

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

REVIDIRANJE KONTOV KAPITALA

Ljubljana, oktober 2014

ROBERT FINK

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisani Robert Fink, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtor diplomskega dela z naslovom Revidiranje kontov kapitala, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem dr. Markom Hočevarjem.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v diplomskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobil vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v besedilu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisal;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega diplomskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne _____

Podpis avtorja: _____

KAZALO

UVOD	1
1 KAPITAL KOT KATEGORIJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV GOSPODARSKIH DRUŽB	2
1.1 Računovodsko in poslovno-finančno pojmovanje kapitala.....	2
1.2 Kapital z vidika slovenskih računovodskih standardov	3
1.2.1 Vpoklicani kapital	4
1.2.1.1 Lastne delnice.....	5
1.2.2 Kapitalske rezerve.....	6
1.2.3 Rezerve iz dobička	7
1.2.4 Presežek iz prevrednotenja.....	8
1.2.4.1 Presežek iz prevrednotenja osnovnih sredstev	9
1.2.4.2 Presežek iz prevrednotenja finančnih naložb	9
1.2.4.3 Presežek iz prevrednotenja aktuarskih dobičkov in izgub od določenih zaslužkov.....	10
1.2.4.4 Davčna obravnava presežkov iz prevrednotenja.....	11
1.3 Izkaz gibanja kapitala	12
1.4 Bilančni dobiček	13
1.4.1 Izkazovanje bilančnega dobička v letnih poročilih	13
1.4.2 Udeležba delavcev v dobičku	14
2 REVIDIRANJE	15
2.1 Revidiranje računovodskih izkazov	16
2.2 Postopki revidiranja.....	17
2.2.1 Pripravljalna faza	17
2.2.2 Načrtovanje revizije	18
2.2.3 Faza spoznavanja in preizkusa ustroja notranjega kontroliranja	18
2.2.4 Faza preizkušanja podatkov	19
2.2.5 Faza izdajanja revizijskega poročila	20
2.3 Revizijski postopki pri revidiranju kontov kapitala	21
2.4 Postopki, ki jih uporablja revizor pri revidiranju kontov kapitala.....	22
2.5 Uradne trditve, ki jih revizor preverja pri revidiranju kontov kapitala	22
2.6 Običajni revizijski postopki pri preveritve posameznih uradnih trditev na kontih kapitala	23
2.6.1 Revizijski postopki pri preskušanju uradne trditve obstoja	23
2.6.2 Revizijski postopki pri preverjanju uradne trditve popolnosti.....	23
2.6.3 Revizijski postopki pri preverjanju uradne trditve vrednotenja.....	24
2.6.4 Revizijski postopki pri preverjanju uradne trditve pravic in dolžnosti	24
2.6.5 Revizijski postopki pri preverjanju uradne trditve dogajanja	25
2.6.6 Revizijski postopki pri preverjanju uradne trditve merjenja.....	25
2.6.7 Revizijski postopki pri preverjanju uradne trditve predstavitve in razkritja....	25
2.7 Zahtevana razkritja kontov kapitala v letnem poročilu	26

2.7.1	Zahtevana razkritja po SRS	26
2.7.2	Zahtevana razkritja po ZGD-1	27
3	PRAKTIČEN PRIMER REVIDIRANJA KONTOV KAPITALA.....	28
3.1	Kratka predstavitev revidiranega podjetja ABC, d. d.	28
3.2	Preveritev osnovnega kapitala.....	29
3.3	Preveritev kapitalskih rezerv in rezerv iz dobička	30
3.4	Preveritev kapitalskih rezerv	31
3.5	Preveritev rezerv iz dobička	31
3.5.1	Preveritev lastnih delnic in rezerv za lastne delnice	31
3.5.2	Preveritev statutarnih rezerv	32
3.5.3	Preveritev zakonskih rezerv	32
3.6	Preveritev kontov presežkov iz prevrednotenja	33
3.6.1	Preveritev presežka iz prevrednotenja osnovnih sredstev	34
3.6.2	Preveritev presežkov iz prevrednotenja finančnih naložb	35
3.7	Preveritev presežkov iz prevrednotenja aktuarskih dobičkov in izgub od določenih zaslužkov	35
3.8	Preveritev izplačil dividend.....	36
3.9	Preveritev uporabe čistega dobička poslovnega leta.....	37
3.9.1	Preveritev bilančnega dobička	38
3.10	Preveritev razkritij kapitala v letnem poročilu	38
3.10.1	Preveritev izkaza gibanja kapitala	39
3.10.2	Preveritev ostalih razkritij postavk kapitala.....	39
3.11	Revizorjevo mnenje glede uradnih trditev na kontih kapitala.....	40
	SKLEP.....	40
	LITERATURA IN VIRI.....	42
	PRILOGE	
	KAZALO SLIK	
	Slika 1: Redni izpis iz sodnega/poslovnega registra – osnovni podatki o subjektu.....	30
	Slika 2: Letni izpis stanja vrednostnih papirjev družbe ABC, d. d., v registru družbe KDD na dan 31. 12. 2013	31
	KAZALO TABEL	
	Tabela 1: Vodilna tabela kontov kapitalskih rezerv in rezerv iz dobička	30
	Tabela 2: Vodilna tabela kontov presežkov iz prevrednotenja	33
	Tabela 3: Aktuarski izračun stanja rezervacij za odpravnine in jubilejne nagrade družbe ABC, d. d., na dan 31. 12. 2013.....	36
	Tabela 4: Pregled izplačil dividend družbe ABC, d. d., dne 31. 5. 2013	37
	Tabela 5: Bilančni dobiček družbe ABC, d. d., na dan 31. 12. 2013	38

UVOD

Z besedo kapital običajno označujemo nekaj, kar imamo v lasti bodisi v materialni ali nematerialni obliki, kar lahko uporabimo oziroma nam omogoča doseganje zastavljenega cilja. Tako pogosto v našem vsakdanjiku slišimo besedne zveze, kot so človeški kapital, politični kapital, ekonomski kapital, družbeni kapital in podobno, ki jih uporabljamo v različnih kontekstih in z različnimi nameni, mnogokrat pa kapital tudi oživi, predvsem ko je govora o interesu kapitala in kapitalskih trgov.

Kapital je še posebno v zadnjih kriznih letih postal zelo aktualen pojem in prav njegovo pomanjkanje je mnogokrat izpostavljeno kot ena glavnih težav slovenskega gospodarstva. Finančna kriza, ki se je nato prelevila v splošno gospodarsko krizo, je izpostavila nekatere težave gospodarskih družb, kot so neustrezna kapitalska struktura, nefleksibilnost in precenjenost sredstev v bilancah družb in mnoge družbe, ki so še pred kratkim veljale za uspešne in finančno trdne, so se v zelo kratkem času znašle v težavah ter šle v prisilno poravnavo, stečaj ali celo likvidacijo. Interesne skupine (angl. *stakeholders*) so zato postale še pozornejše in bolj kritične do dela revizorjev, ki veljajo za neke vrste varuhe interesov vseh interesnih skupin, saj je njihova naloga, da zagotovijo integriteto finančnega poročanja družbe (Stanwick & Stanwick, 2009, str. 164). Revizorjem se je med drugim pogosto očitalo, da niso ustrezno opravili svojega dela in da v revizijskih mnenjih niso ustrezno opozorili na težave, kot je na primer pomanjkanje kapitala.

Na višino zneska kapitala, izkazanega v bilanci stanja, vplivajo posredno in neposredno tudi izbrane metode vrednotenja sredstev in dolgov družbe. Prav zaradi teh lastnosti je kapital najpomembnejša kategorija v bilanci stanja družbe in njegovo revidiranje predstavlja krono revizijskega dela, saj se v njem odražajo vsi poslovni dogodki in ostala dogajanja, povezana z revidirano družbo (Odar, 2006, str. 1).

Cilj diplomske naloge je teoretična in praktična predstavitev postopkov revidiranja kontov kapitala ter obravnava in predstavitev kapitala kot računovodske kategorije bilance stanja gospodarskih družb. Poleg tega v diplomski nalogi proučimo in predstavimo pojem kapitala z vidika financ in z vidika računovodstva ter njegov pomen in vpliv na ostale revizorjeve postopke v okviru revizije računovodskih izkazov.

Diplomska naloga je vsebinsko razdeljena na tri poglavja. V prvem poglavju na kratko proučimo različnost pojmovanja kapitala z vidika računovodstva in z vidika financ, kjer se osredotočimo na to, kako kapital obravnavajo Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS) in Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13, v nadaljevanju ZGD-1).

V drugem poglavju predstavimo teoretični okvir revidiranja kontov kapitala. Na kratko opredelimo pojem revizije, njene faze in cilje. Pri tem se osredotočimo na revidiranje

računovodskih izkazov. Predstavimo tudi vsebino in pomen posameznih faz, ki jih mora revizor opraviti ob vsaki reviziji računovodskih izkazov, če revizijo opravlja z mednarodnimi standardi revidiranja (v nadaljevanju MSR). V tem poglavju tudi podrobneje opišemo običajne revizijske postopke, ki jih revizor opravi v okviru preveritev uradnih trditev na kontih kapitala, kjer predstavimo tudi obliko in vsebino razkritij, ki jih zahtevajo veljavni SRS in ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13), saj je prav uradna trditev razkritja in predstavitev eden izmed najpomembnejših in zahtevnejših trditev na teh kontih.

V zadnjem poglavju teoretični del diplomske naloge nadgradimo s praktičnim prikazom revidiranja kontov kapitala na primeru družbe ABC, d. d. Kljub temu da so družba in podatki izmišljeni, ti predstavljajo običajna stanja, transakcije in razkritja, ki jih srečamo pri delniških družbah, ki računovodske izkaze pripravljajo skladno s SRS in ZGD-1.

Diplomsko nalogo zaključuje sklep, v katerem so povzete naše ugotovitve. Sledi še seznam z uporabljenimi literaturo in viri.

1 KAPITAL KOT KATEGORIJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV GOSPODARSKIH DRUŽB

1.1 Računovodsko in poslovno-finančno pojmovanje kapitala

Kot že v uvodu omenjeno, se pojem kapital uporablja v zelo različnih kontekstih. Kadar je govora o kapitalu v gospodarskih družbah, je predvsem treba ločiti med kapitalom z vidika financ in računovodstva, obratnim kapitalom ter kapitalsko (ne)ustreznostjo, saj se prav ti pojmi pogosto zamenjujejo in uporabljajo napačno.

Po finančnem pojmovanju kapitala z vidika SRS je kapital v družbo vložena kupna moč lastnikov, ki jo je treba pri poslovanju družbe ohranjati in povečevati (Slovenski inštitut za revizijo, 2010, str. 16). Pojem kapitala z računovodskega vidika pa je treba ločiti od pojma kapital z vidika financ, ki pod pojmom kapital razume vse dolgoročne vire financiranja podjetja, to so navadni lastniški kapital, prednostni lastniški kapital in dolgoročni dolg (Berk, Lončarski, & Zajc, 2007, str. 80).

V strokovni literaturi in praksi ločimo tudi lastniški kapital oziroma lastniško vlogo kapitala ter računovodsko izkazani kapital. Gledano iz poslovnega zornega kota, je lastniški kapital kategorija, ki kaže na lastniško financiranje družbe ob pričakovanju, da se bo vložena vrednost pri poslovanju ustrezno oplojevala s čistim dobičkom. Predstavlja vrednost, ki jo na začetku v poslovanje vključijo lastniki, skupaj s tisto vrednostjo, ki se pojavi kasneje pri poslovanju in še ni izplačana lastnikom oziroma je še zadržana v

poslovanju, kar pomeni, da ne zajema še nevplačanih deležev, ki jih je družba odkupila (Turk, 2005, str. 102).

Razlikovanje med pojmovanjem kapitala z računovodskega in finančnega vidika je še posebej pomembno pri ugotavljanju oziroma presoji kapitalske ustreznosti družbe, ki v skladu z 11. členom Zakona o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Ur. l. RS, št. 13/14–UPB, v nadaljevanju ZFPPIPP) nastopi, ko je pravna oseba ali podjetnik dolgoročno plačilno nesposoben. Pravna oseba ali podjetnik je dolgoročno plačilno nesposoben, če obseg njegovih dolgoročnih virov financiranja ni zadosten glede na obseg in vrste poslov, ki jih opravlja, ter tveganja, ki jim je izpostavljen pri opravljanju teh poslov. Pri tem se kot dolgoročne vire financiranja razume kapital in tiste njegove obveznosti kot tuje dolgoročne vire financiranja, ki so po svojih lastnostih in namenu v skladu s pravili poslovno-finančne stroke primerne za kritje obveznosti iz poslovanja in izgub zaradi tveganj, ki jim je pravna oseba ali podjetnik izpostavljen pri svojem poslovanju. ZFPPIPP torej obravnava kapitalsko neustreznost z vidika financ, saj govori o dolgoročnih virih financiranja, med katere spada tudi kapital družbe.

Omeniti še velja, da je kapitalska ustreznost revizorja zelo pomembna, saj vpliva na njegovo presojo glede izpolnjenosti predpostavke o delujočem podjetju (angl. *going concern*), na osnovi katere so pripravljene računovodski izkazi družbe. Po tej predpostavki se družba praviloma obravnava, kot da bo v bližnji prihodnosti nadaljevala poslovanje in da nima niti namena niti potrebe, da bi prenehala delovati ali trgovati ali da bi iskala varstvo upnikov v skladu z zakoni in drugimi predpisi.

Kot vidimo, je kapital z vidika dolgoročnega financiranja podjetja zelo pomemben, saj na splošno velja, da se s povečanjem kapitala praviloma zmanjšuje tveganje v zvezi s plačilno nesposobnostjo družbe in posledično kapitalsko neustreznostjo (Bergant, 2000, str. 81).

1.2 Kapital z vidika slovenskih računovodskih standardov

Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS) obravnavajo kapital na osnovi finančnega pojmovanja kapitala po mednarodnih računovodskih standardih (v nadaljevanju MRS), ki pa kapital obravnavajo z dveh vidikov, finančnega in stvarnega. Pri finančnem podjetje ustvari čisti dobiček, ko je v finančni ali denarni enoti izraženi znesek čistega premoženja ob koncu obdobja višji od finančnega ali v denarju izražene zneska čistega premoženja na začetku istega obračunskega obdobja, potem ko se od njega odštejejo vsa izplačila in vplačila, po stvarnem pojmovanju pa je možno gledati na kapital kot na proizvodno zmogljivost podjetja, ki je na primer izražena z dnevnim obsegom proizvodnje.

SRS 8.31 opredeljujejo celotni kapital družbe kot obveznost družbe do lastnikov, ki je opredeljena z zneski, ki so jih vložili lastniki, ter zneski, ki so se pojavili pri poslovanju in

pripadajo lastnikom. Celotni kapital družbe zmanjšujejo izguba pri poslovanju, odkupljene lastne delnice in lastni poslovni deleži ter izplačila oziroma dvigi.

Celotni kapital družbe je lastniško financiranje podjetja in je ostanek sredstev po odštetju vseh svojih dolgov ter predstavlja obveznost do lastnikov, ki ne zapade v plačilo pred prenehanjem družbe (Odar, 2006, str. 1).

Skladno s SRS 8.2 celoten kapital podjetja tako sestavljajo:

- vpoklicani (osnovni) kapital;
- kapitalske rezerve;
- rezerve iz dobička;
- preneseni čisti dobiček ali izguba iz prejšnjih let;
- presežek iz prevrednotenja;
- predhodno še nerazdeljeni čisti dobiček ali še neporavnana čista izguba.

Kapital predstavlja znesek, ki ostane po odbitku vseh obveznosti družbe od njenih sredstev. Kljub tem, da je kapital določen kot preostanek, ga v bilanci stanja pripoznamo kot različne sestavine kapitala in rezerv, kot na primer delniški osnovni kapital, preneseni čisti dobiček iz preteklih let, statutarne rezerve in podobno. Navedena razvrstitev je lahko pomembna za uporabnike računovodskih izkazov za namene sprejemanja odločitev, predvsem v primeru, da v zvezi s posameznimi postavkami kapitala obstajajo pravne ali druge omejitve glede zmožnosti družbe deliti ali kako drugače uporabiti kapital. Prav tako lahko odraža dejstvo, da imajo lastniki kapitalskih deležev različne pravice v zvezi z dividendami ali plačilom vloženega kapitala. (Kothari, & Barone, 2011, str. 54).

1.2.1 Vpoklicani kapital

Vpoklicani kapital je sestavljen iz vpoklicanega osnovnega kapitala in nevpoklicanega (neplačanega) kapitala, ki je odbitna postavka osnovnega kapitala (Slovenski inštitut za revizijo, 2010, str. 86). Osnovni kapital se glede na vrsto podjetja pojavlja kot (Slovenski inštitut za revizijo, 2010, str. 86):

- delniški kapital (navadne in prednostne delnice);
- kapital z deleži;
- kapitalska vloga.

V diplomski nalogi obravnavamo revidiranje kontov kapitala podjetja, ki bo prikazano tudi na konkretnem primeru izmišljene delniške družbe, zato ostale oblike, razen delniškega kapitala, v nadaljevanju diplomske naloge ne bodo podrobneje obravnavane.

Osnovni kapital je opredeljen v statutu družbe. Nanaša se na kapital, ki so ga vpisali in vplačali lastniki družbe in sme biti izkazan v poslovnih evidencah samo v velikosti, v kateri je bil na sodišču vpisan v sodni register. Sestavine vpisa so opredeljene v 4. in 5. členu Zakona o sodnem registru (Ur. l. RS, št. 54/07-UPB, 65/08, 49/09 in 82/13, v nadaljevanju ZSReg), po katerem se morajo v sodni register poleg ostalih podatkov vpisati tudi višina osnovnega kapitala, povečanja in zmanjšanja osnovnega kapitala, število delnic, na katere je razdeljen osnovni kapital, ter sklepi pristojnih organov družbe v zvezi s povečanjem in zmanjšanjem osnovnega kapitala.

