

# Slovenski računovodski standard 8 (2006)

## KAPITAL

### A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kapitala kot obveznosti do lastnikov. Povezan je z računovodskimi načeli od 68 do 73 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje kapitala,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kapitala,
- c) začetno računovodsko merjenje kapitala,
- č) prevrednotovanje kapitala,
- d) uskupinjevanje kapitala in
- e) razkrivanje kapitala.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 27, 32 in 39 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 7, od 9 do 12 in 24.

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

### B. Standard

#### a) Razvrščanje kapitala

**8.1.** Celotni kapital podjetja je njegova obveznost do lastnikov, ki zapade v plačilo, če podjetje preneha delovati, pri čemer se velikost kapitala popravi glede na tedaj dosegljivo ceno čistega premoženja. Opredeljen je z zneski, ki so jih vložili lastniki, ter z zneski, ki so se pojavili pri poslovanju in pripadajo lastnikom. Zmanjšujejo ga izguba pri poslovanju, odkupljene lastne delnice in lastni poslovni deleži ter dvigi (izplačila).

**8.2.** Celotni kapital sestavljajo vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, presežek iz prevrednotenja in prehodno še ne razdeljeni čisti dobiček ali še ne poravnana čista izguba poslovnega leta.

**8.3.** Osnovni kapital se pojavlja glede na vrsto podjetja kot

- delniški kapital,
- kapital z deleži ali
- kapitalska vloga.

Deli se na vpoklicani osnovni kapital in nevpoklicani osnovni kapital. Nevpoklicani osnovni kapital je odbitna postavka od osnovnega kapitala.

Delniški kapital se pojavlja pri delniških družbah, kapital z deleži pri drugih gospodarskih družbah, kapitalna vloga pa pri podjetjih posamičnih lastnikov.

**8.4.** Delniški kapital se razčlenjuje na delniški kapital iz navadnih delnic, delniški kapital iz prednostnih delnic in delniški kapital iz posameznih izdaj delnic.

**8.5.** Osnovni kapital se razčlenjuje na kapitalne deleže, ki jih imajo uskupinjena podjetja, in na kapitalne deleže, ki jih imajo drugi.

Zaradi sestavljanja skupinskih računovodskih izkazov se obravnavajo posebej.

**8.6.** Kapitalne rezerve sestavljajo zneski, ki jih podjetje pridobi iz vplačil, ki presegajo najmanjše emisijske zneske delnic ali zneske osnovnih vložkov, zneski, ki presegajo knjigovodske vrednosti pri odtuitvi predhodno pridobljenih lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev (vplačani presežek kapitala), zneski, ki jih podjetje pridobi pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic, zneski, ki jih dodatno vplačajo družbeniki za pridobitev dodatnih pravic iz delnic oziroma poslovnih deležev, zneski drugih vplačil družbenikov na podlagi statuta (na primer poznejša vplačila družbenikov), zneski na podlagi ponostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom delnic oziroma poslovnih deležev in zneski na podlagi odprave splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala.

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

**8.7.** Rezerve iz dobička so namensko zadržan del čistega dobička iz prejšnjih let, predvsem za poravnavanje možnih izgub v prihodnosti. Obvezno se razčlenjujejo na zakonske rezerve, rezerve za lastne delnice oziroma lastne poslovne deleže, statutarne rezerve in druge rezerve iz dobička.

**8.8.** Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let je ostanek tedanjega čistega dobička, ki ni v obliki dividend ali drugih deležev razdeljen lastnikom kapitala pa tudi ne namensko opredeljen kot rezerva. Prenesena čista izguba iz prejšnjih let je izguba, ki ni poravnana s čistim dobičkom poslovnega leta in z nabranimi drugimi sestavinami kapitala, predvsem z rezervami ali dobičkom prejšnjih let; kot takšna zmanjšuje celotni kapital.

**8.9.** Presežek iz prevrednotenja se nanaša na povečanje knjigovodske vrednosti sredstev po modelu prevrednotenja. Glede na njegov prehodni nastanek se razčlenjuje na presežek iz prevrednotenja v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, presežek iz prevrednotenja v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, presežek iz prevrednotenja v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami in presežek iz prevrednotenja v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami.

