednje obdobje oziroma ostane nepokriti del izkazan kot prenesena čista izguba.

[18] Višina zakonskih rezerv je odvisna od vsote zakonskih rezerv in kapitalskih rezerv in je opredeljena z 10% oziroma v statutu določenem višjem odstotku osnovnega kapitala. Sklad se oblikuje postopno z vsakoletnim odvajanjem 5% zneskov letnega čistega dobička v zakonske rezerve.

[19] Če je družba v poslovnem letu pridobila lastne deleže, mora v bilanci stanja oblikovati rezerve za lastne deleže in sicer v višini zneskov, ki so bili plačani za pridobitev lastnih deležev.

[20] Statutarne rezerve so fakultativne, odvisne od statutarne odločitve.

[21] Druge rezerve iz dobička se lahko oblikujejo samo iz preostalega čistega dobička preteklih let oziroma čistega dobička poslovnega leta.

[22] Zakaj bi pri ugotavljanju bilančnega dobička najprej upoštevali čisti dobiček poslovnega leta iz izkaza uspeha in ga nato zmanjševali za tisti del, ki ga je morala uporabiti že uprava, če pa naj bi prav ta znesek predstavljal čisti dobiček poslovnega leta izkazan v bilanci stanja.

[23] Na podalgi bilančnega dobička se na skupščini lahko deli več kot čisti dobiček leta, če se uporabi še preneseni čisti dobiček, kapitalske rezerve ali rezerve iz dobička ali manj kot čisti dobiček, če se morajo povečati rezerve iz dobička in ni drugih povečan. Podobno je z bilančno izgubo. Ta je lahlo manjša od izgube poslovnega leta, če jo je mogoče poravnati s prenesenim čistim dobičkom iz prejšnjih let ali z manjšanjem kapitalskih rezerv oziroma rezerv iz dobička, lahko pa je tudi večja, če k njej treba dodati še preneseno izgubo iz prejšnjih let.

Ker po novem poznamo dve vrsti dobička, obe zelo pomembni za izkaz gibanja kapitala, bi bilo treba tudi v izkazu gibanja kapitala upoštevati in izkazovati dva možna pojava iz naslova uporabe dobička in ne samo enega - razporeditve dobička kot sestavine kapitala. To kategorijo bi bilo treba razdeliti na:

1. uporaba čistega dobička poslovnega leta, o katerem običajno odločata uprava in nadzorni svet in
2. uporaba bilančnega dobička, namenjenega oblikovanju dodatnih rezerv iz dobička o katerem odloča skupščina[24].

V primeru delitve navedene postavke, izkaz gibanja kapitala nazorno prikaže uporabo čistega dobička poslovnega leta, o katerem običajno odločata uprava in nadzorni svet, zneski njegove uporabe pa se ne bi mešali z uporabo bilančnega dobička, o katerem odloča skupščina[25].

3. PRIMERJAVA IZKAZA GIBANJA KAPITALA, SESTAVLJENEGA PO SRS 27, Z IZKAZOM SPREMEMB LASTNIŠKEGA KAPITALA, PREDSTAVLJENEGA V MRS 1 IN NJEGOVI PRILOGI

Čeprav smo se s prenovo SRS želeli še bolj približati MRS, zaradi nekaterih posebnosti, ki smo jih želeli ohraniti, še vedno obstajajo razlike med SRS in MRS. Razlike se tako pojavljajo tudi med izkazom gibanja kapitala (SRS 27) in izkazom sprememb lastniškega kapitala (MRS 1). Ne nameravam pa opisovati razlik med posameznimi sestavinami kapitala prikazanimi po SRS in MRS. Za primerjavo izkazov se mi zdi pomembnejša razlika med možnimi pojavi predstavljenimi v izkazu po SRS in tistimi po MRS.

Kljub temu želim opozoriti na postavki kapitala, ki sta vsaj zaenkrat v izkazu gibanja kapitala vzrok za nejasnost in nerazumevanje. Ti postavki sta preneseni čisti poslovni izid in čisti poslovni izid poslovnega leta, ki sta v naših bilancah stanja samostojni sestavini kapitala. V bilanci stanja, sestavljeni v skladu z MRS, pa sta ti dve kategoriji združeni v kategorijo zadržani čisti dobiček. Kaj pa v naši bilanci stanja, kakor tudi v izkazu gibanja kapitala, predstavlja kategorija čisti poslovni izid tekočega leta? V prejšnjem poglavju smo videli, da

[24] Za uporaba drugih sestavin bilančnega dobička so v izkazu gibanja kapitala že predvideni samostojni možni pojavi .