Kot del osnovnega kapitala se kot odbitna postavka šteje tudi nevpoklicani osnovni kapital, ki je registriran, uprava družbe pa ga še ni vpoklicala in ga delničarji še niso vplačali. Ko je kapital vpoklican, nastane terjatev do lastnikov, ki ugasne šele, ko lastniki kapital vplačajo, bodisi v denarju bodisi prek stvarnega vložka. Nevpoklicani kapital je vsebinsko treba šteti kot popravek kapitala, saj dokler ni vpoklican, ni niti terjatev do lastnikov (Odar, 2008, str. 305).

Osnovni kapital družbe se sme zmanjšati samo na osnovi sklepa skupščine ali ob likvidaciji družbe. Ne sme se ga izplačati lastnikom v obliki delitve bilančnega dobička. Tako predstavlja najpomembnejše jamstvo upnikom in hkrati zavarovanje njihovih terjatev do družbe.

1.2.1.1 Lastne delnice

Predhodni SRS iz leta 2001 so samo formalno obravnavali odkupljene lastne delnice kot posebno vrsto finančnih naložb, novi SRS kot tudi Mednarodni standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP) pa obravnavajo naložbe v odkupljene lastne delnice kot popravek kapitala, ki zmanjšuje bilančno vsoto, in družbe, ki so imele tovrstne naložbe, so morale ob prehodu na nove SRS prenesti naložbe v kapital kot od njih odbitno postavko.

Skladno z 249. členom ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13) podjetje iz lastnih delnic nima nikakršnih pravic. Lastne delnice namreč nimajo glasovalne pravice in na njih se ne razporeja čisti dobiček. Prav ta lastnost lastnih delnic je izjemnega pomena, saj se z nakupom oziroma prodajo lastnih delnic lahko spreminja relativna razmerja moči med delničarji, do neke mere pa ima podjetje tudi možnost vplivati na kazalce poslovanja družbe.

Edina premoženjska pravica, ki jo ZGD-1 daje lastnim delnicam, je povezana s povečanjem osnovnega kapitala iz sredstev družbe. Če se dobiček podjetja deli preko rezerv ali preko delitve dobička v obliki delnic (izdaja novih delnic), so udeležene tudi lastne delnice. S tem se spreminja samo nominalna vrednost vseh delnic, medtem ko ostane lastniško razmerje med delničarji oziroma lastniki nespremenjeno.

Zaradi vpliva, ki ga imajo lastne delnice, njihovo pridobivanje in odsvajanje omejujejo ZGD-1 in drugi zakoni, kot sta Zakon o prevzemih in Zakon trga vrednostnih papirjev. Omenjeni zakoni zelo podrobno določajo pogoje, pod katerim lahko podjetje pridobiva ali odsvoji lastne delnice, na kratko pa povzemamo pogoje, ki jih navaja 247. člen ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13), po katerih se lahko lastne delnice pridobivajo samo:

- če je pridobitev nujna, da se prepreči hudo, neposredno škodo;
- če se delnice ponudijo v odkup delavcem družbe ali z njo povezane družbe;
- če se delnice pridobi zato, da bi se delničarjem zagotovila odpravnina po ZGD-1;
- če je pridobitev neodplačna;
- če banka, zavarovalnica ali druga finančna organizacija pridobi lastne delnice pri nakupni komisiji;
- na podlagi univerzalnega pravnega sredstva;
- na podlagi sklepa skupščine o umiku delnic po določbah o zmanjšanju osnovnega kapitala;
- na podlagi pooblastil skupščine za nakup lastnih delnic, ki velja največ 36 mesecev in določa najnižjo in najvišjo nakupno ceno ter število delnic, ki se lahko pridobi.

Poleg pogojev pridobitve ZGD-1 v tem členu določa tudi maksimalno višino lastnih delnic, ki jih lahko družba pridobi za zgoraj naštetе namene, ki znaša največ 10 % skupnega števila delnic ali pri delnicah z nominalnim zneskom 10 % osnovnega kapitala družbe.

Z računovodskega vidika SRS 8.38 določa, da transakcije v zvezi z lastnimi delnicami ne vplivajo na poslovni izid družbe, temveč se vsi dobički in izgube, ki nastanejo pri nakupu, prodaji ali umiku lastnih delnic, poračunajo s kapitalom družbe. Tako se v primeru dobička pri odsvojitvi presežek med knjigovodsko in prodajno ceno pripozna med kapitalskimi rezervami družbe, v primeru izgube pa mora družba presežek kriti iz drugih rezerv iz dobička. Razlog za to tiči v dejstvu, da z drugimi rezervami iz dobička razpolaga poslovodstvo, ki je tudi odgovorno za nakup ali prodajo lastnih delnic (Odar, 2008, str. 331).

1.2.2 Kapitalske rezerve

Kapitalske rezerve sestavljajo zneski, ki jih družba pridobi iz vplačil, ki presegajo najmanjše emisijske zneske delnic ali zneske osnovnih vložkov (t. i. vplačani presežek kapitala), zneski, ki jih družba 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 deležev, zneski drugih vplačil družbenikov na podlagi statuta (na primer naknadna vplačila družbenikov), zneski na podlagi poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala podjetja ali zmanjšanja

osnovnega kapitala z umikom deležev in zneski na podlagi odprave splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala (Slovenski inštitut za revizijo, 2010, str. 87)

Splošni prevrednotovalni popravek kapitala (v nadaljevanju SPPK) se je skladno s prehodnimi SRS 2001 oblikoval z namenom sledenja finančnemu pojmovanju kapitala in usklajevanja kupne moči kapitala s spremembo kupne moči domače denarne enote v obdobju. Novi SRS so SPPK ukinili, družbe pa so ob prehodu na nove SRS morale celoten znesek SPPK prenesti med kapitalske rezerve, uporabljajo pa ga lahko le za povečanje osnovnega kapitala iz sredstev družbe ali za pokrivanje izgube.

1.2.3 Rezerve iz dobička

Rezerve iz dobička so namensko zadržan del čistega dobička iz prejšnjih let in se lahko oblikujejo samo iz zneskov tekočega čistega dobička in prenesenega čistega dobička prejšnjih let. Njegov glavni namen je poravnava možnih izgub v prihodnosti (Slovenski inštitut za revizijo, 2010, str. 87).

ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13) v 64. členu obravnava rezerve družbe, kjer pri vsaki vrsti rezerv iz dobička opredeljuje njihov namen, pogoje oblikovanja in porabo. Rezerve iz dobička se morajo tako v skladu s tem členom ter s SRS 8 obvezno razčlenjevati na:

- zakonske rezerve;
- rezerve za lastne deleže oziroma lastne delnice;
- statutarne rezerve;
- druge rezerve iz dobička.

V skladu s 64. členom ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13) mora imeti družba **zakonske rezerve** oblikovane v takšni višini, da je vsota zneska zakonskih rezerv in kapitalskih rezerv enaka 10 % ali v statutu določenemu višjem odstotku osnovnega kapitala. Če družba ne dosega tega zneska, mora v naslednjem oziroma naslednjih poslovnih letih, v katerih izkazuje čisti dobiček, pri sestavi bilance stanja v zakonske rezerve odvesti 5 % zneska čistega dobička, zmanjšanega za kritje morebitnih prenesenih izgub, vse dokler ne doseže zakonsko zahtevanih 10 % ali več, če je tako določeno v njenem statutu.

Rezerve za lastne delnice mora družba skladno s SRS in z ZGD-1 imeti oblikovane v višini zneskov, ki so bili plačani za pridobitev lastnih delnic. Če družba pridobi lastne delnice v letu, mora za to oblikovati rezerve iz tekočega čistega izida, lahko pa jih oblikuje tudi iz drugih rezerv, kot so statutarne rezerve, če statut dovoljuje uporabo teh rezerv za te namene, ter drugih rezerv iz dobička. Enako kot lastne delnice se rezerve za lastne delnice

lahko sprostijo samo ob odsvojitvi lastnih delnic, bodisi z odtujitvijo ali umikom, in sicer v dobro prenesenega čistega dobička.

Pri **statutarnih ter drugih rezervah iz dobička** daje ZGD-1 družbam relativno proste roke glede njihovega oblikovanja, višine in namena uporabe. Edini pogoj, ki ga ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13) v svojem 64. členu postavlja za oblikovanje statutarnih rezerv, je, da družba v statutu določi, da bo imela tovrstne rezerve in njihovo višino, bodisi v absolutnem znesku ali pa kot delež celotnega ali osnovnega kapitala, ter delež čistega dobička poslovnega leta, ki se nameni za oblikovanje teh rezerv, ter namene, za katere se lahko uporabijo statutarne rezerve. Rezerve iz dobička, za razliko od statutarnih rezerv, pa lahko uprava uporabi za katerikoli razlog, razen če statut ne določa drugače. V obeh primerih pa se lahko te rezerve oblikujejo iz naslova čistega dobička ali iz prenesenega dobička, po kritju morebitnih prenesenih izgub.

Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let je ostanek tedanjega čistega dobička oziroma izgube, ki ni bil v obliki dividend ali drugih deležev razdeljen lastnikom kapitala in ni bil namensko opredeljen kot rezerva (Slovenski inštitut za revizijo, 2010, str. 12).

Prenesena izguba iz prejšnjih let je izguba, ki ni poravnana s čistim dobičkom poslovnega leta in z nabranimi drugimi rezervami kapitala. Kot taka zmanjšuje celotni kapital podjetja (Slovenski inštitut za revizijo, 2010, str. 12).

1.2.4 Presežek iz prevrednotenja

SRS opredeljujejo presežek iz prevrednotenja kot povečanje knjigovodske vrednosti sredstev po modelu prevrednotenja, ki se pripozna na podlagi opravljenega prevrednotenja sredstev na koncu poslovnega leta ali med njim, ki ga je treba izkazovati ločeno glede na nastanek. Omogoča kritje kasnejšega zmanjšanja knjigovodske vrednosti oziroma oslabitve istih gospodarskih kategorij.

Glede na njegov predhodni nastanek se presežek iz prevrednotenja po SRS 8.9 deli na:

- presežek iz prevrednotenja z neopredmetenimi osnovnimi sredstvi;
- presežek iz prevrednotenja z opredmetenimi osnovnimi sredstvi;
- presežek iz prevrednotenja dolgoročnih finančnih naložb;
- presežek iz prevrednotenja kratkoročnih finančnih naložb.

Poleg zgornjih kategorij presežkov iz prevrednotenja pa je pri družbah, ki so že v letu 2013 sprejele spremenjene MRS 19 – Zaslužki zaposlencev, te spremembe prinesle dodatno kategorijo presežka iz prevrednotenja, ki jo podrobneje obravnavamo v nadaljevanju.

Pomembna lastnost presežka iz prevrednotenja je tudi, da ga družba ne more porabiti za pokrivanje izgube ali povečanje osnovnega kapitala iz sredstev družbe, prav tako pa ne more presežek iz prevrednotenja neposredno povečevati bilančnega dobička družbe.

1.2.4.1 Presežek iz prevrednotenja osnovnih sredstev

Presežek iz prevrednotenja osnovnih sredstev nastane pri družbah, ki za vrednotenje teh sredstev uporabljajo model prevrednotenja. Če se ob prevrednotenju ugotovi, da je poštena vrednost sredstva nad knjigovodsko vrednostjo, se razlika pripozna neposredno v kapitalu kot presežek iz prevrednotenja. To ne velja v primeru, ko je družba predhodno slabila sredstvo, saj se mora v tem primeru najprej odpraviti predhodno slabitev, ki se pripozna neposredno v tekočem poslovnem izidu. V skladu s SRS 1 presežek iz prevrednotenja posameznih sredstev ne more biti negativen temveč se mora negativen presežek pripoznati neposredno v tekoči poslovni izid.

Enako velja v primeru, ko vnovično prevrednotenje pokaže, da poštena vrednost sredstva presega knjigovodsko vrednost. V tem primeru se najprej zmanjša presežek iz prevrednotenja tega sredstva, šele nato pa se razliko pripozna v poslovnem izidu kot prevrednotovalni poslovni odhodek pri osnovnih sredstvih.

SRS dajejo družbam dve možnosti prenosa presežka iz prevrednotenja med zadržane dobičke. Prva možnost je, da se presežek iz prevrednotenja prenese v celoti ob odtujitvi ali izločitvi sredstva iz uporabe, druga pa, da se presežek prenaša skladno z amortizacijo sredstva, kjer višina vsakokratnega prenosa predstavlja razliko med amortizacijo na podlagi prevrednotene vrednosti in amortizacijo na podlagi izvirne nabavne vrednosti. Ob tem velja še opozoriti, da izbira načina prenosa presežka iz prevrednotenja vpliva tudi na bilančni dobiček družbe, saj v primeru izbire sprotnega prenašanja presežka iz prevrednotenja to povečuje preneseni poslovni izid.

1.2.4.2 Presežek iz prevrednotenja finančnih naložb

Za namene diplomske naloge bo na kratko predstavljeno samo prevrednotenje finančnih naložb, merjeno po pošteni vrednosti, razporejenih med razpoložljive naložbe za prodajo, saj se le pri teh presežkih iz prevrednotenja pripoznajo neposredno v kontih kapitala, medtem ko se pri preostalih neposredno pripoznajo v tekočem poslovnem izidu.

Za razliko od prevrednotenja osnovnih sredstev se pri prevrednotenju finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo, razlika med knjigovodsko vrednostjo in ugotovljeno pošteno vrednostjo, ki je lahko tudi negativna, pripozna neposredno v kontih kapitala kot presežek

iz prevrednotenja in se ne prenaša med zadržani poslovni izid, dokler finančna naložba ni odtujena ali odpravljena¹, bodisi delno ali pa v celoti.

Pri presežkih iz prevrednotenja finančnih naložb pa je treba opozoriti še na vpliv načina vodenja odtujenih finančnih naložb na računovodske izkaze. Družbe imajo načeloma na voljo več metod, med katerimi so FIFO, LIFO ali metoda povprečnih cen, ki je tudi najpogosteje uporabljena in priporočena metoda v strokovni literaturi, saj ublaži vpliv volatilnosti tečajev na poslovni rezultat družbe.

1.2.4.3 Presežek iz prevrednotenja aktuarskih dobičkov in izgub od določenih zaslužkov

S 1. januarjem 2013 je stopil v veljavo spremenjeni MRS 19 – Zaslužki zaposlencev, kamor uvrščamo tudi jubilejne nagrade kot eno izmed oblik drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev ter odpravnine ob upokojitvi, ki jih uvrščamo med prezaposlitvene zaslužke (programe z določenimi zaslužki), za katere morajo družbe skladno s SRS 10.44 oblikovati rezervacije.

Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo je na 87. seji dne 23. 2. 2007 sprejel Pojasnilo 1 k SRS 10 (2006), ki je pri obračunavanju in merjenju odpravnin ob upokojitvi in jubilejnih nagrad dovoljeval uporabo t. i. poenostavljene metode, po kateri so se letno ugotovljeni aktuarski dobički in izgube v zvezi z jubilejnimi nagradami in odpravninami pripoznali takoj v izkazu poslovnega izida in se niso uporabljala pravila določenega pasu (angl. *corridor approach*).

Predhodni MRS 19 pa so po drugi strani dovoljevali več načinov pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub, od uporabe pravila določenega pasu do takojšnjega pripoznavanja aktuarskih dobičkov in izgub v izkazu poslovnega izida ali izkazu vseobsegajočega donosa (Holt, 2012).

Novi MRS 19 pa te možnosti ne omogočajo več in zahtevajo takojšnje pripoznanje aktuarskih dobičkov in izgub v tekočem letu. Pri tem je treba ločiti aktuarske dobičke, ugotovljene pri rezervacijah za jubilejne nagrade, ki se pripoznajo preko izkaza poslovnega izida, ter aktuarske dobičke in izgube, ugotovljene pri rezervacijah za odpravnine ob upokojitvi, ki se pripoznajo neposredno v kapitalu preko drugega vseobsegajočega donosa.

Aktuarske dobičke in izgube pri vnovičnih izračunih pri potrebnih rezervacijah za jubilejne nagrade in odpravnine evidentiramo na posebnem kontu v okviru skupine 95 – Presežek iz prevrednotenja. Za te namene je Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev predlagala

¹ V izjemnih primerih se lahko slabitev naložbe, razpoložljive za prodajo, pripozna neposredno v poslovnem izidu v primeru, da je zmanjšanje ugotovljeno kot »pomembno« in »dolgotrajno«. Slovenski inštitut za revizijo je sprejel Pojasnilo 1 k SRS 3 (Ur. l. RS, št. 126/2008) z naslovom Oslabitev finančnih naložb, ki podrobneje obravnavajo to problematiko.

odprtje posebnega konta 957 – Aktuarski dobički in izgube od določenih zaslužkov, kjer se bodo evidentirali tudi učinki vseh vnovičnih izmeritev čiste obveznosti za določene zaslužke, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu. Ob odpravi prenosov presežka iz prevrednotenja v preneseni poslovni izid ne opravimo v izkazu poslovnega izida, ampak med postavkami kapitala v bilanci stanja (Odar, 2014, str. 45).

Kljub temu da je MRS 19 stopil v veljavo z dnem 1. 1. 2013, je Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji redni seji 29. januarja 2014 sprejel sklep o prenehanju Pojasnila 1 k SRS 10 za poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2014 ali kasneje (Ur. l. RS, št. 20/2014).

