

Slovenski računovodski standard 8 (2016)

KAPITAL

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju kapitala kot obveznosti do lastnikov. Obdeluje

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

Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) od 1 do 7, od 9 do 11 in 20.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v slovenske računovodske standarde in okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje kapitala

8.1. Celotni kapital organizacije je njegova obveznost do lastnikov, ki zapade v plačilo, če organizacija 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, revalorizacijske rezerve, rezerve nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, in prehodno še ne razdeljeni čisti dobiček ali še ne poravnana čista izguba poslovnega leta.

8.3. Osnovni kapital se pojavlja glede na vrsto organizacije 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, kapitalska vloga pa pri organizacijah 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. Kapitalske rezerve sestavljajo zneski, ki jih organizacija pridobi iz vplačil, ki presegajo najmanjše emisijske zneske delnic ali zneske osnovnih vložkov, zneski, ki presegajo knjigovodske vrednosti pri odtujitvi predhodno pridobljenih lastnih delnic oziroma lastnih poslovnih deležev (vplačani presežek kapitala), zneski, ki jih organizacija 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 poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom delnic oziroma poslovnih deležev in zneski na podlagi odprave splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala. Kapitalske rezerve sestavljajo pri organizaciji prevzemniku v poslovni kombinaciji pod skupnim upravljanjem tudi zneski iz obračunana poslovne kombinacije po metodi knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti prevzetega podjetja.

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

8.6. 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.

8.7. 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.

8.8. Revalorizacijske rezerve se nanašajo na povečanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi revaloriziranja.

Rezerve nastale zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti se nanašajo na povečanje oziroma zmanjšanje knjigovodske vrednosti finančnih naložb.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj kapitala

8.9. Računovodsko pripoznavanje posameznih sestavin kapitala je treba razlikovati od dejanskega pripoznavanja kapitala kot ostanka sredstev po odštetju 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 organizacijo kot celoto po načelu časovne neomejenosti delovanja.

8.10. Osnovni kapital se pripozna ob pojavitvi denarnih in stvarnih vložkov v organizacijo 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.

8.11. 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.

8.12. 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 predhodno 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.

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

8.14. 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.

8.15. Revalorizacijske rezerve in rezerve nastale zaradi vrednotenja po poštenu vrednosti se pripoznajo na podlagi opravljene revalorizacije oziroma izmeritve sredstev po poštenu vrednosti na koncu poslovnega leta ali med njim.

8.16. Prehodno nerazdeljeni čisti dobiček ali prehodno neporavnana čista izguba poslovnega leta se pripozna na podlagi potrebnih izračunov za poslovno leto. Čisto izgubo poslovnega leta pri organizaciji prevzemniku v poslovni kombinaciji pod skupnim upravljanjem neposredno povečujejo tudi zneski iz obračunana poslovne kombinacije po metodi knjigovodskih vrednosti sredstev in obveznosti prevzetega podjetja.

8.17. Pripoznanje posamezne sestavine celotnega kapitala v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, kadar je utemeljeno porabljen.

c) Začetno računovodsko merjenje kapitala

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

8.19. 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 organizacija umaknjene lastne delnice in/ali lastne poslovne deleže pridobila neodplačno ali če jih je

umaknila 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.

č) Prevrednotovanje kapitala

8.20. Prevrednotenje kapitala je sprememba njegove knjigovodske vrednosti kot posledica revalorizacije opredmetenih osnovnih sredstev oziroma izmeritev finančnih naložb po pošteni vrednosti. Kot prevrednotenje se ne šteje vračunavanje novih vplačil, novih izplačil in zneskov, ki izhajajo iz sprotnega čistega dobička oziroma sprotne čiste izgube.

8.21. Revalorizacijske rezerve se pojavijo zaradi povečanja knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev ter jih je treba izkazovati ločeno glede na nastanek. Omogočajo kritje kasnejšega zmanjšanja knjigovodske vrednosti oziroma oslabitve istih gospodarskih kategorij.

8.22. Rezerve nastale zaradi vrednotenja finančnih naložb po pošteni vrednosti se pojavijo zaradi izmeritve finančnih naložb po pošteni vrednosti in se prilagajajo spremembam poštene vrednosti ter zmanjšajo zaradi oslabitve. Odpravljajo se preko izkaza poslovnega izida.

d) Razkrivanje kapitala

8.23. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije 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 organizacija v svojih aktih.

8.24. 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 druge organizacije v skupini; 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).

8.25. Razkrivata se narava in namen vseh vrst rezerv.

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

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

C. Opredelitve ključnih pojmov

8.28. 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 organizacijo. 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 takšno organizacijo.

- b) **Odobreni kapital** je v statutu določen kapital, do katerega lahko poslovodstvo 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) **Kapitalski inštrument** je pogodba, ki dokazuje preostali delež v sredstvih po odštetju vseh dolgov.
- i) **Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let** je zadržani čisti dobiček, ki še ni razdeljen.

Č. Pojasnila

8.29. 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.

8.30. 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.

8.31. 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.

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

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

8.33. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji XX. xxxxx 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance, in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2016, preostale organizacije pa prvo poslovno leto, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 8 – Kapital (2006).