[25] Upoštevati moramo tudi to, da se uporaba čistega dobička poslovnega leta o kateri se odloča že pri sestavljanju letnega poročila nanaša na poslovno leto o katerem se poroča, medtem ko se v izkazu gibanja kapitala izkazana uporaba bilančnega dobička nanaša na delitev bilančnega dobička preteklega leta.

mora že uprava uporabiti del čistega dobička za točno določene namene, ki tako zmanjšujejo navedeni dobiček izkazan v bilanci stanja. Ta seveda zato ne more biti več enak čistemu dobičku poslovnega leta izkazanemu v izkazu uspeha. Povsem logično se zato zdi vprašanje, kaj ta čisti dobiček poslovnega leta iz bilance stanja predstavlja in kaj nam ta informacija pomeni[26].

Medtem ko izkaz gibanja kapitala možne pojave deli na premike v okvir kapitala (povečanja), premike v okviru kapitala (ni vpliva na višino kapitala) in tiste premike iz okvira kapitala (zmanjšanja), se v izkazu sprememb lastniškega kapitala po MRS 1 ločeno predstavi kot posebno sestavino:

1. nabrani učinek sprememb računovodske usmeritve in popravkov osnovnih napak
2. vsako postavko prihodkov in odhodkov, dobička ali izgube, ki se po zahtevah drugih standardov pripozna neposredno lastniškemu kapitalu (nepriznane v izkazu uspeha), in seštevek takšnih postavk ter
3. čisti dobiček ali izgubo v obdobju ter kapitalske posle z lastniki in razdelitev lastnikom

Ločeno prikazovanje čistega dobička/(izgube), nepripoznanega v izkazu uspeha in tistega ki je pripoznan, se po MRS zahteva zaradi ocenjevanja sprememb finančnega stanja podjetja v obdobju, kjer je treba upoštevati vse dobičke in izgube, tudi tiste, ki se pripoznajo neposredno lastniškemu kapitalu in te na jasen in pregleden način posebej prikazati.

Vse zgoraj navedene postavke so seveda vključene v izkaz gibanja kapitala, samo njihova delitev je v izkazu gibanja kapitala drugače upoštevana. Menim, da bi tudi v našem izkazu gibanja kapitala tiste postavke, ki predstavljajo spremembe računovodske usmeritve ali popravke osnovnih napak ter se nanašajo na začetna stanja bilance stanja upoštevali na začetku izkaza, takoj za začetnimi stanji in pri nadaljnjih izvajanjih izhajali iz že prevrednotenih saldov.

[26] Morda najdemo odgovor v obdavčevanju dobička in koriščenju davčnih olajšav, ter posledično ločenemu prikazovanju teh dveh kategorij bilančnega dobička?

4. ZAKLJUČEK

V izkazu gibanja kapitala, kot temeljnem računovodskem izkazu lahko najdemo odgovore na številna vprašanja v zvezi s tem, kaj se je s na strani kapitala dogajalo. Do sedaj, ko takega izkaza podjetja v glavnem niso sestavljala, so bili mnogi najpomembnejši poslovni dogodki zakriti očem uporabnika računovodskih izkazov. Iz samega pobotanega zneska povečanja ali zmanjšanja posamezne postavke kapitala se ni dalo mnogo razbrati. Z uvedbo izkaza gibanja kapitala pa se položaj uporabnikov računovodskih izkazov pomembno izboljšuje. Vse spremembe sestavin izkaza gibanja kapitala za poslovno leto morajo biti v njem ustrezno prikazane in pojasnjene. Verjetno prav vse upoštevane rešitve v izkazu gibanja kapitala še niso najboljše. Praksa pa bo kmalu pokazala, katere rešitve v izkazu gibanja kapitala so dobre in kaj bi se dalo v njem še izboljšati ter tudi kako. Pri tem nam bodo še naprej predstavljali oporo MRS, v katerih vedno najdemo vsaj zasilni izhod. Mednarodna praksa je na tem področju namreč zelo bogata.