Tako imajo družbe, ki pripravljajo računovodske izkaze skladno s SRS, še zadnjič možnost uporabe poenostavljene metode za poslovna leta, začeta pred 31. 12. 2013.

1.2.4.4 Davčna obravnava presežkov iz prevrednotenja

Davčna obravnava presežkov iz prevrednotenja pa se nekoliko razlikuje od računovodske, saj glede na določila Zakona o dohodku pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09-ZDavP- 2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13 in 50/14, v nadaljevanju ZDDPO-2) presežki iz prevrednotenja niso davčno priznan prihodek oziroma odhodek. Družbe imajo zato možnost, da izničijo tečasne razlike preko oblikovanja terjatve ali obveznosti za odložene davke.

SRS v 11. točki uvoda določajo, da je računovodska obravnava terjatev in obveznosti za odloženi davek rezultat obračunavanja sedanjih in prihodnjih davčnih posledic (Slovenski inštitut za revizijo, 2010, str. 22):

- prihodnje povrnitve (poravnave) knjigovodske vrednosti sredstev (obveznosti), pripoznanih v bilanci podjetja;
- poslov in drugih poslovnih dogodkov v obravnavanem obdobju, pripoznanih v računovodskih izkazih podjetja.

Tako se vse terjatve in obveznosti za odloženi davek, povezane s posli in drugimi dogodki, pripoznanimi neposredno v kapitalu, tudi pripoznajo neposredno v kapitalu (na primer obveznosti za odloženi davek, če se sredstva prevrednotijo, pri obračunu davka pa ni ustreznih prilagoditev), (Slovenski inštitut za revizijo, 2010, str. 23)

SRS še določa, da se upoštevajoč bistvenost, družba lahko odloči, da v knjigovodskih razvidih ne bo pripoznala in ne odpravljala terjatev in obveznosti za odloženi davek, če so zneski terjatev in obveznosti za odloženi davek posamič ali skupno za podjetje nepomembni. Znesek je bistven, če bi opustitev njegovega pripoznanja lahko vplivala na

poslovne odločitve uporabnikov, ki temeljijo na računovodskih izkazih. Naravo in stopnjo bistvenosti opredeli podjetje v svojih aktih.

1.3 Izkaz gibanja kapitala

Izkaz gibanja kapitala (v nadaljevanju IGK) je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto. Lahko je sestavljen tako, da prikazuje spremembe vseh sestavin kapitala, zajetih v bilanci stanja, ali pa le vseh pripoznanih dobičkov in izgub v obdobju (Lipnik, 2012, str. 212).

Izkaz gibanja kapitala obravnava SRS 27 – Oblike izkaza gibanja kapitala za zunanje poslovno poročanje, ki natančno opredeljuje posamezno sestavino izkaza kot tudi njegovo obliko. Izkaz mora biti v obliki sestavljene razpredelnice, kjer so v vrsticah prikazane naslednje vrste kapitala:

- vpoklicani kapital;
- kapitalne rezerve;
- rezerve iz dobička;
- presežek iz prevrednotenja;
- preneseni čisti poslovni izid;
- čisti poslovni izid poslovnega leta;
- skupaj.

V stolpcih pa so izkazani možni pojavi, ki povzročajo spremembo najmanj ene izmed omenjenih gospodarskih kategorij:

- stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja;
- začetno stanje poročevalskega obdobja;
- spremembe lastniškega kapitala – transakcije z lastniki;
- celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja;
- sprememba v kapitalu;
- končno stanje poročevalskega obdobja.

Stanje konec prejšnjega poročevalskega obdobja in začetno stanje poročevalskega obdobja se razlikujeta samo v primeru popravka bistvene napake predhodnega obdobja ali pa zaradi spremembe računovodskih usmeritev.

Spremembe lastniškega kapitala (transakcije z lastniki) so tako pomembni dogodki, da jih je treba v IGK-ju posebej razkriti med spremembami lastniškega kapitala, saj so dejansko posledica delovanja lastnikov družbe in se primarno nanašajo na povečanje

osnovnega kapitala, zmanjšanje osnovnega kapitala ter izplačevanje dividend ali drugih nagrad iz dobička (Odar, 2010, str. 15).

Celotni vseobsegajoči donos je vsota sprememb lastniškega kapitala v poročevalskem obdobju, razen tistega dela, ki je posledica transakcij z lastniki in je predstavljen že v spremembah lastniškega kapitala. Celotni vseobsegajoči donos tako sestavljajo čisti poslovni izid tekočega poročevalskega obdobja in sestavine drugega vseobsegajočega donosa, to so prihodki in odhodki, ki niso priznani v poslovnem izidu poročevalskega obdobja, ki se nanaša na vrednost prevrednotenj in slabitev (Odar, 2010, str. 17).

Spremembe v kapitalu so tisti dogodki, ki ne vplivajo na velikost kapitala, pomenijo pa razporeditev dela čistega dobička na druge sestavine kapitala oziroma prerazvrstitev posameznih sestavin kapitala (Odar, 2010, str. 17).

1.4 Bilančni dobiček

Bilančni dobiček kot pravna kategorija iz ZGD-1 je znesek, o katerem odločajo lastniki družbe na skupščini, kjer pa niso vezani na predloge uprave ali nadzornega sveta. Bilančni dobiček predstavlja vsota čistega dobička oziroma izgube, prenesenega dobička oziroma izgube ter morebitnih zmanjšanj oziroma sprostitev kapitalskih rezerv in rezerv iz dobička oziroma dodatnega povečevanja rezerv iz dobička.

1.4.1 Izkazovanje bilančnega dobička v letnih poročilih

ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13) v svojem 66. členu daje družbam na voljo več načinov prikaza bilančnega dobička kot dodatek k poslovnemu izidu, ločeno v prilogi k izkazom ali pa kot del izkaza gibanja kapitala. SRS 27.9 navaja sledečo strukturo izkazovanja bilančnega dobička poslovnega leta:

Čisti poslovni izid poslovnega leta

+ preneseni čisti dobiček/prenesena čista izguba

+ zmanjšanje (sprostitvev) kapitalskih rezerv

+ zmanjšanje (sprostitvev) rezerv iz dobička

– povečanje rezerv iz dobička:

- po sklepu uprave o sestavljanju letnega poročila (zakonske rezerve, rezerve za lastne delnic ter statutarne rezerve)

- po sklepu uprave in nadzornega sveta (druge rezerve iz dobička)

– bilančni dobiček/bilančna izguba, ki ga/jo skupščina razporeja med delničarje, druge rezerve, prenos v naslednje leto in druge namene

= bilančni dobiček poslovnega leta

Bilančni dobiček poslovnega leta ugotovi uprava družbe, ki mora pripraviti tudi predlog o njegovi uporabi in ga predložiti nadzornemu svetu in skupščini, ki kot delničarji (lastniki) družbe edini lahko odločajo o uporabi bilančnega dobička. Skupščina pri svojem odločanju o uporabi bilančnega dobička ni vezana na predlog uprave ali nadzornega sveta, spoštovati pa mora sprejeto letno poročilo (Odar, 2006, str. 6). Uprava, nadzorni svet in skupščina (v nadaljevanju organi družbe) pa morajo pri tem upoštevati omejitve, ki jih postavlja ZGD-1, ki natančno določajo vrstni red uporabe bilančnega dobička, ki je:

1. kritje prenesene izgube;
2. oblikovanje zakonskih rezerv;
3. oblikovanje rezerv za lastne delnice/deleže;
4. oblikovanju statutarnih rezerv;
5. oblikovanju drugih rezerv².

Odločitve skupščine se knjižijo v novem poslovnem letu, v nasprotju z odločitvami uprave (ravnateljstva) in nadzornega sveta, ki se upoštevajo že v postavkah bilance stanja in izkaza gibanja kapitala za obravnavano poslovno leto (Slovenski inštitut za revizijo, 2010, str. 257).

Kljub temu da o uporabi bilančnega dobička odločajo delničarji, pa v izogib izkoriščanju položaja večinskih delničarjev nad manjšinskimi ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13) v svojem 399. členu določa, da mora družba od bilančnega dobička za dividende nameniti vsaj 4 % osnovnega kapitala, sicer lahko manjšinski delničarji izpodbijajo sklep na sodišču, če njihov skupni delež delnic dosega dvajsetino osnovnega kapitala ali če njihove delnice dosežajo skupni emisijski znesek 400.000 evrov.

1.4.2 Udeležba delavcev v dobičku

Kot smo spoznali v predhodnem podpoglavju, lahko skupščina del bilančnega dobička nameni tudi za izplačilo nagrad delavcem. Participacijo delavcev v dobičku so sicer dlje časa spodbujali tudi EU in sindikati, saj naj bi predstavljala dodatno motivacijo in nagrado zaposlenim za uspešno delo, kar naj bi pozitivno vplivalo na uspešno poslovanje družbe. Slovenija je sledila tem priporočilom in v letu 2008 sprejela Zakon o udeležbi delavcev v dobičku (Ur. l. RS, št. 25/08, v nadaljevanju ZUDDob), s katerim je bil postavljen pravni okvir za (nelastniško) participacijo zaposlenih v dobičku, pogoj za to pa je sklenjena pogodba o udeležbi delavcev v dobičku družbe, ki je morala v svojem statutu oziroma družbeni pogodbi dovoliti uporabo dobička tudi v te namene.

² ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13) v svojem 231. členu določa dodatne omejitve glede višine uporabe bilančnega dobička za oblikovanje drugih rezerv iz dobička po sklepu organov vodenja in nadzora

Družbe imajo na podlagi tega zakona možnost izbire dveh načinov oziroma shem izplačil udeležb delavcev v dobičku:

- v obliki denarne sheme ali
- v obliki delniške sheme (na voljo samo delniškim družbam).

Temeljna razlika med njima je, da se pri prvem udeležba izplača v obliki denarja, kjer lahko delavec kadarkoli zahteva izplačilo, pri drugem pa v obliki delnic, ki jih družba pridobi bodisi s povečanjem osnovnega kapitala prek izdaje novih delnic, ali pa prek pridobljenih lastnih delnic, ki jih pridobi v skladu z ZGD-1.

Za razliko od delitve dobička delničarjem, ki se deli iz bilančnega dobička, se višina udeležbe delavcev v dobičku določa glede na dobiček družbe, kot ga v 6. členu določa ZUDDob (Ur. l. RS, št. 25/08), ki opredeljuje dobiček kot čisti poslovni izid obračunskega obdobja, kot ga določa zakon, ki ureja gospodarske družbe (ZGD-1). Dodatna razlika izhaja tudi iz omejitev udeležbe, ki znaša največ 20 % čistega dobička posameznega poslovnega leta, vendar ne več kot 10 % letnega bruto zneska plač, izplačanih v družbi v tem poslovnem letu, medtem ko za delničarje edino omejitev predstavlja višina razpoložljivega bilančnega dobička.

Poleg vsebinske obravnave udeležbe delavcev v dobičku je različna tudi računovodska obravnava, saj se skladno s SRS 15 udeležba delavcev v dobičku šteje za eno izmed oblik zaslužkov zaposlencev ter odhodek tekočega obdobja v obliki prevrednotovalnih poslovnih odhodkov, ki ima neposreden vpliv na poslovni izid tekočega leta, medtem ko imajo izplačila dobičkov lastnikom vpliv samo na postavke bilance stanja družbe. SRS in ZGD-1 tudi ne predpisujejo obveznega razkritja glede udeležbe delavcev v dobičku, kot je to pri izplačilih dobičkov lastnikom, ki bodo podrobneje predstavljeni v nadaljevanju.

2 REVIDIRANJE

SRS 28 opredeljuje revidiranje kot pretežno popravljalno, na izvedenskem objavljanju zasnovano kasnejše nadziranje, s katerim se ukvarjajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano poslovanje in v njem ne delujejo po načelu stalnosti.

Revidiranje oziroma revizijo lahko glede na predmet revizije razdelimo v tri kategorije (Whittington & Pany, 2006, str. 11):

- revidiranje računovodskih izkazov;
- revidiranje skladnosti s predpisi;
- revidiranje poslovanja.

Revidiranje poslovanja je širše pojmovanje revizije. Nanaša se na vsestransko preizkušanje podjetja, da se oceni njegov sistem, kontrole, nastop ter učinkovitost in ekonomičnost poslovanja (Whittington & Pany, 2006, str. 783).

Revidiranje skladnosti s predpisi je ugotavljanje, ali oseba ali podjetje upošteva usmeritve, zakone in druge predpise. Sodila, po katerih se preverja delovanje osebe ali podjetja, so lahko navodila ravnateljstva ali zakon z izvedbenimi predpisi (Whittington & Pany, 2006, str. 11).

Revidiranje računovodskih izkazov pa je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali drugimi splošnimi načeli računovodstva (Taylor & Glazen, 1996, str. 33).

2.1 Revidiranje računovodskih izkazov

Revizija vključuje pregled računovodskih evidenc in drugih informacij, ki so potrebne za izdajo revizorjevega mnenja o poštenu in ustrezni predstavitvi računovodskih izkazov. Rezultat revizijskih postopkov je revizorjevo poročilo, ki navaja, da so revizijski postopki, ki so usklajeni s splošno sprejetimi revizijskimi standardi, podlaga za revizorjevo mnenje o poštenosti računovodskih izkazov, ki so pripravljene v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (Stanwick & Stanwick, 2009, str. 164).

Revidiranje računovodskih izkazov obravnava Zakon o revidiranju (Ur.l. št. 63/13, 63/2013-ZS-K, v nadaljevanju ZRev-1), ki v 1. členu opredeljuje revidiranje računovodskih izkazov kot »preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja«.

Namen revizije računovodskih izkazov je, da omogoči revizorju izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljene skladno s primernim okvirom računovodskega poročanja (Koletnik, 2008, str. 65).

Pri izražanju revizorjevega mnenja o računovodskih izkazih lahko revizor uporabi dva enakovredna izraza (Koletnik, 2008, str. 65):

- da so ti »resnična in poštena slika« ali
- da so ti v »vseh pogledih poštena predstavitev«.

Revizor je tako odgovoren za oblikovanje in podajanje mnenja oziroma zagotovila o računovodskih izkazih, vrhovno poslovodstvo pa je odgovorno za pripravljane in predstavljanje računovodskih izkazov (Koletnik, 2008, str. 65).

2.2 Postopki revidiranja

Pri izvajanju revizije mora revizor spoštovati in upoštevati pravila mednarodnih standardov revidiranja (v nadaljevanju MSR) in kodeks poklicne etike revizorja. Svoje delo mora načrtovati in izvajati s poklicno nezaupljivostjo (Koletnik, 2008, str. 65).

Potek revizije lahko razdelimo na več faz, vendar ne glede na delitev revidiranje računovodskih izkazov poteka vedno v nekem enakem teoretičnem okviru. V diplomski nalogi je predstavljen potek revizije glede na naslednjo delitev:

- pripravljalna faza;
- faza načrtovanja revizije;
- faza spoznavanja in preizkusa ustroja notranjega kontroliranja;
- faza preizkusa podatkov;
- faza izdaje revizijskega poročila.

2.2.1 Pripravljalna faza

Pripravljalna faza poteka pred sklenitvijo revizijskega posla in obsega aktivnosti, s katerimi revizor pridobiva informacije o naročniku s ciljem oceniti tveganja. Zavzema aktivnosti, s katerimi revizor iz notranjih in zunanjih virov pridobiva temeljna znanja o naročniku, njegovemu poslovanju, lastniški strukturi, slogu vodenja, gospodarskem položaju, organiziranosti in cilju revizije. Revizor se mora v tej fazi prepričati, da ne obstajajo tveganja z vidika neodvisnosti ali etike, ki bi utegnili vplivati na revizijo.

Revizorjevo odgovornost pri dogovarjanju o pogojih za revizijski posel s poslovodstvom obravnava MSR 210, ki v 3. točki pravi, da je cilj revizorja, da sprejme ali nadaljuje revizijski posel samo, če je bila dogovorjena podlaga za izvajanje posla:

- z ugotovitvijo, ali obstajajo predpogoji za revizijo, in
- s potrditvijo, da se revizor in poslovodstvo (oziroma pristojni za upravljanje) strinjajo s pogoji za revizijski posel.

Revizor se mora o pogojih, pod katerimi bodo storitve opravljene, dogovoriti s poslovodstvom ali z osebami, ki so odgovorne za upravljanje. Dogovorjeni pogoji morajo biti nato navedeni v pogodbi o revidiranju ali v drugem pisnem dogovoru. Da bi se izognili morebitnemu nesporazumu v zvezi z revizijskimi storitvami, mora biti dogovor o

pogojih, pod katerimi bodo storitve opravljene, pripravljen in podpisan pred začetkom revizije. V ta namen se (BPP Learning Media Ltd., 2014, str. 75–76):

- določi obseg revizorjevih odgovornosti ter tako zniža možnosti nesporazumov med stranko in revizorjem;
- priskrbi pisno potrdilo revizorjevega sprejema posla in določi namen revizije, obliko poročila ter namene ostalih nerevizijskih storitev.

Poleg tega se lahko v listino o revizijskem poslu vključijo tudi nekatere druge točke, kot so na primer dogovori o vključevanju drugih revizorjev in veščakov v nekatera področja revizije, dogovori o vključevanju notranjih revizorjev in drugega strokovnega osebja organizacije, obveznost zagotavljanja revizijskih gradiva drugim strankam ter potrebni pogovori z morebitnimi prejšnjimi revizorji v primeru začetne revizije.