## **b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kapitala**

**8.10.** Računovodsko pripoznavanje posameznih sestavin kapitala je treba razlikovati od dejanskega pripoznavanja kapitala kot ostanka sredstev po odštetu vseh dolgov. Običajno je celotni znesek kapitala le naključno enak celotni tržni vrednosti delnic ali znesku, za katerega bi bilo mogoče prodati bodisi čisto premoženje po delih bodisi podjetje kot celoto po načelu delujočega podjetja.

**8.11.** Osnovni kapital se pripozna ob pojavitvi denarnih in stvarnih vložkov v podjetje in prehodno še ob pojavitvi terjatev do vpisnikov kapitala. Za pripoznanje ni

odločilen znesek odobrenega kapitala, vplačanega kapitala ali kapitala v obtoku, temveč je odločilen vpisani kapital.

**8.12.** Vpisane, a še ne vplačane delnice in poslovni deleži so sestavni del osnovnega kapitala, izraženega tudi v ustreznih terjatvah do delničarjev oziroma vpisnikov poslovnih deležev. Pri finančnih analizah se še ne vplačani vpisani kapital odšteva od celotnega kapitala.

Od prejšnjih lastnikov odkupljene lastne delnice in lastni poslovni deleži so sestavni del celotnega kapitala in se odštevajo od njega.

**8.13.** Vplačani presežek kapitala kot del kapitalskih rezerv se pripozna ob prvi prodaji delnic oziroma vpisu kapitala ne glede na to, ali se tedaj prehodno pojavijo še terjatve do vpisnikov. Vplačani presežek kapitala nastane tudi pri ponovni prodaji prehodno pridobljenih lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev kot presežek njihove prodajne vrednosti nad njihovo nabavno oziroma knjigovodsko vrednostjo. Kapitalska rezerva (vplačani presežek kapitala) nastane tudi v družbi z omejeno odgovornostjo, kadar družbeniki pri njeni ustanovitvi ali pri povečanju osnovnega kapitala vplačajo denarne oziroma stvarne osnovne vloške, katerih vrednost presega njihovo nominalno vrednost.

**8.14.** Rezerve iz dobička se pripoznajo, ko jih oblikuje organ, ki sestavi letno poročilo oziroma s sklepom pristojnega organa.

**8.15.** Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let se pripozna, ko je sprejet sklep o razdelitvi dobička posameznega poslovnega leta ter so iz njega izločeni zneski za poravnavo preteklih izgub, zneski za rezerve in deleži lastnikov kapitala. 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 prejšnjih poslovnih let, ni mogoče v celoti poravnati.

**8.16.** Presežek iz prevrednotenja se pripozna na podlagi opravljenega prevrednotenja sredstev na koncu poslovnega leta ali med njim.

**8.17.** Prehodno nerazdeljeni čisti dobiček ali prehodno neporavnana čista izguba poslovnega leta se pripozna na podlagi potrebnih izračunov za poslovno leto.

**8.18.** Pripoznanje posamezne sestavine celotnega kapitala v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, kadar je utemeljeno porabljena.

### **c) Začetno računovodsko merjenje kapitala**

**8.19.** Osnovni kapital in kapitalska rezerva (vplačani presežek kapitala) se pojavljata z denarnimi in stvarnimi vložki v podjetje ter prehodno še s terjatvami do vpisnikov.

**8.20.** Za najmanjšo emisijsko vrednost odkupljenih in nato umaknjenih lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev se zmanjša osnovni kapital; če so bile odkupljene po višji ceni, je treba za razliko hkrati zmanjšati tudi druge sestavine celotnega kapitala. 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 statutarne

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.

### **č) Prevrednotovanje kapitala**

**8.21.** Prevrednotenje kapitala je sprememba njegove knjigovodske vrednosti kot posledica prevrednotenja sredstev. Kot prevrednotenje se ne šteje vračunavanje novih vplačil, novih izplačil in zneskov, ki izhajajo iz sprotne čistega dobička oziroma sprotne čiste izgube. Opravi se na koncu poslovnega leta ali med njim.