5. LITERATURA

1. Mednarodni računovodski standardi, MRS 1, Predstavljanje računovodskih izkazov, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1998.
2. Understanding IAS : PricewatehouseCoopers . United Kingdom, 1998.
3. Osnutek sprememb uvoda v SRS. Revizor 1/00, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2000, str. 54-77.
4. Turk Ivan: Prenova slovenskih računovodskih standardov. Zbornik referatov 14. posvetovanja Društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, Maribor 1999, str. 5-15.

Priloga

Ponazoritev sestave izkaza gibanja kapitala

Namen te priloge je ponazoritev uporabe slovenskega računovodskega standarda 27, da bi laže razumeli njegov pomen.

V ponazoritvi so predstavljene sestavine izkaza gibanja kapitala v skladu z zahtevami glede razkritij v razpredelnici navedenega izkaza.

Najbolj pogosti možni pojavi

V nadaljevanju so razkriti najbolj pogosti možni pojavi, predstavljeni v skladu s pojasnili od SRS 27.15. do SRS 27.27. Le teh je precej, za našo predstavitev in razumevanje pa je najbolje, če jih prebiramo skupaj s priloženim izkazom gibanja kapitala. Oštevilčenja prikazanih možnih pojavov so namreč enaka tistim v izkazu gibanja kapitala.

Pri posameznih sestavinah kapitala se praviloma pojavijo tele postavke in z naslednjo vsebino:

I Vpoklicani kapital

I/1 **Osnovni kapital** (delniški kapital, kapital z deleži ali kapitalska vloga)

a. Začetno stanje, ki ga pridobimo v primerjalnih podatkih osnovnega kapitala za prejšnje obdobje iz bilance stanja.

b. Povečanje za vpis vpoklicanega osnovnega kapitala se pripozna ob pojavitvi denarnih ali stvarnih vložkov v podjetje in prehodno še ob pojavitvi terjatev do vpisnikov kapitala. Vpisane, a še ne vplačane delnice in deleži so že sestavni del osnovnega kapitala, ki pa je izražen tudi v ustreznih terjatvah do delničarjev oziroma vpisnikov kapitalskih deležev. Za pripoznavanje ni odločilen znesek odobrenega kapitala ali vplačanega kapitala v obtoku, temveč je odločilen samo vpisani kapital.

c. Povečanje za vpis nevpoklicanega osnovnega kapitala, ob hkratnem povečanju nevpoklicanega kapitala kot odbitne postavke (I/2 (b)).

č. Zmanjšanje pri poravnavi prenesene izgube ali izgube poslovnega leta z zmanjšanjem osnovnega kapitala ob hkratnem zmanjšanju ustrezne izgube (IV/2 č in V/2 č).

d. Povečanje zaradi spojitve drugih sestavin kapitala, tj. kapitalskih rezerv, statutarnih rezerv, drugih rezerv iz dobička, prenesenega čistega dobička ali splošnega prevrednotovalnega popravka v na novo opredeljen osnovni kapital, ob hkratnem zmanjšanju teh drugih sestavin kapitala (II (f), III/3 (e), III/4 (e), IV/1 (d) in VI/1 (d)).

e. Zmanjšanje zaradi prenosa med kapitalske rezerve, ob hkratnem povečanju teh rezerv (II f).

f. Zmanjšanje za umik osnovnega kapitala (vračilo kapitala) ob hkratnem zmanjšanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma ustreznih terjatev.

g. Končno stanje kapitala, ki ga dobimo s seštevkom zgoraj navedenih možnih pojavov.

I/2 Nevpoklicani kapital (odbitna postavka)

a. Začetno stanje.

b. Povečanje za vpis nevpoklicanega osnovnega kapitala (kot odbitne postavke), ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala (I/1 c).

c. Zmanjšanje za vpoklic vpisanega osnovnega kapitala, ob hkratnem pojavljanju terjatev do vpisnika.

č. Končno stanje.