2.2.2 Načrtovanje revizije

Skladno z MSR 300 mora revizor načrtovati revizijo tako, da bo opravljena učinkovito. To pomeni, da mora revizor že v fazi načrtovanja zagotoviti, da bodo vsa pomembna področja revizije ustrezno obravnavana, da bodo pravočasno pripoznani potencialni problemi in da bo revizijski posel primerno organiziran, voden ter izveden na uspešen način.

Načrtovanje revizije ni enkraten proces ampak poteka v času celotne revizije. Revizor lahko zaradi nepričakovanih dogodkov, sprememb okoliščin ali revizijskih dokazov, dobljenih na podlagi revizijskih postopkov, spremeni celotno strategijo in načrt revizije. Ne nazadnje učinkovito načrtovanje revizije tudi pomaga zagotoviti, da bodo bili za izpeljavo posla dodeljeni ustrezni kadri z ustreznim znanjem ter da bo dovolj časa, da bo revizor pregledal opravljeno delo in ugotovitve revizijske ekipe.

V okviru faze načrtovanja revizor pripravi dva dokumenta, in sicer revizijsko strategijo, ki se nanaša na pričakovani obseg in način izvajanja revizije, ter revizijski program, v katerem so določeni vrsta, časovni okvir in obseg revizijskih postopkov.

2.2.3 Faza spoznavanja in preizkusa ustroja notranjega kontroliranja

Ustroj notranjega kontroliranja lahko opredelimo kot skupek usmeritev in postopkov, postavljenih za dajanje primernega zagotovila, da bodo izbrani cilji podjetja doseženi (Taylor & Glazen, 1996, str. 393).

Revizor mora v skladu z MSR 315 spoznati organizacijo in njeno okolje, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, v tolikšni meri, da mu zadošča za prepoznavanje in ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih zaradi prevar ali napak ter za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov.

Vsi konti računovodskih izkazov vsebujejo uradne trditve, za katere, če želijo biti uradne, morajo obstajati usmeritve in postopki, ki zagotavljajo, da so evidentiranje, obdelovanje, povzemanje in sporočanje računovodskih podatkov na teh kontih v računovodskih izkazih v skladu z uradnimi trditvami. Te usmeritve in postopki so del ustroja notranjega kontroliranja, ki ga lahko razdelimo na tri dele (Taylor & Glazen 1996, str. 362):

- okolje kontroliranja;
- računovodski sistem;
- kontrolni postopki.

Okolje kontroliranja oziroma kontrolno okolje predstavlja celotno obnašanje, sposobnost, zavest in ciljno delovanje zaposlencev, predvsem posloводства in lastnikov v zvezi s pomembnostjo notranjih kontrol (Koletnik, 2008, str. 75).

Pri spoznavanju okolja kontroliranja poskuša revizor spoznati predvsem posloводство, organizacijsko obliko družbe in njeno ustreznost s poslovnimi procesi in tokom informacij, delovanje nadzornih organov in lastnikov ter prisotnost in delovanje notranjih kontrol. Revizor se lahko zanaša samo na kontrole, ki jih preveri in ugotovi, da delujejo učinkovito v času celotnega obdobja, ki ga revidira. Cilj preverjanja kontrol je predvsem spraviti tveganja na sprejemljive ravni ter zmanjšati obseg revizijskega dela, ki je potreben, da revizor pridobi zadostno zagotovilo, da so konti oziroma postavke v računovodskih izkazih brez materialnih napak.

2.2.4 Faza preizkušanja podatkov

Dokazi, ki jih revizor pridobi v podporo uradnim trditvam na kontih, morajo biti zadostni in primerna podlaga za oblikovanje mnenja o revizorjevih zaključkih. Revizijski dokazi morajo biti tudi relevantni z zaključki in dovolj zanesljivi za oblikovanje revizijskega mnenja.

Revizijski postopki so metode ali tehnike, ki jih revizor uporablja za pridobivanje in ocenjevanje revizijskih dokazov. Revizor običajno uporabi naslednje osnovne revizijske postopke (Boynton & Johnson, 2006, str. 241–242):

- pregledovanje (na primer pregledovanje dokumentov in zapisov);
- opazovanje (opazovanje poteka procesa ali postopka, ki ga opravljajo zaposleni);
- poizvedovanje (pridobivanje finančnih in nefinančnih podatkov in informacij pri obveščenih osebah znotraj ali zunaj podjetja);
- potrjevanje (pridobivanju predstavitev oziroma potrditev podatkov in informacij od tretjih oseb);
- preračunavanje (matematično preverjanje podatkov);

- ponavljanju (revizorjeva neodvisna ponovitev postopka ali kontrol);
- analitične postopke (ovrednotenje in primerjanje finančnih in nefinančnih podatkov podjetja ter raziskovanje nenavadnih nihanj);
- računalniško podprte revizijske metode (angl. *Computer-Assisted Audit Techniques*) ter izvajanje različnih revizijskih postopkov z uporabe računalniških programov.

2.2.5 Faza izdajanja revizijskega poročila

Revizijsko poročilo zaključuje revizorjeve aktivnosti in je cilj revidiranja, v njem pa revizor poda mnenje o tem, ali so po njegovem mnenju računovodski izkazi pošteni in resničen prikaz finančnega stanja podjetja na poročevalski dan.

Sestavine revizorjevega poročila določa ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13) v svojem 57. členu, ki je vsebinsko enak zahtevam MSR 700, po katerih mora revizorjevo poročilo vsebovati vsaj določene sestavine:

- naslov in naslovnika;
- začetni ali uvodni odstavek (ki opredeljuje računovodske izkaze);
- opis odgovornosti posloводства za pripravo računovodskih izkazov;
- opis revizorjeve odgovornosti, da izrazi mnenje o računovodskih izkazih, in področja revizije, ki vključujejo sklic na MSR in zakon oziroma druge predpise, ter opis revizije v skladu s temi standardi;
- odstavek z mnenjem (ki vsebuje izraženo mnenje o računovodskih izkazih in se sklicuje na primeren okvir računovodskega poročanja, uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov);
- pojasnjevalni odstavek, v katerem revizor na poseben način opozarja ali se sklicuje na katerokoli zadevo, za katero meni, da je potrebno, na da bi izrazil mnenje s pridržki;
- mnenje o usklajenosti ali neusklajenosti poslovnega poročila z računovodskim poročilom istega leta;
- revizorjev podpis in datum revizijskega mnenja;
- revizorjev naslov.

Pri tem velja opozoriti na pomen datuma revizijskega mnenja, za katerega MSR 700 pojasnjuje, da ta sporoča bralcu, da je revizor upošteval učinke dogodkov in poslov, za katere je vedel in so se zgodili do tega datuma.

MSR 560 ne zahteva od revizorja dodatnih postopkov v zvezi z zadevami, kjer so revizorjevi postopki privedli do zadovoljivih sklepov, temveč od njega zahteva, da izvede revizijske postopke, ki naj bodo čim bližje datumu mnenja. Ti postopki so namenjeni pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da so bili ugotovljeni vsi dogodki, ki so se zgodili od datuma računovodskih izkazov do datuma mnenja. Vrsta in obseg

postopkov sta odvisna od revizorjeve ocene tveganja ter spoznanj glede dogodkov po datumu, na splošno pa naj bi vključevala naslednje postopke:

- spoznavanje postopkov, ki jih je vpeljalo poslovodstvo glede ugotavljanja dogodkov po datumu računovodskih izkazov;
- poizvedovanje pri poslovodstvu in drugih organih družbe glede teh dogodkov;
- branje zapisnikov organov družbe;
- branje najnovejših medletnih izkazov ali drugih poročil;
- druge postopke, kot so na primer poizvedovanje pri zunanjih svetovalcih (na primer odvetnikih glede stanja pravnih zadev).

Revizor od poslovodstva zahteva, da mu ta v predstavitvenem pismu (angl. *Letter of representation*) potrdi, da je revizorja seznanil s kasnejšimi dogodki ter da so ti bili ustrezno obravnavani v računovodskih izkazih in letnem poročilu.

Omenimo še, da mora revizor glede na ugotovljene dogodke po datumu oceniti njihov vpliv na resničnost in poštenost računovodskih izkazov ter presoditi vrsto dogodka, ki je po MRS 10.3 lahko:

- popravljalni dogodek (dogodek, ki je obstajal ob datumu bilance stanja, kot je na primer odkritje prevar in napak, in terja popravke računovodskih izkazov);
- nepopravljalni dogodek (okoliščine, nastale po datumu bilance stanja, kot je na primer objava delitve bilančnega dobička revidiranega poslovnega leta, ki terja razkritje v pojasnilih).

MSR 700 obravnavajo tudi postopke, ki jih mora revizor izvesti v primerih, ko ugotovi dogodke po datumu, za katere poslovodstvo ne prilagodi računovodskih izkazov oziroma razkritij, vendar jih glede na namen diplomske naloge ne bomo podrobneje obravnavali.

2.3 Revizijski postopki pri revidiranju kontov kapitala

Revidiranje kontov kapitala zahteva od revizorja dobro poznavanje zakonodaje in predpisov ter tekočega in preteklega poslovanja podjetja, saj se prav v kontih kapitala odražajo vsi poslovni dogodki in ostala dogajanja, povezana z revidirano družbo.

Revizor se mora seznaniti tudi s stanjem v panogi, v kateri deluje podjetje, ter glede na trenutno gospodarsko situacijo oceniti zmožnost in potrebe podjetja po pridobivanju (novih) zunanjih virov financiranja in zaželenosti ter zmožnosti uporabe in pridobitve kapitalskega (lastniškega) financiranja investicij in poslovanja podjetja (obratni kapital) (Boynton & Johnson, 2006, str. 832).

Pri tem se revizijski postopki, ki jih opravi revizor pri revidiranju kontov kapitala, delno prekrivajo s postopki, ki jih revizor opravi pri revidiranju drugih kontov, kot so na primer konti finančnih naložb ter konti osnovnih sredstev, zato mora revizor vedno imeti v mislih ugotovitve, ki jih je dosegel tudi pri revidiranju preostalih kategorij v računovodskih izkazih, in preveriti, ali so bile te ugotovitve tudi pravilno upoštewane v kontih kapitala.

2.4 Postopki, ki jih uporablja revizor pri revidiranju kontov kapitala

Konti kapitala se revidirajo na podoben način kot konti osnovnih sredstev, saj se na začetku ugotovi saldo (običajno iz revizije preteklega leta), potem pa se revidirajo poslovni dogodki obravnavanega poslovnega leta. Revizor mora dobro spoznati sestav notranjega kontroliranja, ki se nanaša na konte kapitala. Še posebej je pomembno preveriti okolje kontroliranja, predvsem ustrezno usposobljenost računovodskega osebja (Taylor & Glezen, 1996, str. 822–823).

Transakcije na kontih kapitala po navadi podrobno spremljajo poslovodstvo in nadzorni organi, saj jih večina tudi zahteva avtorizacijo nadzornega sveta ali skupščine. Revizor tako pri ocenjevanju tveganja delovanja notranjih kontrol na kontih kapitala poskuša predvsem ugotoviti raven pozornosti in usposobljenosti poslovodstva pri poslovnih dogodkih, saj je večina teh podvržena zakonskim omejitvam.

2.5 Uradne trditve, ki jih revizor preverja pri revidiranju kontov kapitala

Revizor pri zbiranju in preverjanju revizijskih dokazov na kontih kapitala skuša predvsem pridobiti dokaze o (Odar, 2006, str. 8–12):

- obstoju (ali osnovni kapital obstaja na določen datum);
- pravicah in dolžnostih (ali so vsa sredstva pravice oziroma obveznosti družbe);
- dogajanju (ali so se zabeleženi poslovni dogodki dejansko zgodili v določenem obdobju);
- popolnosti (ali so vse transakcije in konti, ki bi morali biti predstavljeni v računovodskih izkazih, tudi vključeni);
- vrednotenju (ali so bile komponente vključene v računovodske izkaze v ustrezni vrednosti);
- merjenju (ali so bili dogodki v zvezi s kapitalom evidentirani in razporejeni v ustrezno obdobje);
- predstavitvi in razkritju (ali so bile postavke kapitala ustrezno razkrite, razvrščene in opisane v skladu s standardi in predpisi).

Največje tveganje pri uradnih trditvah na kontih kapitala se nanaša na uradno trditev predstavitev in razkritja, saj mnoga podjetja uporabljajo kapitalske instrumente, ki so po vsebini obveznosti in ne bi smele biti izkazovane kot kapital podjetja (Boynton & Johnson, 2006, str. 832).

2.6 Običajni revizijski postopki pri preveritve posameznih uradnih trditve na kontih kapitala

Glede na revizorjevo poznavanje podjetja bi morala biti investicijska aktivnost in narava poslovanja podjetja predvidljiva.

2.6.1 Revizijski postopki pri preskušanju uradne trditve obstoja

Revizor pri preskušanju uradne trditve obstoja kapitala preverja dejanski obstoj (osnovnega) kapitala družbe na določen dan. Revizor mora v okviru tega preveriti tudi pravilnost evidentiranja in računovodskega obravnavanja vseh sprememb, ki so se zgodile na kontih kapitala v revidiranem letu.

Osnovni postopki, ki jih mora revizor pri preverjanju uradne trditve **obstoja** pri kontih kapitala delniške družbe opraviti, so (Odar, 2006, str. 8–9):

- preveri izpisek iz sodnega registra ter tako potrditi, da je osnovni kapital, vpisan v sodni register, enak osnovnemu kapitalu, izkazanem v poslovnih knjigah;
- preveri, ali so bile vse spremembe osnovnega kapitala vpisane v sodni register in delniško knjigo;
- v primeru statusnih sprememb (na primer poslovnih združenj) preveri, ali so bile te spremembe ustrezno evidentirane v sodnem registru;
- ugotovi vrste delnic in njihove pravice;
- pregleda zapisnike skupščin, nadzornih svetov in drugih organov upravljanja in revizijske komisije ter preveriti, ali so vsa povečanja ali zmanjšanja na kontih kapitala skladna s sklepi;
- ugotovi, ali je družba kupovala lastne delnice, ter pregledati vse posle v zvezi s tem. Revizor se mora prepričati, da so bile pri pridobivanju in odtujevanju lastnih delnic upoštevane zakonske določbe ZGD ter drugih povezanih kontov.

2.6.2 Revizijski postopki pri preverjanju uradne trditve popolnosti

Revizor za preveritev uradne trditve popolnosti na kontih kapitala preverja, če so bili vsi osnovni dogodki v povezavi s kapitalom, ki so se zgodili v revidiranem poslovnem letu, dejansko evidentirani v poslovnih knjigah. Osnovni postopki, ki jih mora revizor pri

preverjanju uradne trditve obstoja pri kontih kapitala delniške družbe opraviti, so (Odar, 2006, str. 9):

- preveri, ali se morda niso spremembe posameznih kapitalskih postavk evidentirale brez ustreznih potrebnih sklepov;
- preveri, ali je družba izkazala vse transakcije z lastnimi delnicami ter vsa dejanja družbe v zvezi z njihovo pridobitvijo in odtujitvijo;
- preveri, ali so bili vsi poslovni dogodki v zvezi s kapitalom tudi ustrezno in pravočasno izkazani ter izkazani v pravem obračunskem obdobju.

2.6.3 Revizijski postopki pri preverjanju uradne trditve vrednotenja

Vse postavke kontov kapitala, ki jih ima družba izkazane na bilančni dan revidiranega obdobja, morajo biti ustrezno evidentirane v skladu z uporabljenimi standardi poročanja in zakonodajo. Običajni postopki, ki jih revizor opravi v okviru preveritve trditve vrednotenja, so (Odar, 2006, str. 10–11):

- ugotovi, katere kategorije so bili oblikovani presežki iz prevrednotenja, in se prepričati, ali so bili ti presežki pravilno oblikovani, zmanjšani in odpravljeni, ter pri tem upoštevati tudi davčni vidik;
- ugotovi, ali je prišlo do izplačila vmesne dividende, ter preveriti, ali je poslovodstvo za ta izplačila dobilo vsa potrebna soglasja³;
- preveri, ali so bila vplačila ob ustanovitvi delniške družbe in ob povečanju osnovnega kapitala skladna z ZGD-1;
- preveri skladnost povečanja osnovnega kapitala (na primer na podlagi odobrenega kapitala, s pripojitvami ali iz obveznosti družbe) z zahtevami ZGD-1;
- ugotovi, ali sta po statutu poslovodstvo in nadzorni svet upravičena do nagrade iz dobička, ter proučiti pogoje, pod katerimi sta udeležena v čistem dobičku;
- ugotovi pravilnosti poteka ter izkazovanja obveznosti pri pogojnem povečanju osnovnega kapitala;
- preveri za vse ostale postavke (poleg osnovnega kapitala), ali so bile vrednotene skladno z veljavnimi standardi in predpisi.

2.6.4 Revizijski postopki pri preverjanju uradne trditve pravic in dolžnosti

Revizor ne opravlja revizijske postopke preveritve pravic in dolžnosti, ki jih ima družba na kapitalu, saj ta dejansko predstavlja obveznost do lastnikov, ki zapade samo v primeru stečaja, likvidacije ali pa ob znižanju osnovnega kapitala družbe (Odar, 2006, str. 9).

³ Postopki preveritev izplačil vmesnih dividend so enaki postopkom preveritev izplačil dividend.