**8.22.** Presežek iz prevrednotenja se pojavi zaradi povečanja knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev, dolgoročnih finančnih naložb in kratkoročnih finančnih naložb po modelu prevrednotenja ter ga je treba izkazovati ločeno glede na nastanek. Omogoča kritje kasnejšega zmanjšanja knjigovodske vrednosti oziroma oslabitve istih gospodarskih kategorij.

### **d) Uskupinjevanje kapitala**

**8.23.** Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Kapital v njej zajema kapital obvladujočega podjetja in kapital odvisnih podjetij. Uskupinjeni kapital se ne vodi na posebnih kontih, temveč je povzet iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitevno valuto obvladujočega podjetja ter na izločitev medsebojnih poslovnih in finančnih razmerij v skupini. Zaradi takšnih prilagoditev se knjigovodska vrednost uskupinjenega kapitala razlikuje od seštevka knjigovodskih vrednosti kapitala v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij.

**8.24.** Če so v posamičnih bilancah stanja uskupinjenih podjetij knjigovodske vrednosti kapitala izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitevno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

**8.25.** Del osnovnega kapitala in nanj vezanih drugih sestavin kapitala odvisnih podjetij, ki pripada obvladujočemu podjetju, je treba izločiti iz uskupinjenega kapitala, predstavljenega z vsemi sestavinami, hkrati z izločitvijo dolgoročnih ali kratkoročnih finančnih naložb obvladujočega podjetja vanje. V skupinsko bilanco stanja se zajame dodatno v enotnem znesku le preostali del vseh sestavin kapitala odvisnih podjetij, ki pripada drugim lastnikom in je označen kot manjšinski kapital odvisnih podjetij. Pri izvedbi navedenih postopkov je treba ločiti med prvim uskupinjevanjem in kasnejšimi uskupinjevanji.

**8.26.** Prevedbeni popravek kapitala se pojavlja pri uskupinjevanju podatkov iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij zaradi prevedbe v skupinsko bilanco stanja.

**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 zanj pripozna presežek v skupinskem izkazu poslovnega izida.

**8.28.** Del uskupinjenega kapitala pri prvem uskupinjenju zajema tudi preneseni čisti dobiček in nerazdeljeni čisti dobiček odvisnega podjetja. Če se po prvem uskupinjenju čisti dobiček odvisnega podjetja, dosežen pred prvim uskupinjenjem, izplača, je treba pri naslednjem uskupinjevanju to obračunati v okviru uskupinjenega kapitala.

**8.29.** Pri prevedbi vsote kapitala iz posamičnih bilanc stanja uskupinjenih podjetij v uskupinjeni kapital se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

### **e) Razkrivanje kapitala**

**8.30.** Podjetje mora posebej razkriti poslovna izida, izračunana na podlagi prevrednotenja zaradi ohranjanja kupne moči kapitala v evru in na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin.

**8.31.** Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati samo informacije in podatke iz SRS 8.30 ter zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih.

**8.32.** Pri vsaki vrsti delniškega kapitala je treba posebej razkriti a) število izdanih in v celoti vplačanih delnic ter število izdanih in ne v celoti vplačanih delnic; b) lastnost delnic (pravice, prednosti in omejitve v zvezi z delnicami posameznega razreda), tudi omejitve razdeljevanja dividend; c) izdajo novih delnic, združitve delnic, razdružitve delnic, umik delnic in spremembo lastnosti delnic; č) število odkupljenih lastnih delnic in delnic, ki jih imajo druga uskupinjena podjetja; ter d) podatke o možnih pogojno izdanih delnicah (uresničitve pravice imetnikov zamenljivih obveznic do zamenjave v delnice ali uresničitve prednostne pravice do nakupa novih delnic).

**8.33.** Razkrivata se narava in namen vseh vrst rezerv.

**8.34.** Razkriva se znesek dividend nabiralnih (kumulativnih) in/ali prednostnih delnic, ki še niso bile izplačane.

**8.35.** Razkrivajo se drugi pomembni podatki v zvezi s stanjem in gibanjem sestavin kapitala.

### **C. Opredelitve ključnih pojmov**

**8.36.** V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

a) **Celotni kapital** je kapital, s katerim lastniki financirajo podjetje. Pri delniških družbah se lahko imenuje tudi delničarski kapital, to je kapital, ki pripada delničarjem in ima več sestavin, med katerimi je tudi osnovni kapital, to je delniški kapital, ki opredeljuje lastništvo nad takšnim podjetjem.