II Kapitalske rezerve

Začetno stanje.

a. Povečanje kapitalskih rezerv pri vplačilu kapitala, kadar zneski, ki jih podjetje pridobi iz vplačil, presegajo nominalne zneske deležev kapitala, oziroma ti zneski, pridobljeni pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo, presegajo nominalne zneske obveznic. Kapitalske rezerve se lahko povečajo tudi z dodatnimi vplačili družbenikov, zaradi pridobitev dodatnih pravic iz deležev, ob hkratnem povečanju ustreznih sredstev.

b. Zmanjšanje za poravnavo izgube iz prejšnjih let ali za poravnavo čiste izgube poslovnega leta, ob hkratnem zmanjšanju izgube (IV/2 č ali V/2 č).

c. Zmanjšanje za prenos v rezerve za lastne delnice, ob hkratnem povečanju rezerv za lastne delnice (III/2 c).

č. Povečanje kapitalskih rezerv za razpustitev rezerv za lastne delnice, ob hkratnem zmanjšanju rezerv za lastne delnice, do katerih je prišlo s prenosom iz kapitalskih rezerv (III/2 č).

d. Zmanjšanje kapitalskih rezerv zaradi prenosa na osnovni kapital, ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala (I/1 d).

e. Povečanje zaradi prenosa osnovnega kapitala med kapitalske rezerve, ob hkratnem zmanjšanju tega kapitala (I/1 (e)).

f. Zmanjšanje za umik kapitala ob hkratnem zmanjšanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma ustreznih terjatev.

g. Končno stanje.

III Rezerve iz dobička

III/1 Zakonske rezerve

a. Začetno stanje.

b. Povečanje iz razporeditve prenesenega čistega dobička ali čistega dobička poslovnega leta, ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala (IV/1 (b) ali V/1 (c)).

c. Zmanjšanje za poravnavo prenesene izgube ali čiste izgube poslovnega leta ali, ob hkratnem zmanjšanju te izgube kot odbitne sestavine kapitala (IV/2 č ali V/2 č).

č. Zmanjšanje za umik kapitala (vračilo kapitala), ob hkratnem zmanjšanju ustreznih sredstev.

d. Končno stanje.

III/2 Rezerve za lastne deleže

a. Začetno stanje.

b. Povečanje iz razporeditve čistega dobička poslovnega leta ali prenesenega čistega dobička, ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala.

c. Povečanje iz prenosa iz statutarnih rezerv ali drugih rezerv iz dobička, ob hkratnem njihovem zmanjšanju (III/3 (č) ali III/4 (č)) .

č. Zmanjšanje ob njihovem vračanju drugim sestavinam kapitala (razpustitev rezerv za lastne deleže), iz katerih so nastale, če ni več potrebe po kritju

vrednosti odkupljenih lastnih deležev, ob hkratnem povečanju teh sestavin (III/3 d ali III/4 d).

d. Zmanjšanje za umik kapitala (vračilo kapitala) ob hkratnem zmanjšanju ustreznih sredstev.

e. Končno stanje.

III/3 Statutarne rezerve

a. Začetno stanje.

b. Povečanje iz razporeditve prenesenega čistega dobička ali čistega dobička poslovnega leta, ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala (IV/1 (b) ali V/1 (c)).

c. Zmanjšanje za poravnavo izgube, ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala (IV/2 č ali V/2 č).

č. Zmanjšanje za oblikovanje rezerv za lastne deleže, ob hkratnem povečanju rezerv za lastne deleže (III/2 c).

d. Povečanje za razpustitev rezerv za lastne deleže, ob hkratnem zmanjšanju teh rezerv (III/2 (č)).

e. Zmanjšanje za morebitne prenose na druge sestavine kapitala, npr. osnovni kapital, ob hkratnem povečanju teh sestavin (I/1 d).

f. Zmanjšanje za umik kapitala, ob hkratnem zmanjšanju ustreznih sredstev.

g. Zmanjšanje za porabo, ki zapušča kapitalsko sekcijo (ob hkratnem zmanjšanju sredstev).

h. Končno stanje.

III/4 Druge rezerve iz dobička

a. Začetno stanje.

b. Povečanje iz razporeditve čistega dobička, ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička poslovnega leta kot sestavine kapitala (V/1 (c).

c. Zmanjšanje za poravnavo izgube, ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala (IV/2 č ali V/2 č).