2.6.5 Revizijski postopki pri preverjanju uradne trditve dogajanja

Revizor mora preveriti, ali so se vsi dogodki ali opravila v zvezi s kapitalom zgodili v zvezi z obravnavano družbo. Običajni postopki, ki jih opravi v okviru preveritve trditve vrednotenja, so (Odar, 2006, str. 9–10):

- preveri zapisnike skupščin in drugih organov upravljanja s ciljem, da se prepriča, ali so bili vsi sprejeti sklepi v zvezi s poslovnimi dogodki, ki se nanašajo na kapitalu, tudi izvršeni v zakonskih rokih;
- preveri, ali je poslovodstvo storilo vse za vpis sprememb kapitala v sodni register in v zakonskih rokih;
- preveri začetno stanje celotnega kapitala in pravilnost morebitnih popravkov bistvenih napak;
- preveri spremembe na kapitalu, predvsem pravilnost evidentiranja sprememb med letom;
- preveri, ali je uporaba čistega dobička poslovnega leta pravilno izkazana in skladna z ZGD-1 in sklepi uprave in nadzornih organov;
- preveri pravilnosti oblikovanja bilančnega dobička in njegove uporabe, še posebno, ali so bile dividende pravilno izplačane v višini in rokih, določenih s skupščinskimi sklepi.

2.6.6 Revizijski postopki pri preverjanju uradne trditve merjenja

Revizor mora preveriti, da so poslovni dogodki v zvezi s kapitalom evidentirani v pravem znesku in razporejeni v pravo obdobje. Običajni postopki, ki jih opravi v okviru preveritve trditve merjenja, so (Odar, 2006, str. 12):

- preveri, ali so bile vse poslovne spremembe in dogodki v zvezi s kapitalom evidentirani pravilno in v pravem obdobju;
- ugotovi, ali sta bila odtujitev ali umik lastnih delnic poračunana le s kapitalom;
- preveri ustreznost evidentiranja izplačil čistega dobička (dividend).

2.6.7 Revizijski postopki pri preverjanju uradne trditve predstavitve in razkritja

Revizor mora na koncu preveriti, ali so postavke kapitala pravilno razkrite, razvrščene in opisane, kot zahtevajo standardi in veljavna zakonodaja. Običajni postopki, ki jih opravi v okviru preveritve trditve predstavitve in razkritja, so (Odar, 2006, str. 12-13):

- prouči letno poročilo, da preveri, ali so bile ustrezno razkrite vse spremembe kapitala;
- preveri poslovno poročilo;
- prouči izkaz gibanja kapitala;
- preveri prisotnost in popolnost zahtevanih obveznih razkritij po SRS in ZGD-1;

- preveri skladnost poročanja z zakoni družb, ki kotirajo na organiziranem trgu vrednostnih papirjev (tudi v zvezi s kapitalom, kot je na primer izdaja novih delnic).

V tem podpoglavju je bil predstavljen nabor običajnih revizijskih postopkov, ki jih revizor opravi pri revidiranju kontov kapitala. Katere postopke bo revizor opravil in v kolikšnem obsegu, ni odvisno samo vrste družbe in obsega transakcij, ampak tudi od ugotovitev, ki jih revizor opravi v preostalih fazah revizije. Družba z učinkovitim notranjim kontrolnim okoljem in dobro usposobljenimi zaposlenimi predstavlja manjše tveganje za prisotnost materialnih napak, kar revizorju omogoča, da prilagodi in zmanjša obseg opravljenih revizijskih postopkov. Seveda velja tudi obratno, družba s šibkim notranjim kontrolnim okoljem ter zaposlenimi, ki niso dobro usposobljeni, predstavlja večje tveganje in bo zato revizor moral opraviti obsežnejše revizijske postopke in biti še pozornejši na pravilnost računovodske in zakonske obravnave transakcij na kontih kapitala.

2.7 Zahtevana razkritja kontov kapitala v letnem poročilu

ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13) v svojem 54. členu dopušča pripravo računovodskih izkazov bodisi po SRS ali po MSRP. Ker je namen diplomske naloge predstaviti revidiranje kontov kapitala skladno s SRS, bodo v nadaljevanju predstavljena obvezna razkritja v povezavi s konti kapitala družbe, kot jih za leto 2013 zahtevajo SRS in ZGD-1.

Omenimo še, da obseg razkritij ni odvisen samo od oblike kapitalske organiziranosti družbe, ampak tudi od velikosti družbe, ki se določa po kriterijih ZGD-1.

2.7.1 Zahtevana razkritja po SRS

SRS 2006 zahtevajo, da družbe v svojih letnih poročilih vključijo naslednja razkritja v zvezi s konti kapitala (Slovenski inštitut za revizijo, 2010, str. 90):

- poslovna izida, izračunana na podlagi prevrednotenja zaradi ohranjanja kupne moči kapitala v evru in na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin;
- za vsako vrsto delniškega kapitala se mora posebej razkriti;
 - število izdanih in v celoti plačanih delnic ter število izdanih in ne v celoti vplačanih delnic;
 - lastnost delnic (pravice, prednosti in omejitve po posameznem razredu);
 - izdane nove delnice, združitev, razdružitev, umik in spremembo lastnosti delnic;
 - število odkupljenih lastnih delnic in delnic, ki jih imajo druge uskupinjene družbe;
 - podatke o možnih pogojno izdanih delnic (uresničitev pravice imetnikov zamenljivih obveznic do zamenjave v delnice ali uresničitve prednostne pravice do nakupa novih delnic);

- znesek dividend nabiralnih (t. i. kumulativnih) in/ali prednostnih delnic, ki še niso bile izplačane;
- naravo in namen vseh vrst rezerv;
- druge pomembne podatke v zvezi s stanjem in z gibanjem sestavin kapitala.

Poleg zahtevanih razkritij po SRS 8 pa v zvezi s kapitalom obstajajo še dodatna zahtevana razkritja po SRS 24.26 in 24.27, ki pa jih bomo zaradi njihove obsežnosti samo na kratko povzeli v nadaljevanju.

Zahteve po SRS 24 se nanašajo na razkrivanje tehtanega povprečnega števila delnic ter popravljenega (angl. *diluted*) čistega dobička na delnico, kjer standard tudi daje usmeritve glede metode njihovega izračuna.

Zahteve po SRS 25 pa se nanašajo na razkrivanje čistega dobička, ki pripada prednostnim delničarjem, ter čistega dobička, ki pripada navadnim delničarjem. Slednji se deli na osnovni in popravljeni čisti dobiček⁴ na delnico, ki se mora predstaviti za vse razrede delnic posebej. SRS 25 podaja tudi usmeritve glede izračuna zahtevanih razkritij, za katere zahteva razkritja izračunanih števcov in imenovalcev teh razkritij.

2.7.2 Zahtevana razkritja po ZGD-1

ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13) v svojem 64. členu navaja dodatna razkritja, poleg zahtevanih razkritij SRS in MSRP, ki jih morajo imeti družbe v svojih letnih poročilih, še razkritja, ki se nanašajo na kapital:

- višino odobrenega kapitala oziroma število in najmanjši emisijski znesek delnic, ki so bile v poslovnem letu izdane za odobreni kapital ali na podlagi pogojnega povečanja osnovnega kapitala:
 - v primeru, da ima podjetje odobreni kapital oziroma je pogojno povečalo osnovni kapital, velikost odobrenega kapitala ter število in najmanjši znesek emisijskih delnic, ki so bile v poslovnem letu izdane za odobreni kapital ali na podlagi poenostavljenega povečanja osnovnega kapitala;
 - če ima družba lastne delnice ali jih je imela med letom:
 - število, znesek in delež lastnih delnic v osnovnem kapitalu, ki jih je družba ali tretja oseba za račun družbe pridobila ali odtujila v poslovnem letu, datum njihove pridobitve, razlog za pridobitev ali odtujitev lastnih deležev in denarno vrednost nasprotne dajatve;
 - število, znesek in delež lastnih delnic v osnovnem kapitalu, ki jih je družba ali tretja oseba za račun družbe v poslovnem letu sprejela v zastavo;

⁴ Razlike se nanašajo na učinke, ki jih po plačilu davka povzročajo dividende, obresti in druge spremembe prihodkov ali odhodkov, ki se nanašajo na popravljalne možnostne navadne delnice.

- skupno število, znesek in delež lastnih delnic v osnovnem kapitalu, katerih imetnik je družba ali tretja oseba za račun družbe in jih ima v zastavi družba ali tretja oseba za račun družbe na bilančni presečni dan letne bilance stanja;
- razčlenitev kapitalskih rezerv, in sicer zneske, ki jih podjetje pridobi:
 - iz vplačil, ki presegajo najmanjše emisijske zneske delnic ali zneske osnovnih vložkov (vplačani presežek kapitala);
 - pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic;
 - iz zneskov, ki jih dodatno vplačajo družbeniki za pridobitev dodatnih pravic iz deležev;
 - iz drugih vplačil družbenikov na podlagi statuta;
 - na podlagi poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala ali zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom deležev;
 - na podlagi odprave splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala

3 PRAKTIČEN PRIMER REVIDIRANJA KONTOV KAPITALA

V zadnjem poglavju diplomske naloge teoretično obravnavo revidiranja kapitala družbe nadgradimo s praktičnim prikazom revidiranja kontov kapitala na primeru izmišljene delniške družbe ABC, d. d., kjer bomo predstavili postopke in revizijske dokaze, ki jih potrebuje revizor, da preveri uradne trditve na teh kontih.

Ob tem bi še rad poudaril, da se konti kapitala nekoliko razlikujejo od ostalih kontov v računovodskih izkazih, ter predvsem zaradi majhnega števila transakcij veljajo za manj tvegano postavko. Revizorji se zato pogosto odločijo, da bodo postopki temeljili predvsem na pregledu zapisnikov organov vodenja družbe, analitičnih postopkih ter detajlnih pregledih posameznih pomembnejših transakcij.

Kljub temu bomo z namenom sledenja cilju diplomske naloge, ki je poleg proučitve teoretične obravnave kontov kapitala ter postopkov njegovega revidiranja prikazati tudi potek revidiranja teh v praksi, pri vsaki postavki kapitala prikazali opravljene postopke ter revizijske dokaze, ki jih je revizor pridobil in preveril.

3.1 Kratka predstavitev revidiranega podjetja ABC, d. d.

Družba ABC, d. d., je bila ustanovljena v Republiki Sloveniji leta 1996 kot delniška družba s 280.000 kosovnimi delnicami, ki od leta 2006 naprej kotirajo na vstopni kotaciji Ljubljanske borze. Sedež družbe in proizvodni prostori so locirani v bližnji okolici Ljubljane, družba ima 180 zaposlenih, njena dejavnost pa je proizvodnja visokozahtevniških elektronskih naprav, ki jih prodaja predvsem na tujih trgih.

Glede na kriterije, ki jih opredeljuje ZGD-1 se družba, glede na višino aktive in čistih prihodkov od prodaje, uvršča med velike družbe in je tako zavezana k reviziji računovodskih izkazov, ki jih pripravlja v skladu s SRS in ZGD-1.

Tako kot mnoge druge družbe jih je gospodarska kriza močno prizadela predvsem v smislu padca prihodkov od prodaje preko zmanjšane povpraševanja in izgube nekaterih pomembnih trgov ter slabitve in odpisov nekaterih finančnih naložb in terjatev, kar je botrovalo slabšim rezultatom in likvidnostnim težavam v zadnjih letih.

V luči dobrih obetov je družba v letu 2011 izvedla dokapitalizacijo brez izdaj novih delnic, pri čemer je povečala osnovni kapital za 720.000 evrov ter si s tem zagotovila tudi boljše pogoje pri reprogramiranju kreditov, ki ga je z bankami dosegla v začetku leta 2013.

Družbo revidiramo že zadnji dve leti. V pretekli reviziji nismo odkrili materialnih napak, revizorjevo mnenje pa je bilo brez pridržka. Družba v letu 2013, razen sprejetja sprememb MRS 19, ni spreminjala računovodskih usmeritev, kontrolno okolje družbe pa je bilo ocenjeno kot učinkovito.

Kljub temu da so družba ABC, d. d., in njeni podatki izmišljeni, pa ti odražajo običajna stanja in transakcije, s katerimi se srečujejo revizorji pri revidiranju kontov kapitala delniških družb.


3.2 Preveritev osnovnega kapitala

Revizorja pri preveritvi osnovnega kapitala predvsem zanima, ali je osnovni kapital na bilančni dan, izkazan v poslovnih knjigah, dejansko tudi vpisan v sodni register ter ali so bile spremembe opravljene v skladu s sklepi skupščine in izvedene v zakonskih rokih. Poleg tega preveri tudi število in vrsto izdanih delnic, njihovo nominalno vrednost, knjigovodsko vrednost, na koga se glasijo in kakšne pravice nosijo.

Za preveritev osnovnega kapitala družbe ABC, d. d., smo v skladu z revizijskim programom preverili višino vpisanega osnovnega kapitala in števila delnic v sodnem registru ter pregledali zapisnike sej uprave, nadzornega sveta in skupščine.

Slika 1 se nanaša na osnovne podatke o subjektu, ki so del rednega izpisa iz sodnega/poslovnega registra za družbo ABC, d. d., ki smo ga med revizijo pridobili s spletnega portala AJPES. Iz izpiska je razvidno, da v letu 2013 ni bilo sprememb osnovnega kapitala, saj je stanje enako stanju predhodnega obdobja in znaša 5.040.000 evrov, razdeljenih na 280.000 delnic, kar je skladno tudi z delniško knjigo na dan 31. 12. 2013, ki smo jo prejeli od centralne klirinško-depotne družbe (v nadaljevanju KDD), s katero smo tudi potrdili, da ima družba samo en red delnic.

Slika 1: Redni izpis iz sodnega/poslovnega registra – osnovni podatki o subjektu ABC d.d.

	
Redni izpis iz sodnega/poslovnega registra	
<i>Pojasnilo: Datumi vpisa posameznega podatka v sodni register so prikazani v zgodovinskem izpisu.</i>	
OSNOVNI PODATKI O SUBJEKTU	
status subjekta:	vpisan
datum vpisa subjekta v sodni register:	31.07.1996
matična številka:	0000000000
davčna številka:	SI00000000
firma:	ABC, razvoj in proizvodnja elektronskih naprav, d.d.
skrajšana firma:	ABC, d.d.
sedež:	Ljubljana
poslovni naslov:	Izmišljena cesta 1, 1000 Ljubljana
pravnoorganizacijska oblika:	Delniška družba d.d.
osnovni kapital:	5.040.000,00 EUR
število delnic:	280.000
vrsta organa nadzora:	Nadzorni svet

Pregled zapisnikov sej skupščine, nadzornega sveta in uprave v obdobju pa tudi ni odkril sklepov, ki bi se nanašali na osnovni kapital ali delnice družbe.

Na podlagi opravljenih revizijskih postopkov ugotavljamo, da je osnovni kapital družbe na bilančni dan izkazan pravilno.

3.3 Preveritev kapitalskih rezerv in rezerv iz dobička

Pri preveritvi kapitalskih rezerv in rezerv iz dobička je revizorjev cilj preveriti, ali so te rezerve na bilančni dan resnično in pošteno izkazane in ali so bile spremembe v obdobju narejene v skladu z ustreznimi sklepi organov družbe, statutom, veljavno zakonodajo in računovodskimi standardi.

Kljub temu da so si revizijski postopki preveritve teh rezerv med seboj zelo podobni, pa bomo zaradi različnosti narave teh rezerv revizijske postopke prikazali ločeno za posamezno kategorijo rezerv, ki so prikazane v tabeli številka 1.

Tabela 1: Vodilna tabela kontov kapitalskih rezerv in rezerv iz dobička

Konto	Opis konta	Stanje 31. 12. 2012	Stanje 31. 12. 2013	Sprememba v evrih	Sprememba v %
920000	Zakonske rezerve	-353.882	-379.882	-26.000	7,3
921000	Rezerve za lastne delnice	-247.400	-407.400	-160.000	64,7
922000	Statutarne rezerve	-218.950	-110.950	108.000	-49,3
923000	Druge rezerve iz dobička	0	0	0	0,0
929000	Lastne delnice (odbitna postavka)	247.400	407.400	160.000	64,7

3.4 Preveritev kapitalskih rezerv

Pregled analitičnih kontov kapitalskih rezerv ne kaže sprememb, saldo pa, tako kot v predhodnem letu, predstavlja odpravljen splošni prevrednotovalni popravek kapitala ter vplačan presežek kapitala, kar je skladno z revidiranim stanjem predhodnega obdobja.

Pregled zapisnikov sej uprave, nadzornega sveta in skupščine tudi ni odkril dogodkov, ki bi vplivali na kapitalске rezerve družbe.

3.5 Preveritev rezerv iz dobička

3.5.1 Preveritev lastnih delnic in rezerv za lastne delnice

Preveritev lastništva lastnih delnic družbe ABC, d. d., na bilančni dan opravimo s pregledom pridobljenega izpiska KDD, ki je prikazan na sliki 2, kjer ugotovimo, da ima družba na dan 31. 12. 2013 v lasti 13.000 lastnih delnic (oznaka ABCG), s katerimi razpolaga brez omejitev, kar predstavlja 4,6 % vseh delnic družbe

Slika 2: Letni izpis stanja vrednostnih papirjev družbe ABC, d. d., v registru družbe KDD na dan 31. 12. 2013

 KDD CENTRALNA KLIRIŃSKO DEPOTNA DRUŽBA d.d. L J U B L J A N A								
ABC d.d. IZMIŠLJENA CESTA 1 1000 LJUBLJANA								
Zbirni izpis stanja na računih vrednostnih papirjev v centralnem registru na dan 31.12.2013 ob 23:59:59								
Za osebo: ABC d.d. Identifikacijska št.: 000000 Stalni naslov: IZMIŠLJENA CESTA 1 1000 LJUBLJANA								
Vrednostni papirji na računih, ki jih vodi član KDD								
Vrednostni papir	Oznaka člana	Številka računa	Količina skupaj	Prosto	Obremenjeno	Tip PT	Šifra PT	Vrstni red PT
ABCG	xxx	xxxxxxx	13.000					
				13.000	0			
TSLG	xxx	xxxxxxx	3.000					
				3.000	0			

Pregled nakupa in knjiženja opravimo preko pregleda računov borznega posrednika, ki je posredoval pri nakupu delnic, kjer ugotovimo, da je družba za pridobljene delnice odštela skupno 160.000 evrov, kar vključuje tako vrednost delnic kot tudi posredniške stroške, pridobitev pa je pravilno knjižila v breme kapitala na konto 929000 – lastne delnice.