- b) **Odobreni kapital** je v statutu določen kapital, do katerega lahko uprava (ravnateljstvo), ki je za to pooblaščen, poveča osnovni kapital, če dá soglasje nadzorni svet. Odobreni kapital se ne pripozna v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja, temveč je naveden le v pojasnilih k bilanci stanja.
- c) **Vpisani kapital** je v delniški družbi vrednost izdanih delnic; v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se pripozna kot osnovni kapital ne glede na to, ali so delnice vplačane ali ne.
- č) **Vplačani kapital** je v delniški družbi razlika med vpisanimi delnicami in še ne vplačanimi delnicami; v družbi z omejeno odgovornostjo pa razlika med vpisanim kapitalom in še ne vplačanimi deleži kapitala.
- d) **Kapital v obtoku** je v delniški družbi razlika med vpisanim kapitalom in odkupljenimi lastnimi delnicami. Imenuje se lahko tudi uveljavljajoči se kapital.
- e) **Navadne delnice** so del delniškega kapitala. Njihovi lastniki so upravičeni do soupravljanja. Če je čisti dobiček dovolj velik, da pokrije dividende prednostnih delnic, se lahko izplačajo dividende.
- f) **Prednostne delnice** so del delniškega kapitala. Njihovi lastniki praviloma niso upravičeni do soupravljanja. Če je čisti dobiček dovolj velik, se izplačajo dividende v predvidenem odstotku ali znesku.
- g) **Skupina podjetij** je skupina, ki jo sestavljajo obvladujoče podjetje in od njega odvisna podjetja, za katera se sestavljajo skupinski računovodski izkazi.
- h) **Finančni inštrument** je pogodba, na podlagi katere nastane finančno sredstvo enega podjetja in hkrati finančna obveznost ali kapitalski inštrument drugega podjetja.
- i) **Kapitalski inštrument** je pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih po odštetju vseh dolgov.
- j) **Izpeljani finančni inštrument (izvedeni finančni inštrument)** je finančni inštrument, a) katerega vrednost se spremeni zaradi določene obrestne mere, tečaja vrednostnih papirjev, cene blaga, valutnega tečaja, indeksa cen, zaupanja (kreditne) sposobnosti ali oziroma podobnih spremenljivk; b) ki ne zahteva začetne čiste finančne naložbe ali ki zahteva le majhno čisto začetno čisto finančno naložbo in c) ki se poravnava v prihodnosti.
- k) **Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let** je zadržani čisti dobiček, ki še ni razdeljen.
- l) **Pripoznani presežek v uskupinjenem poslovnem izidu** je presežek čiste poštetne vrednosti opredeljivih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti nad nabavno vrednostjo odvisnega podjetja pri prvem uskupinjevanju.

## **Č. Pojasnila**

**8.37.** Če se osnovni kapital med letom poveča s stvarnimi vložki, se ti izkažejo med sredstvi z dnem prevzema.

Denarni in stvarni vložki se do dneva vpisa kapitala v sodni register izkazujejo kot obveznost. Osnovni kapital se poveča z dnem vpisa v sodni register in s tem dnem se povečanje tudi knjigovodsko pripozna.

**8.38.** Pridobljene lastne delnice ali lastni poslovni deleži se odštevajo od kapitala. V izkazu poslovnega izida se ob nakupu, prodaji, izdaji ali umiku ne pripozna dobiček ali izguba iz tega posla oziroma se vse razlike poračunavajo s kapitalom.

**8.39.** Obveznosti za dividende se ne izkazujejo posebej kot sestavni del kapitala, temveč se izkazujejo kot finančni dolg, čim je čisti dobiček razdeljen; sestavni del kapitala je le nerazdeljeni čisti dobiček, preden se razdeli delničarjem, razporedi v rezerve in tako naprej.

**8.40.** Vse druge sestavine celotnega kapitala pripadajo lastnikom osnovnega kapitala v sorazmerju z njihovimi lastniškimi deleži v osnovnem kapitalu.

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

**8.41.** Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005. 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 2006, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 8 – Kapital (2002).