č. Zmanjšanje za oblikovanje rezerv za lastne deleže, ob hkratnem povečanju teh rezerv (III/2 c).

d. Povečanje zaradi razpustitve lastnih deležev (odprava prenosov na rezerve za lastne deleže), ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin (III/2 (č).

e. Zmanjšanje za morebitne prenose na druge sestavine kapitala (npr. osnovni kapital), ob hkratnem povečanju teh sestavin (I/1 d).

f. Zmanjšanje za umik kapitala, ob hkratnem zmanjšanju ustreznih sredstev.

g. Zmanjšanje za porabo, ki zapušča kapitalsko sekcijo (ob hkratnem zmanjšanju sredstev).

h. Končno stanje.

IV Preneseni čisti poslovni izid

IV/1 Preneseni čisti dobiček[1]

a. Začetno stanje.

b. Zmanjšanje za razporeditev prenesenega čistega dobička v rezerve iz dobička, ob hkratnem povečanju teh sestavin (III/1 b, III/2 b, III/3 b in III/4 b).

c. Zmanjšanje za poravnavo izgube iz prejšnjih let (IV/2 č).

č. Povečanje za prerazporeditev (prenos) čistega dobička poslovnega leta (del), ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička poslovnega leta (V/1 (d)).

d. Zmanjšanje za prenos med osnovni kapital, ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala (I/1 d).

e. Zmanjšanje za izplačilo dividend, ob hkratnem zmanjšanju sredstev ali povečanju obveznosti do družbenikov.

f. Zmanjšanje za umik kapitala, ob hkratnem zmanjšanju ustreznih sredstev.

g. Zmanjšanje za druge odprave sestavin kapitala.

h. Končno stanje.

[1] Preneseni čisti poslovni izid (preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let) se pripozna, ko je sprejet sklep o razdelitvi dobička posameznega leta ter so iz njega izločeni zneski za poravnavo preteklih izgub.

IV/2 Prenesena čista izguba[2]

a. Začetno stanje.

b. Zmanjšanje za dobljene podpore, če niso vključene med prihodke, ob hkratnem povečanju sredstev ali zmanjšanju dolgov.

c. Zmanjšanje prenesene izgube v zvezi z razporeditvijo čistega dobička poslovnega leta, ob hkratnem zmanjšanju njegovega preostalega stanja med sestavinami kapitala (V/1 (c)).

č. Zmanjšanje ob poravnavanju s pomočjo kapitalskih rezerv, zakonskih rezerv, statutarnih rezerv, drugih rezerv iz dobička in prenesenega čistega dobička, ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala (II (c), III/1 (c), III/3 (c), III/4 (c) in IV/1 (c)).

d. Povečanje za prerazporeditev čiste izgube poslovnega leta (V/2 d).

e. Končno stanje.

V Čisti poslovni izid poslovnega leta

V/1 Čisti dobiček poslovnega leta

a. Začetno stanje.

b. Vnos čistega dobička iz izkaza poslovnega izida za poslovno leto, ob hkratnem prenosu iz tega izkaza.

c. Zmanjšanje za razporeditev v druge sestavine kapitala, ob hkratnem povečanju teh sestavin (III/1 b, III/2 b, III/3 b, III/4 b, IV/2 c).

č. Zmanjšanje za poravnavo prenesene izgube, ob hkratnem zmanjšanju njenega preostalega stanja kot odbitne sestavine kapitala (IV/2 č).

d. Zmanjšanje za kasnejšo vključitev v preneseni čisti dobiček, ob hkratnem njegovem povečanju (IV/1 č),

e. Zmanjšanje za izplačilo dividend, ob hkratnem zmanjšanju sredstev ali povečanju obveznosti do družbenikov.

f. Zmanjšanje za umik kapitala (vračilo), ob hkratnem zmanjšanju ustreznih sredstev.

g. Končno stanje.

---

[2] Prenesena čista izguba iz prejšnjih let se pripozna, ko je z rezervami in po sklepu o njeni poravnavi z nabranimi drugimi sestavinami kapitala, predvsem z dobičkom kasnejših poslovnih let, ni mogoče v celoti poravnati.