Nato preverimo, ali je bila pridobitev delnic skladna pooblastili skupščine in zahtevami ZGD-1. Iz pretekle revizije vemo, da je skupščina dne 28.11.2012 na 26. seji pooblastila upravo, da v roku 36 mesecev od datuma sklepa, za namene nagrajevanja zaposlenih, pridobi lastne delnice v višini do 5% vpisanih delnic družbe, po ceni, ki ni višja od 1,5-kratnika knjigovodske vrednosti delnice, ugotovljene prehodno revidiranega obdobja. Pregled pridobitve je potrdil, da je družba v letu 2013 pridobila dodatnih 5.000 delnic po ceni, ki predstavlja 1,02-kratnik knjigovodske vrednosti delnice na dan 31.12.2012 in ima, skupaj s pridobljenimi 8.000 delnicami v letu 2012, skupno 4,6% vpisanih delnic družbe.

Glede na opravljene revizijske postopke zaključujemo, da sta bila nakup ter knjiženje lastnih delnic in rezerv za lastne delnice opravljena v skladu z zahtevami SRS in ZGD-1 ter skladna s pooblastili skupščine in statutom družbe.

3.5.2 Preveritev statutarnih rezerv

Preveritev statutarnih rezerv začnemo s preveritvijo statuta družbe in spremembe v letu 2013, pri čemer ugotovimo, da v letu 2013 ni bilo sprememb.

S pomočjo glavne knjige analiziramo knjižbe na kontih statutarnih rezerv in ugotovimo, da je družba rezerve za lastne delnice oblikovala v celoti iz naslova statutarnih rezerv, kar predstavlja tudi edino porabo rezerv v obdobju, konec leta pa je iz naslova čistega dobička poslovnega leta dodatno oblikovala za 52.000 evrov statutarnih rezerv.

Pregled skladnosti porabe in oblikovanja rezerv s statutom ne odkrije nepravilnosti. Poraba rezerv je skladna s 48. členom statuta, ki je priložen v prilogi 3, ki dovoljuje porabo statutarnih rezerv za te namene, medtem ko je bilo dodatno oblikovanje narejeno v višini 10 % čistega dobička poslovnega leta, kar je tudi skladno z 48. točko statuta, saj statutarne rezerve družbe na bilančni dan znašajo zgolj 2,2 % osnovnega kapitala in ne dosegajo zahtevane ravni 5 %.

3.5.3 Preveritev zakonskih rezerv

Iz preveritev višine zakonskih rezerv na dan 31. 12. 2013 ugotovimo, da te, skupaj s kapitalskimi rezervami⁵, še ne dosegajo zahtevane ravni 10 % osnovnega kapitala, saj znašajo 9,77 %. Pregled dodatnega oblikovanja v obdobju potrdi, da je družba pravilno

⁵ Splošni prevrednotovalni popravek kapitala se skladno s 64. členom ZGD-1(Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13) ne upošteva.

oblikovala dodatne rezerve v višini 5 % čistega dobička poslovnega leta in tako sledila zahtevam ZGD-1.

Za konec preverimo še, ali statut družbe določa večjo višino zakonskih rezerv, in ugotovimo, da teh zahtev ni.

3.6 Preveritev kontov presežkov iz prevrednotenja

Revizor mora pri preveritvi kontov presežkov iz prevrednotenja upoštevati ugotovitve, ki jih pridobi pri revidiranju osnovnih sredstev, finančnih naložb in po novem tudi rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine, saj so ti neposredno povezani s konti presežkov iz prevrednotenja. Spoznati mora računovodske usmeritve družbe na teh kontih, preveriti spremembe v letu ter oceniti, kako te, skupaj s poslovnimi dogodki tekom leta, vplivajo na presežke iz prevrednotenja družbe.

Tabela 2: Vodilna tabela kontov presežkov iz prevrednotenja

Konto	Opis konta	Stanje 31. 12. 2012	Stanje 31. 12. 2013	Sprememba v evrih	Sprememba v %
950001	Presežek iz prevrednotenja zemljišč	-550.000	-300.000	250.000	-45,5
951002	Presežek iz prevrednotenja zgradb	-825.000	-600.000	225.000	-27,3
957001	Presežek iz prevrednotenja dolgoročne finančne naložbe v delnice TSLG	-4.750	-143.200	-138.450	-2.914,7
957001	Presežek iz prevrednotenja dolgoročne finančne naložbe v delnice MERL	88.350	0	-88.350	-100,0
957001	Aktuarski dobički in izgube od določenih zaslužkov	0	51.810	51.810	100,0
959001	Popravek vrednosti presežka iz prevrednotenja za odloženi davek zemljišč	82.500	51.000	-31.500	-38,2
959002	Popravek vrednosti presežka iz prevrednotenja za odloženi davek zgradb	123.750	102.000	-21.750	-17,6
959003	Popravek vrednosti presežka iz prevrednotenja dolgoročne finančne naložbe v delnice TSLG za odloženi davek	808	24.344	23.536	2.914,7
959004	Popravek vrednosti presežka iz prevrednotenja dolgoročne finančne naložbe v delnice MERL za odloženi davek	-15.020	0	15.020	-100,0
959005	Popravek aktuarskih dobičkov oziroma izgube od določenih zaslužkov za odloženi davek	0	-4.404	-4.404	100,0

Tabela 2 prikazuje del revizorjeve vodilne tabele, ki se nanaša na konte presežkov iz prevrednotenja s pripadajočim popravki za odložene davke za letošnje in predhodno obdobje, s pomočjo katere bomo v nadaljevanju predstavili preveritev posameznih kategorij presežkov iz prevrednotenja.

Navkljub podobnosti postopkov preverite posameznih kategorij pa bomo zaradi nazornejšega prikaza ter nekoliko različne računovodske in davčne obravnave posameznih kategorij presežkov postopke njihove preveritve predstavili za vsako kategorijo posebej.

3.6.1 Preveritev presežka iz prevrednotenja osnovnih sredstev

Za boljše razumevanje postopkov preveritve smo v prilogi 5 priložili preglednice zemljišč in zgradb, kjer so povzete revidirane spremembe nabavne vrednosti ter popravki vrednosti ter presežkov iz prevrednotenja za zadnja 3 leta, ki predstavljajo del revizorjevih delovnih dokumentov.

Na podlagi opravljene analize gibanj presežkov iz prevrednotenja osnovnih sredstev v tabeli 1 ugotovimo, da se je v primerjavi z lanskim letom presežek pri zemljiščih zmanjšal za 250.000 evrov ter pri zgradbah za 225.000 evrov.

Po pregledu opravljenih postopkov na kontih osnovnih sredstev smo ugotovili, da je družba v skladu z računovodskimi usmeritvami izvedla novo vrednotenje poštene vrednosti zemljišč in zgradb na dan 31. 12. 2013, ki jo je opravil pooblaščen cenilec v skladu z mednarodnimi standardi ocenjevanja vrednosti. Pregled cenitvenega poročila je pokazal, da knjigovodska vrednost zgradb na ta dan presega ocenjeno pošteno vrednost za 200.000 evrov ter zemljišč za 250.000 evrov, za kar je družba slabila sredstva in slabitev pravilno pripoznala v breme presežkov iz prevrednotenja.

Pregled preostalega zmanjšanja presežka iz prevrednotenja zgradb v višini 25.000 evrov pa je odkril, da je družba v skladu z računovodskimi usmeritvami, po katerih prenaša del presežka med zadržane dobičke v času uporabe sredstva, za kar smo preverili, da je družba pravilno prenesla sorazmerni del amortizacije zgradb med zadržane dobičke ter pri tem pravilno upoštevala davčni vidik, saj je v breme prenesenih dobičkov prenesla tudi del odloženih davkov v višini 4.250 evrov (17 % od 25.000 evrov).

Analiza preostalega zmanjšanja presežka pa se nanaša tudi na različno uporabo stopnje davka na dobiček za izračun odloženih davkov, saj je družba v letu 2012 uporabila stopnjo 15 %, medtem ko konec leta 2013 stopnjo 17 %, kar je skladno s spremembami ZDDPO-2 v letu 2013.

Pri tem velja še opozoriti, da bi bilo pravilneje, če bi družba za del presežka, ki se je prenesel med zadržane dobičke, uporabila stopnjo 17 %, kolikor je bila pred spremembo

ZDDPO-2 v novembru 2013 tudi uradna stopnja davka na dobiček leta 2013, vendar pa je bila napaka opredeljena kot nepomembna, saj njen vpliv znaša zgolj 500 evrov.

3.6.2 Preveritev presežkov iz prevrednotenja finančnih naložb

Na podlagi opravljene analiza gibanj presežkov iz prevrednotenja finančnih naložb, prikazane v tabeli 2, ugotovimo, da se je v letu 2013 odpravil celoten presežek iz prevrednotenja vseh naložb v delnice MERL, medtem ko se je presežek iz prevrednotenja naložb v delnice TSLG povečal za 138.450 evrov.

Preveritev sprememb presežkov iz prevrednotenja finančnih naložb opravimo v povezavi s postopki revidiranja finančnih naložb, kjer smo ugotovili, da je družba v letu 2013 odtujila vse delnice MERL ter pridobila dodatnih 500 delnic TSLG za 47.500 evrov.

V prilogi 6 je priložen revizorjev delovni dokument, ki predstavlja revidirane transakcije in stanja naložb, razpoložljivih za prodajo za zadnja 3 leta. Pregled transakcij in stanj naložb v letu 2013 nam razkrije, da je družba ustrezno odpravila presežek iz prevrednotenja naložb v delnice MERL, saj jih je v letu 203 v celoti odtujila ter pri tem ustvarila izgubo v višini 45.000 evrov, ki jo je tudi pripoznala v izkazu poslovnega izida.

Pregled razlogov za povečanje presežka iz prevrednotenja naložb v delnice TSLG pa je pokazal, da se je presežek povečal zaradi povišanja zaključnega tečaja delnice.

Za konec opravimo še pregled ustreznosti oblikovanja popravka presežka za odloženi davek, kjer ugotovimo, da je družba v skladu z 22. členom ZDDPO-2 (Ur. l. RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09-ZDavP- 2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13 in 50/14) ustrezno oblikovala popravek vrednosti presežkov iz prevrednotenja za odloženi davek v višini 17 % oblikovanega presežka iz prevrednotenja te naložbe.

3.7 Preveritev presežkov iz prevrednotenja aktuarskih dobičkov in izgub od določenih zaslužkov

Iz pregleda računovodskih usmeritev rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ugotovimo, da se je družba kljub možnosti uporabe poenostavljene metode v 2013 odločila, da bo v celoti prešla na spremenjeni MRS 19 in tako že letos pripoznala v kapitalu aktuarske dobičke in izgube.

Izračun višine potrebnih rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine na bilančni dan je opravil pooblaščen aktuar, revizijski postopki v okviru preveritve rezervacij pa niso odkrili nepravilnosti pri opravljenem izračunu. Povzetek aktuarskega izračuna na dan 31. 12. 2013 za družbo ABC, d. d., je prikazan v tabeli 3.

Tabela 3: Aktuarski izračun stanja rezervacij za odpravnine in jubilejne nagrade družbe ABC, d. d., na dan 31. 12. 2013

Postavka	Jubilejne	Odpravnine	Skupaj
Stanje 31. 12. 2012	81.567	182.310	263.878
<i>Strošek sprotnega službovanja</i>	<i>12.310</i>	<i>31.435</i>	<i>43.745</i>
<i>Stroški obresti</i>	<i>4.843</i>	<i>9.965</i>	<i>14.808</i>
<i>Črpanje/poraba v obdobju (izplačila)</i>	<i>-26.161</i>	<i>-44.896</i>	<i>-71.057</i>
<i>Aktuarski primanjkljaj/presežek</i>	<i>12.058</i>	<i>51.810</i>	<i>63.867</i>
Stanje 31. 12. 2013	84.617	230.624	315.241

Iz pregleda aktuarskega izračuna, ki je prikazan v tabeli 3, ugotavljamo, da je družba pravilno priznala aktuarske izgube v višini 51.810 evrov iz naslova rezervacij za odpravnine ob upokojitvi med presežki iz prevrednotenja in pri tem pravilno upoštevala davčni vpliv in oblikovala odložene davke v višini 4.404 evrov, saj so tudi aktuarske izgube kot ostali stroški rezervacij, skladno z 20. členom ZDDPO-2 (Ur. l. RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09-ZDavP- 2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13 in 50/14), v 50 % davčno nepriznan odhodek, kar smo potrdili tudi pri pregledu obračuna DDPO za leto 2013.

3.8 Preveritev izplačil dividend

Revizor v mora glede izplačil dividend preveriti, ali so bile izplačane v skladu s sklepi skupščine ter ali so bile dividende izplačane pravim delničarjem, v pravem znesku, in ali so pri tem bile tudi obračunane ustrezne davščine.

Preveritev izplačil dividend začenjamo s pregledom sklepov skupščine, kjer ugotovimo, da je ta na 25. seji dne 24. 4. 2013, katere zapisnik je priložen v prilogi 4, iz bilančnega dobička leta 2012, ki je znašal 372.000 evrov, namenila 340.000 evrov ali 1,25 evra bruto na delnico za izplačilo dividend, preostali del pa je ostal nerazporejen. Skladno s sklepom se morajo dividende izplačati v roku 45 dni delničarjem, ki so bili vpisani v delniško knjigo kot imetniki delnic s pravico do dividend dva delovna dneva po sprejemu tega sklepa. Pregled preostalih sklepov in transakcij na kontih kapitala ni odkril izplačil ali namer izplačil vmesnih dividend.

Na podlagi strukture delniške knjige, pridobljene od KDD na dan 26. 4. 2013, smo izračunali višino dividende, ki pripada posameznemu delničarju, kot seštevek števila delnic, pomnoženo z bruto dividendo na delnico. Zaradi relativno nizkega števila in višine pripadajočih dividend, ki pripadajo fizičnim osebam, ter upoštevajoč ugotovitev glede kontrolnega okolja družbe, se skladno z interno metodologijo revizijske družbe odločimo, da bomo izplačila dividend fizičnim osebam, ki so vsi rezidenti Slovenije, preverili samo v skupnem znesku.

Tabela 4: Pregled izplačil dividend družbe ABC, d. d., dne 31. 5. 2013

Delničar	Število delnic v lasti dne 26. 4. 2013	Pripadajoča dividenda (bruto v evrih)	Izplačana dividenda delničarjem (v evrih)	Pravilno izplačilo	Pravilna davčna obravnava
Družba A GmbH	143.400	179.250	179.250	DA	DA
Družba B, d. d.	74.040	92.550	92.550	DA	DA
Družba C, d. d.	30.560	38.200	38.200	DA	DA
Fizične osebe	24.000	30.000	22.500	DA	DA
Skupaj	272.000	340.000	332.500	-	-

Preveritev pravilnosti izplačila dividend opravimo s pregledom bančnega izpiska banke za dan 31. 5. 2013, preko katere je družba izvedla izplačilo dividend. S pregledom višine izplačil delničarjem smo ugotovili, da je družba izplačala dividende delničarjem v pravem znesku ter pri tem pravilno upoštevala davčno zakonodajo.

Družba je namreč od dividend fizičnim osebam, ki so vsi rezidenti Slovenije, kot plačnik davka v skladu z 132. členom Zakona o dohodnini (Ur.l. RS št. 13/11, 9/12 - odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 - ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 - odl. US, 96/13, 29/14 - odl. US in 50/14, v nadaljevanju ZDoh-2) pravilno obračunala akontacijo dohodnine v višini 25 % bruto dividend, kar smo preverili tudi s pregledom obrazca REK-2. V skladu z ZDDPO-2 je izplačala dividende pravnim osebam rezidentom v celotnem bruto znesku, tako kot nemškemu lastniku družbi A GmbH, kjer je pravilno upoštevala 71. člen ZDDPO-2 (Ur. l. RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09-ZDavP- 2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13 in 50/14) in ni obračunala davčnega odtegljaja.

Pregled izplačila dividend je potrdil, da je družba ustrezno obračunala in izplačala dividende v roku za vse delničarje v skupni višini 340.000 evrov ob upoštevanju plačanih davščin in pri tem tudi pravilno izvzela lastne delnice, ki niso udeležene v delitvi dobička.

3.9 Preveritev uporabe čistega dobička poslovnega leta

Za preveritev uporabe čistega dobička poslovnega leta preverimo predvsem, ali je družba sledila zakonskim zahtevam ZGD-1 ter ali je uporaba skladna tudi s statutom in sklepi organov družbe.

Kot je razvidno iz izkaza poslovnega izida, ki je priložen v prilogi 1, je družba v letu 2013 zabeležila 480.000 evrov čistega dobička. Po pregledu začetnih stanj ugotovimo, da družba nima prenesenih izgub, zato je skladno s statutom in ZGD-1 iz naslova celotnega čistega dobička poslovnega leta pravilno namenila del tekočega dobička za dodatno oblikovanje statutarnih in zakonskih rezerv, kar smo preverili že v predhodnih poglavjih.