V/2 Čista izguba poslovnega leta

a. Začetno stanje.

b. Vnos čiste izgube iz izkaza poslovnega izida za poslovno leto, ob hkratnem prenosu iz tega izkaza.

c. Zmanjšanje za dobljene podpore, če niso vključene med prihodke (ob hkratnem povečanju sredstev ali zmanjšanju dolgov).

č. Zmanjšanje ob poravnavanju s pomočjo kapitalskih rezerv, zakonskih rezerv, statutarnih rezerv, drugih rezerv iz dobička in prenesenega čistega dobička, ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala (II (c), III/1 (c), III/3 (c), III/4 (c) in IV/1 (c)).

d. Zmanjšanje za kasnejšo vključitev v preneseno čisto izgubo, ob hkratnem njenem povečanju ((IV/2 (d)),

e. Končno stanje.

VI Prevrednotovalni popravki kapitala

VI/1 Splošni prevrednotovalni popravek kapitala[3]

Začetno stanje.

a. Povečanje za vnos zneska, za katerega je treba zaradi inflacijskih gibanj ob koncu poslovnega leta popraviti sestavine kapitala, ob hkratnem odbitku od čistega dobička poslovnega leta ali povečanju izgube poslovnega leta, razen če je del potrebnega povečanja mogoče pokriti v okviru prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev ob hkratnem zmanjšanju tega popravka.

b. Zmanjšanje v zvezi s sorazmernim poravnavanjem izgube, ob hkratnem njenem zmanjšanju (IV/2 č).

č. Povečanje za morebitni prenos iz posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, ki izhaja iz osnovnih sredstev (VI/2 (c)).

d. Zmanjšanje v zvezi s prenosom na sicer nominalno opredeljene druge sestavine kapitala, na katere se nanašajo, ob hkratnem njihovem povečanju (I/1 d).

e. Končno stanje.

[3] Vsem sestavinam kapitala je treba na koncu leta dodati zneske, ustrezne spremembi kupne moči domače valute v obdobju, v katerem so obstajale - pripozna se na podlagi ustreznih preračunov. Te sestavine kapitala so: osnovni kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček (oziroma izguba) in dotedanji splošni prevrednotovalni popravek.

VI/2 Posebni prevrednotovalni popravek kapitala[4]

a. Začetno stanje,

b. Povečanje v zvezi z okrepitvijo sredstev ali oslabitvijo dolgov (vnosi zneska posebnih prevrednotenj kapitala), pri katerih razlike še ne vplivajo na poslovni izid poslovnega leta (ob hkratnem povečanju ustreznih sredstev ali zmanjšanju ustreznih dolgov).

c. Zmanjšanje za morebitni prenos v splošni prevrednotovalni popravek kapitala, ob hkratnem povečanju tega popravka (VI/1 č).

č. Zmanjšanje v zvezi z oslabitvijo sredstev ali okrepitvijo dolgov, v zvezi s čimer se je prvotno pojavila ta sestavina kapitala (ob hkratnem zmanjšanju ustreznih sredstev ali povečanju ustreznih dolgov).

d. Zmanjšanje v zvezi s prenosom med poslovne prihodke ali finančne prihodke, ker ga je treba vključiti v oblikovanje poslovnega izida (ob hkratnem povečanju poslovnih prihodkov ali finančnih prihodkov).

e. Končno stanje.

SUMMARY ● *The statement of changes in equity capital as a basic financial standard has not so far been known in the Slovenian Accounting Standards. However, the International Accounting Standards have recently introduced this standard as a mandatory integral part of the complete accounting standards. Without fair and true presentation of accounting transactions, which show changes in separate capital components in the period, users of the financial statements cannot get fully acquainted with the company's business. Such accounting transactions certainly belong to the most important transactions, hence the statement of changes in equity capital has to be ranked as one of the most important components of the annual report. For that reason, the statement of changes in equity capital should be included in the Slovenian Accounting Standards as one of the basic financial statements.*

Key words ● *statement of changes in equity capital, basic financial statements, capital, contingencies, net profit, balance sheet profit*.

[4] Posebni prevrednotovalni popravek kapitala se pojavi zaradi okrepitve opredmetenih osnovnih sredstev, dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb. Ta popravek pa se lahko pojavi tudi zaradi oslabitve dolgoročnih dolgov in kratkoročnih dolgov.