Pregled zapisnikov sej uprave in nadzornega sveta tudi ni odkril dodatne uporabe čistega dobička poslovnega leta.

3.9.1 Preveritev bilančnega dobička

Preveritev izračunanega bilančnega dobička leta 2013, ki je prikazan v tabeli 5, izkazuje, da je družba k tekočemu dobičku poslovnega leta ustrezno prištela preneseni čisti izid v višini 52.750 evrov ter zmanjšanje rezerv iz dobička v višini 160.000, ki se nanaša na prenesene statutarne rezerve na rezerve za lastne delnice, da je poleg dodatno oblikovanih zakonskih in statutarne rezerv v skupni višini 78.000 evrov bilo upoštevano tudi zmanjšanje zaradi povečanja rezerv za lastne delnice iz naslova statutarne rezerv, tako da je ugotovljen bilančni dobiček v višini 494.750 evrov pravičen.

Tabela 5: Bilančni dobiček družbe ABC, d. d., na dan 31. 12. 2013

	2013
Čisti poslovni izid poslovnega leta	520.000
Preneseni čisti dobiček/prenesena čista izguba	52.750
Zmanjšanje rezerv iz dobička	160.000
Povečanje rezerv iz dobička po sklepu uprave (zakonskih rezerv, rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže in statutarne rezerv)	-238.000
Povečanje rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta (drugih rezerv iz dobička)	0
Bilančni dobiček	494.750

Iz pregleda zapisnikov sej uprave in nadzornega sveta po bilančnem datumu odkrijemo, da sta uprava in nadzorni svet predlagala skupščini, naj iz bilančnega dobička leta 2013 nameni 400.000 evrov za dividende, preostali znesek pa naj ostane nerazporejen, vendar skupščina do datuma izdaje mnenja in izdaje letnega poročila še ni odločala glede delitve bilančnega dobička družbe.

3.10 Preveritev razkritij kapitala v letnem poročilu

Preveritev razkritij v letnem poročilu oziroma preveritev letnega poročila se običajno opravi na koncu revizije, ko revizor preveri, ali je letno poročilo pripravljeno v skladu z veljavnimi ZGD-1, ostalimi zakoni in izbranimi računovodskimi standardi.

V nadaljevanju bomo predstavili pregled razkritij kontov kapitala v letnem poročilu družbe ABC, d. d., ki so podrobneje predstavljeni v prilogi 7. Vsebinsko bomo pregled razdelili na pregled izkaza gibanja kapitala in bilančnega dobička ter pregled ostalih razkritij, ki jih zahtevajo ZGD-1 in SRS.

3.10.1 Preveritev izkaza gibanja kapitala

Na osnovi pregleda izkaza gibanja kapitala družbe ABC, d. d., za poslovno leto, končano dne 31. 12. 2013, ki je priložen v prilogi 3, ugotovimo, da:

- je družba sledila prepisani obliki izkaza gibanja kapitala, ki je pripravljen v skladu z zahtevami SRS 27;
- so otvoritvene vrednosti skladne z lanskimi revidiranimi zaključnimi stanji predhodnega obdobja;
- so premiki v postavki spremembe lastniškega kapitala – transakcije z lastniki pravilno razkrite, in sicer izplačilo dividend iz naslova prenesenega čistega poslovnega izida v višini 340.000 evrov ter nakup lastnih delnic v višini 160.000 evrov, oboje kot negativna sprememba;
- so premiki v postavki celotni vseobsegajoči donos pravilno razkriti, in sicer spremembe presežkov iz prevrednotenja v višini –410.750 evrov pri osnovnih sredstvih, kjer se je del spremembe prenesel med preneseni čisti poslovni izid v višini 20.750 evrov, – 188.244 evrov pri finančnih naložbah ter 47.406 evrov pri spremembah nerealiziranih aktuarskih dobičkov ali izgub. Družba je tudi pravilno vnesla celoten vseobsegajoči donos obdobja v višini 520.000 evrov;
- so spremembe v kapitalu pravilno izkazane, in sicer prenos čistega dobička preteklega leta v višini 238.000 med prenesene čiste dobičke ter oblikovanje zakonskih in statutarnih rezerv iz naslova tekočega poslovnega izida.

3.10.2 Preveritev ostalih razkritij postavk kapitala

Pri preveritvi ostalih razkritij kapitala, ki se nahajajo v prilogi 8, ugotovimo, da je družba:

- sledila zahtevam izkazovanja bilančnega dobička, ki jih opredeljujeta ZGD-1 in SRS 30.27 za družbe, pravilnost izračuna pa smo preverili v točki 3.8.1;
- razkrila poslovni izid, izračunan na podlagi prevrednotenja zaradi ohranjanja kupne moči kapitala v evru in na podlagi rasti cen življenjskih potrebščin, ki je za leto 2013 znašala 0,07 %, in pravilno izračunala, da bi poslovni izid pred davki znašal 531.682 evrov;
- v razkritju številka 16.1 skladno z zahtevami SRS 8.32 razkrila podatke o izdanih in vplačanih delnicah, lastnostih ter omejitvah na delnicah ter število odkupljenih lastnih delnic;
- dodatno v skladu z zahtevami 64. točke ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13) razkrila tudi število, namen, znesek in delež lastnih delnic v osnovnem kapitalu družbe ter število, plačan znesek ter datum pridobitve dodatnih lastnih delnic v letu 2013;

- v razkritju številka 16.2 in 16.3 v skladu s SRS 8.33 razkrila naravo in namen vseh vrst rezerv;
- v skladu s SRS 8.35 ter IGK v prilogi 2 razkrila ostale podatke v zvezi s stanjem in gibanjem kontov kapitala, kot je na primer gibanje presežkov iz prevrednotenja, ki je podrobneje razkrita v točki 16.4.

Ostala zahtevana razkritja, ki so bila obravnavana v točki 2.7.3, zaradi odsotnosti stanj in transakcij v letu 2013 niso bila narejena.

3.11 Revizorjevo mnenje glede uradnih trditev na kontih kapitala

Na podlagi opravljenih revizijskih postopkov na kontih kapitala ter pregledanega letnega poročila družbe ABC, d. d., za poslovno leto, končano dne 31. 12. 2013, zaključujemo, da:

- izkazane postavke kapitala na dan 31. 12. 2013 **obstajajo**, so izkazane v **popolnosti** ter iz njih izhajajo vse pripadajoče **pravice in dolžnosti**;
- so se transakcije na postavkah kapitala v obdobju od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 dejansko tudi zgodile (**dogajanje**) in so bile evidentirane v pravem znesku ter razporejene v pravo obdobje (**merjenje**);
- je bilo **vrednotenje** stanj in transakcij na postavkah kapitala v obdobju izvedeno v skladu s SRS, ZGD-1 ter računovodskimi usmeritvami družbe;
- so postavke kapitala ustrezno **predstavljene in razkrite** v računovodskih izkazih ter prilogah k računovodskim izkazom v okviru letnega poročila.

SKLEP

Kapital predstavlja eno izmed najpomembnejših kategorij računovodskih izkazov, saj se v njem, posredno ali neposredno, odražajo vsi poslovni dogodki in računovodske usmeritve družbe. Revidiranje kontov kapitala terja od revizorja dobro poznavanje notranjih aktov družbe kakor tudi gospodarske, davčne in druge zakonodaje, upoštevati pa mora tudi ugotovitve, ki jih je pridobil iz revidiranja ostalih kategorij računovodskih izkazov, in presoditi njihov vpliv na konte kapitala družbe.

Revizorjevo delo je odgovorno in zahtevno, saj ima nalogo izraziti mnenje o poštenu in resnični predstavitvi računovodskih izkazov, na katero se zanašajo lastniki, vlagatelji, dobavitelji, kupci, banke in drugi, ki računovodske izkaze pogosto uporabljajo pri presoji finančnega položaja in uspešnosti poslovanja družbe.

V diplomski nalogi smo spoznali različnost pojmovanja kapitala, kako ga obravnavajo SRS in ZGD-1, vsebino in pomen posamezne sestavine kapitala ter zahtevana razkritja, ki jih morajo delniške družbe, ki pripravljajo izkaze v skladu s SRS in ZGD-1, razkriti v svojih

letnih poročilih, saj je prav uradna trditev predstavitev in razkritij pri kapitalu za revizorja ena pomembnejših in kompleksnejših.

Spoznali smo tudi pojem revidiranja, kjer smo za revidiranje računovodskih izkazov podrobno predstavili posamezne faze revidiranja ter revizijske postopke in metode, ki jim mora revizor slediti, če želi opraviti revizijo v skladu z MRS.

Cilj diplomske naloge je bila predstavitev revidiranja kontov kapitala, zato smo podrobneje predstavili običajne revizijske postopke, ki jih revizor opravi pri preveritvi uradnih trditev na kontih kapitala.

Teoretični del diplomske naloge smo na koncu nadgradili s prikazom revidiranja kontov kapitala na primeru delniške družbe ABC, d. d., na kateri smo na podlagi izmišljenih, a najpogostejših transakcij, s katerimi se srečujejo revizorji, predstavili revizijske postopke in dokaze, ki jih revizor pridobi in preveri v okviru opravljanja teh postopkov.

Glede na opravljene revizijske postopke postavk kapitala lahko izrazimo mnenje, da je kapital v računovodskih izkazih družbe ABC, d. d., na dan 31. 12. 2013 v vseh pomembnih pogledih resnično in pošteno predstavljen v skladu s SRS ter zahtevami ZGD-1.

LITERATURA IN VIRI

1. Berk A., Lončarski I., & Zajc P. (2007). *Poslovne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
2. BPP Learning Media Ltd. (2014). *ACCA Paper F8 Audit and Assurance International study text*. London: BPP Learning Media Ltd.
3. Bergant, Ž. (2000). Kapitalska ustreznost podjetja. *Ekonomska in poslovna revija*, 1, 79–97.
4. Boynton, W. & Johnson, R. (2006). *Modern auditing* (8th ed.). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
5. Holt, G. (2012). IAS 19 – The changes and effects. ACCA. Najdeno 29. marca 2014 na spletnem naslovu [Http://www.accaglobal.com/ca/en/discover/cpd-articles/corporate-reporting/ias-19.html](http://www.accaglobal.com/ca/en/discover/cpd-articles/corporate-reporting/ias-19.html)
6. Koletnik, F. (2008). *Revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
7. Kothari, J., Barone, E. (2011). *Advanced financial accounting: An international approach*. (1st ed.). Upper Saddle River: Financial Times Prentice Hall
8. Lipnik, J. (2012). Zgled sestavitve izkaza gibanja kapitala iz SRS 27. *IKS*, XXXIX(1-2), 212-219.
9. Odar, M. (2006). *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščenih revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
10. Odar, M. (2008). Kapital, dolgoročne obveznosti (dolgovi) in dolgoročne rezervacije. *IKS*, XXXV(9-10), 299-348.
11. Odar, M. (2010). Bistvene novosti v spremenjenih SRS 2006, ki veljajo od 1. januarja 2010. *IKS*, XXXVII(5), 15–17.
12. Odar, M. (2014). Spremenjeno obravnavanje rezervacij za odpravnine ob upokojitvi. *IKS*, XLI(3), 44–49.
13. Pojasnilo 1 k SRS 10 (2006) – Rezervacije za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade. *Uradni list RS* št. 118/05 in 10/06 – popr.
14. Pojasnilo 1 k SRS 3 – Slabitev finančnih naložb. *Uradni list RS* št. 126/2008.
15. Sklep o prenehanju uporabe Pojasnila 1 k SRS 10 (2006) – Rezervacije za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrad. *Uradni list RS* št. 20/2014.
16. Slovenski inštitut za revizijo (b. l.). Mednarodni standardi revidiranja – MSR 210. Najdeno 29. marca 2014 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_210.pdf
17. Slovenski inštitut za revizijo (b. l.). Mednarodni standardi revidiranja – MSR 300. Najdeno 29. marca 2014 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_300.pdf
18. Slovenski inštitut za revizijo (b. l.). Mednarodni standardi revidiranja – MSR 315. Najdeno 29. marca 2014 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_315.pdf

19. Slovenski inštitut za revizijo (b. l.). Mednarodni standardi revidiranja – MSR 560. Najdeno 29. marca 2014 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_560.pdf
20. Slovenski inštitut za revizijo (b. l.). Mednarodni standardi revidiranja – MSR 700. Najdeno 29. marca 2014 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_700.pdf
21. Slovenski inštitut za revizijo (2010). *Slovenski računovodski standardi 2006*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
22. Stanwick P. A., & Stanwick S. D. (2009). *Understanding business ethics* (1st ed.). New Jersey: Prentice Hall.
23. Taylor, D., & Glazen, W. (1996). *Revidiranje, zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
24. Turk, I. (2005). Različnost pojmovanja kapitala v strokovni literaturi in praksi. *Revizor*, 1(5), 102-108. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo
25. Whittnigton, R. & Pany, K. (2006). *Principles of auditing and other assurance services* (15th ed.). Boston: McGraw-Hill/Irwin.
26. Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju. *Uradni list RS* št. 13/14 – UPB.
27. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/09 - UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 - odl. US in 82/13.
28. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS* št. 13/11, 9/12 - odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 - ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 - odl. US, 96/13, 29/14 - odl. US in 50/14.
29. Zakon o sodnem registru. *Uradni list RS* št. 54/07-UPB, 65/08, 49/09 in 82/13.
30. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 63/13, 63/2013-ZS-K.
31. Zakon o udeležbi delavcev pri dobičku. *Uradni list RS* št. 25/08.
32. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09-ZDavP- 2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13 in 50/14.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Izkaz poslovnega izida in izkaz vseobsegajočega donosa	1
Priloga 2: Bilanca stanja	2
Priloga 3: Izkaz gibanja kapitala	3
Priloga 4: 47. in 48. točka statuta družbe ABC, d. d.	4
Priloga 5: Notarski zapisnik 4. točke 28. seje skupščine družbe ABC, d. d., z dne 17. 4. 2013.....	5
Priloga 6: Revizijska dokumentacija -preveritev vpliva prevrednotenja osnovnih sredstev družbe ABC d.d.	6
Priloga 7: Revizijska dokumentacija – preveritev vpliva vrednotenja finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo.....	7
Priloga 8: Razkritja v zvezi s konti kapitala v Letnem poročilu družbe ABC, d. d., za poslovno leto, končano dne 31. 12. 2013.....	8

RAZLAGA OKRAJŠAV

SRS	slovenski računovodski standardi
ZGD-1	Zakon o gospodarskih družbah – 1
ZDDPO-2	Zakon o davku od dohodka pravnih oseb – 2
MSRP	mednarodni standardi računovodskega poročanja
MSR	mednarodni standard revidiranja
MRS	mednarodni računovodski standard
IGK	izkaz gibanja kapitala
ZFPPIPP	Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju
AJPES	Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
ZSReg	Zakona o sodnem registru
SPPK	splošni prevrednotovalni popravek kapitala
ZUDDob	Zakon o udeležbi delavcev v dobičku
FIFO	First-in-first-out
LIFO	Last-in-first-out
ZRev-1	Zakon o revidiranju
FV	poštena vrednost (angl. Fair value)

Priloga 1: Izkaz poslovnega izida in izkaz vseobsegajočega donosa

Tabela 6: Izkaz poslovnega izida družbe ABC, d. d., za leto, končano dne 31. 12. 2013

	v evrih	
	2012	2013
Čisti prihodki od prodaje	35.750.704	36.278.239
Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	50.123	-75.938
Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	0	0
Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)	151.015	163.933
Stroški blaga, materiala in storitev	-28.129.549	-28.572.213
Stroški dela	-4.582.153	-4.620.937
Odpisi vrednosti	-1.920.330	-1.722.667
Drugi poslovni odhodki	-174.933	-175.964
Finančni prihodki iz deležev	0	0
Finančni prihodki iz danih posojil	350	296
Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	1.913	1.845
Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb	-248.769	-197.025
Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	-394.200	-462.225
Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	-25.420	-28.953
Drugi poslovni prihodki	34.167	49.743
Drugi poslovni odhodki	-98.400	-47.560
Davek iz dobička	-83.510	-110.240
Odloženi davki	48.992	39.666
Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	380.000	520.000

Tabela 7: Izkaz vseobsegajočega donosa družbe ABC, d. d., za poslovno leto, končano dne 31. 12. 2013

	v evrih	
	2012	2013
Čisti poslovni izid obračunskega obdobja leta	320.000	520.000
Sprememba presežka iz prevrednotenja neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev	-21.250	-401.000
Spremembe presežka iz prevrednotenja finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo	-70.608	188.244
Dobički in izgube, ki izhajajo iz prevedbe računovodskih izkazov podjetij v tujini (vplivov sprememb deviznih tečajev)	0	0
Aktuarski dobički in izgube programov z določenimi zaslužki	0	-47.406
Druge sestavine vseobsegajočega donosa	0	0
Celotni vseobsegajoči donos obračunskega obdobja	228.142	259.838

Priloga 2: Bilanca stanja

Tabela 8: Bilanca stanja družbe ABC, d. d., na dan 31. 12. 2013

v evrih

SREDSTVA	31.12.2012	31.12.2013
A. Dolgoročna sredstva	16.907.640	15.931.621
I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne AČR	578.204	472.045
II. Opredmetena osnovna sredstva	14.703.856	14.599.926
III. Naložbene nepremičnine	0	0
IV. Dolgoročne finančne naložbe	1.237.500	427.500
VI. Odložene terjatve za davek	388.080	432.150
B. Kratkoročna sredstva	4.108.695	4.457.128
I. Sredstva za prodajo	0	0
II. Zaloge	1.539.040	1.697.154
III. Kratkoročne finančne naložbe	215.608	113.840
IV. Kratkoročne poslovne terjatve	2.195.140	2.567.804
V. Denarna sredstva	158.907	78.330
C. Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	108.695	137.878
Skupaj sredstva	21.125.030	20.526.627
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	31.12.2012	31.12.2013
A. Kapital	8.603.576	8.363.414
I. Vpoklicani kapital	5.040.000	5.040.000
II. Kapitalske rezerve	1.519.382	1.519.382
III. Rezerve iz dobička	572.832	490.832
IV. Presežek iz prevrednotenja	1.099.362	818.450
V. Preneseni čisti poslovni izid	100.000	52.750
VI. Čisti poslovni izid tekočega leta	272.000	442.000
B. Rezervacije in dolgoročne PČR	363.878	395.241
I. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti	263.878	315.241
II. Druge rezervacije	100.000	80.000
C. Dolgoročne obveznosti	4.667.899	8.546.053
I. Dolgoročne finančne obveznosti	4.475.861	8.368.709
II. Dolgoročne poslovne obveznosti	0	0
III. Odložene obveznosti za davek	192.038	177.344
Č. Kratkoročne obveznosti	6.963.482	2.713.041
I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	0	0
II. Kratkoročne finančne obveznosti	4.887.282	1.079.211
III. Kratkoročne poslovne obveznosti	2.076.200	1.633.830
D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve	526.195	508.878
Skupaj obveznosti do virov sredstev	21.125.030	20.526.627

Priloga 3: Izkaz gibanja kapitala

Tabela 9: Izkaz gibanja kapitala družbe ABC, d. d., od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013

v evrih

	Osnovni kapital	Kapitalske rezerve	Rezerve iz dobička				Statutarne rezerve	Presežek iz prevrednotenja	Preneseni čistni poslovni izid	Čisti poslovni izid tekočega obdobja	Skupaj
			Zakonske rezerve	Rezerve za lastne delnice	Lastne delnice ali deleži						
A.1. Stanje 31.12.2012	5.040.000	1.519.382	353.882	247.400	-247.400	218.950	1.099.362	100.000	272.000	8.603.576	
A.2. Stanje 1.1.2013	5.040.000	1.519.382	353.882	247.400	-247.400	218.950	1.099.362	100.000	272.000	8.603.576	
B.1. Spremembe lastniškega kapitala - transakcije z lastniki											
a) nakup lastnih delnic in lastnih poslovnih deležev	-	-	-	-	-160.000	-	-	-	-	-160.000	
b) izplačilo dividend	-	-	-	-	-	-	-	-340.000	-	-340.000	
Skupaj spremembe lastniškega kapitala	0	0	0	0	-160.000	0	0	-340.000	0	-500.000	
B.2. Celotni vseobsegajoči donos poročevalskega obdobja											
a) Vnos čistega poslovnega izida poročevalskega obdobja	-	-	-	-	-	-	-	-	520.000	520.000	
b) Sprememba presežka iz prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev	-	-	-	-	-	-	-421.750	20.750	-	-401.000	
c) Sprememba presežka iz prevrednotenja finančnih naložb	-	-	-	-	-	-	188.244	-	-	188.244	
č) Sprememba nerealiziranih aktuarskih dobički ali izgub	-	-	-	-	-	-	-47.406	-	-	-47.406	
Skupaj celotni vseobsegajoči donos	0	0	0	0	0	0	-280.912	20.750	520.000	259.838	
B.3. Spremembe v kapitalu											
a) Razporeditev preostalega dela čistega dobička primerjalnega poročevalskega obdobja na druge sestavine kapitala	-	-	-	-	-	-	-	272.000	-272.000	0	
b) Razporeditev dela čistega dobička poročevalskega obdobja na druge sestavine kapitala po sklepu organov vodenja in nadzora	-	-	26.000	-	-	52.000	-	-	-78.000	0	
c) Oblikovanje rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže iz drugih sestavin kapitala	-	-	-	160.000	-	-160.000	-	-	-	0	
Skupaj spremembe v kapitalu	0	0	26.000	160.000	0	-108.000	0	272.000	-350.000	0	
C. Stanje 31.12.2013	5.040.000	1.519.382	379.882	407.400	-407.400	110.950	818.450	52.750	442.000	8.363.414	

Priloga 4: 47. in 48. točka statuta družbe ABC, d. d.

LASTNE DELNICE IN REZERVE ZA LASTNE DELNICE

47. (sedeminštirideseti) člen

Družba lahko pridobiva in odtuja lastne delnice skladno z določili in pogoji veljavnega Zakona o gospodarskih družbah ter določili statuta in pooblastili skupščine.

Delež odkupljenih lastnih delnic ne sme presegati, skupaj z že odkupljenimi delnicami, 5 (pet) % vseh izdanih delnic družbe.

Rezerve za lastne delnice se lahko oblikujejo tudi iz statutarnih in drugih rezerv iz dobička družbe, skladno z veljavno zakonodajo in sklepi organov družbe.

STATUTARNE REZERVE

48. (oseminštirideseti) člen

Družba lahko oblikuje statutarne rezerve v maksimalni višini do višine 5 % osnovnega kapitala. Statutarne rezerve se oblikujejo iz naslova čistega dobička poslovnega leta, in sicer se vsakokrat nameni 10 (deset) % čistega dobička poslovnega leta, ki ostane po kritju morebitnih prenesenih izgub ali oblikovanju zakonskih rezerv ali rezerv za lastne deleže, dokler višina teh rezerv ne doseže 5 (pet) % osnovnega kapitala družbe.

Statutarne rezerve se lahko uporabijo za naslednje namene:

- povečanje osnovnega kapitala družbe,
- oblikovanje rezerv za lastne delnice,
- kritje čiste izgube poslovnega leta,
- zmanjšanje osnovnega kapitala z umikom delnic.

Izplačilo dividend delničarjem v primeru odsotnosti preostalih virov.

**Priloga 5: Notarski zapisnik 4. točke 28. seje skupščine družbe ABC, d. d., z dne
17. 4. 2013**

5. točka: Predlog uporabe bilančnega dobička za poslovno leto 2012

Predsednik uprave družbe je predstavil revidirano letno poročilo.

Predsednik nadzornega sveta je predstavil poročilo nadzornega sveta o preveritvi letnega poročila ter dejal, da je nadzorni svet potrdil letno poročilo.

Predsednik skupščine je predstavil informacije. Po opravljeni razpravi je dal na glasovanje naslednji sklep:

SKLEP 4 (štiri)

Skupščina se seznanila, da bilančni dobiček za leto 2012 (dvatisočdvanajst) na dan 31. 12. 2012 (enaintrideseti december dvatisočdvanajst) znaša 340.000,00 (tristo štirideset tisoč 00/100) EUR.

Skupščina soglašala s predlogom uprave glede uporabe bilančnega dobička:

- del bilančnega dobička v znesku 340.000,00 (tristo štirideset tisoč 00/100) EUR se uporabi za izplačilo dividend v bruto vrednosti 1,25 (ena 25/100) EUR na delnico;
- preostanek bilančnega dobička v znesku 52.750,00 (dvainpetdeset tisoč sedemsto petdeset 00/100) EUR ostane nerazporejen.

Dividenda pripada lastnikom delnic, ki bodo v delniško knjigo družbe ABC, d. d., drugi dan po sprejemu tega sklepa vpisani kot imetniki delnic s pravico do dividend. Dividende se izplačajo delničarjem v roku 45 (petinštirideset) dni od datuma tega sklepa.

Po izvedenem glasovanju je predsednik skupščine ugotovil, da je ob nespremenjeni sklepčnosti glasovalo 251.545 (dvesto enainpetdeset tisoč petsto petinštirideset) delnic, kar predstavlja 94,6 % osnovnega kapitala, ter da je:

- ZA predlagani sklep glasovalo 232.176 (dvesto dvaintrideset tisoč sto šestinsedemdeset) oziroma 92,3 (dvaindevetdeset 30/100) % oddanih glasov delničarjev;
- PROTI predlaganemu sklepu je glasovalo 19.369 (devetnajst tisoč tristo devetinšestdeset delnic ali 7,7 (sedem 70/100) % osnovnega kapitala;
- VZDRŽANIH je bilo 0 delnic ali 0 (nič) % delnic.

Predsednik skupščine je ugotovil, da je bil sklep 4.1 (štiri pika ena) sprejet z večino oddanih glasov, ter razglasil sklep.

Priloga 6: Revizijska dokumentacija -preveritev vpliva prevrednotenja osnovnih sredstev družbe ABC d.d.

Tabela 10: Pregled prevrednotenja zemljišč družbe ABC, d. d., za zadnja 3 leta

v evrih

Zemljišče	2011	2012	2013*
Nabavna vrednost			
Začetno stanje 1. 1.	4.400.000	4.400.000	4.400.000
<i>Nabave</i>	0	0	0
<i>Prodaje/izločitve</i>	0	0	0
<i>Prevrednotenje</i>	0	0	0
Končno stanje 31. 12.	4.400.000	4.400.000	4.400.000
Prevrednotenje			
Začetno stanje 1. 1.	550.000	550.000	550.000
<i>Okrepitev</i>	0	0	0
<i>Prodaje/Izločitve</i>	0	0	-250.000
<i>Prevrednotenje</i>	0	0	0
Končno stanje 31. 12.	550.000	550.000	300.000
NSV	4.950.000	4.950.000	4.700.000

Tabela 11: Pregled vpliva prevrednotenja zgradb družbe ABC, d. d., za zadnja 3 leta

v evrih

Zgradbe	2011	2012	2013*
Nabavna vrednost			
Začetno stanje 1. 1.	8.250.000	8.250.000	8.250.000
<i>Nabave</i>	0	0	0
<i>Prodaje/izločitve</i>	0	0	0
<i>Prevrednotenje</i>	0	0	-671.875
Končno stanje 31. 12.	8.250.000	8.250.000	7.578.125
Popravek vrednosti			
Začetno stanje 1. 1.	2.475.000	2.640.000	2.805.000
<i>Tekoča amortizacija</i>	165.000	165.000	165.000
<i>Prodaje/izločitve</i>	0	0	0
<i>Prevrednotenje</i>	0	0	-241.875
Končno stanje 31. 12.	2.640.000	2.805.000	2.728.125
Neto sedanja vrednost:	5.610.000	5.445.000	4.850.000
<i>Preostala doba koristnosti (leta):</i>	35	34	33
Presežek iz prevrednotenja			
Začetno stanje 1. 1.	875.000	850.000	825.000
<i>Prenos med zadržane dobičke</i>	-25.000	-25.000	-25.000
<i>Izločitve</i>	0	0	0
<i>Prevrednotenje</i>	0	0	-200.000
Končno stanje 31. 12. 2013	850.000	825.000	600.000

Priloga 7: Revizijska dokumentacija – preveritev vpliva vrednotenja finančnih naložb, razpoložljivih za prodajo

Tabela 12: Pregled vpliva prevrednotenja finančnih naložb razpoložljivih za prodajo družbe ABC, d.d., za zadnja 3 leta

v evrih

	TSLG			MERL		
	Vrednost	Količina	Cena	Vrednost	Količina	Cena
Nabavna vrednost na dan 31. 12. 2011	93.000	1.500	62,00	0	0	0,00
FV na dan 31. 12. 2011	94.470		62,98	0		0,00
Presežek iz prevrednotenja	1.470			0		
Nakupi v letu 2012	76.000	1.000		375.000	3.000	
-15. 2. 2012				375.000	3.000	125,00
-18. 11. 2011	76.000	1.000	76,00			
Prodaje v letu 2012						
Nabavna vrednost na dan 31. 12. 2012	169.000	2.500	67,60	375.000	3.000	125,00
FV na dan 31. 12. 2012	173.750		69,50	286.650		95,55
Presežek iz prevrednotenja	4.750			-88.350		
Nakupi v letu 2013	47.500	500				
- 15. 4. 2013	47.500	500	95,00			
Prodaje v letu 2013				-330.000	-3.000	
- 28. 4. 2013				-330.000	-3.000	110,00
Nabavna vrednost na dan 31.12.2013	216.500	3.000	72,17	0	0	0,00
FV na dan 31.12.2013	359.700		119,90			
Presežek iz prevrednotenja	143.200					

Priloga 8: Razkritja v zvezi s konti kapitala v Letnem poročilu družbe ABC, d. d., za poslovno leto, končano dne 31. 12. 2013

16. Kapital

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).

Celotni kapital sestavljajo vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, prevrednotovalni popravki, preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let in prehodno še nerazdeljeni čisti dobiček poslovnega leta.

16.1 Osnovni kapital

Osnovni kapital družbe je vplačan v celoti in zanaša 5.040.000 evrov in je razdeljen na 280.000 navadnih prosto prenosljivih kosovnih delnic istega reda z nominalno vrednostjo 18 evrov, kjer ima vsaka delnica enak delež in pripadajoč znesek v osnovnem kapitalu, s katerim razpolaga brez omejitev.

Vse delnice družbe so istega razreda in ene izdaje iz leta 1996 ter so bile v celoti vplačane. Delnice družbe kotirajo na vstopni kotaciji Ljubljanske borze, delniško knjigo pa vodi KDD.

16.2 Kapitalske rezerve

Kapitalske rezerve predstavlja odprava Splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala v višini 1.407.026 evrov, ki se je oblikoval ob prehodu na nove SRS 2006, ter vplačila presežka kapitala v višini 112.356 evrov.

16.3 Rezerve iz dobička

v evrih

Rezerve iz dobička	31. 12. 2012	31. 12. 2013
Zakonske rezerve	353.882	379.882
Rezerve za lastne delnice	247.400	407.400
Druge rezerve iz dobička	0	0
Statutarne rezerve	218.950	110.950
Lastne delnice (odbitna postavka)	-247.000	-407.400
Skupaj	572.832	490.832

Skladno s 64. členom ZGD-1 (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US in 82/13) v letu 2013 je družba oblikovala dodatnih 26.000 evrov zakonskih rezerv, kajti skupaj s kapitalskimi rezervami ne dosega zakonsko predpisane meje 10 % osnovnega kapitala, saj na dan 31. 12. 2013 znašajo 9,77 %.

Družba je v mesecu septembru 2013 pridobila dodatnih 5.000 lastnih delnic v skupni vrednosti 160.000 evrov, za katere je iz statutarnih rezerv oblikovala rezerve za lastne delnice.

Pridobitev je bila izvedena skladno s pooblastilom 26. seje skupščine z dne 28. 11. 2012, ki je za namen nagrajevanja zaposlenih pooblastila upravo za nakup lastnih delnic družbe do skupne višine 5 % osnovnega kapitala oziroma 14.000 delnic.

Družba ima na dan 31. 12. 2013 skupaj 13.000 lastnih delnic, kar ustreza 4,6 % deležu vseh delnic družbe ABC, d. d. Lastne delnice niso zastavljene in niso bile pridobljene za račun tretjih oseb.

Skladno s statutom je družba iz naslova čistega dobička poslovnega leta oblikovala dodatnih 52.000 evrov statutarnih rezerv, ki se skladno s statutom lahko uporabijo le za pokrivanje tekoče izgube poslovnega leta, oblikovanje rezerv za lastne delnice, povečanje osnovnega kapitala, zmanjšanje osnovnega kapitala za umik lastnih delnic ter izplačilo dividend v primeru, da ni dovolj preostalih virov. Statut družbe določa, da mora oblikovati statutarne rezerve 10 % čistega dobička poslovnega leta, dokler ta ne doseže 5 % osnovnega kapitala.

16.4 Presežki iz prevrednotenja

v evrih

Presežek iz prevrednotenja	31.12.2012	31.12.2013
zgradb in zemljišč	1.168.750	747.000
finančnih naložb	-69.388	118.856
aktuarskih dobičkov in izgub od določenih zaslužkov	0	47.406
Skupaj	1.099.362	818.450

Zmanjšanje presežka iz prevrednotenja zgradb in zemljišč je posledica slabitve nepremičnin po opravljeni cenitvi nepremičnin, ki je podrobneje opisana pri razkritjih opredmetenih osnovnih sredstev. Povečanje aktuarskih dobičkov in izgub od določenih zaslužkov je posledica sprejetih sprememb MRS 19 – Zaslužki zaposlencev.

16.5 Bilančni dobiček

	v evrih
	2013
Čisti poslovni izid poslovnega leta	520.000
Preneseni čisti dobiček/prenesena čista izguba	52.750
Zmanjšanje rezerv iz dobička	160.000
Povečanje rezerv iz dobička po sklepu uprave (zakonskih rezerv, rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže in statutarnih rezerv)	-238.000
Povečanje rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta (drugih rezerv iz dobička)	0
Bilančni dobiček	494.750

Družba je v letu 2013 v celoti izplačala 340.000 evrov dividend iz naslova bilančnega dobička 2012.

Vmesnih dividend v letu 2013 ni bilo. Uprava in nadzorni svet družbe predlagata skupščini, da se od bilančnega dobička leta 2013 za dividende nameni 400.000 evrov, preostali znesek pa ostane nerazporejen. Skupščina glede delitve bilančnega dobička leta 2013 še ni odločala.

16.6 Vpliv rasti cen življenjskih potrebščin na poslovni izid

Če bi družba z namenom ohranitve kupne moči kapitala tega prevrednotila s stopnjo rasti cen življenjskih potrebščin, bi poslovni izid pred davki znašal 531.682 evrov.

16.7 Čisti dobiček na delnico

v evrih	
2012	2013
1,40	1,95

Tehtano povprečje delnic je enako dejanskemu številu delnic družbe v letih 2012 in 2013.