

Slovenski računovodski standard 27 (2002)

OBLIKE IZKAZA GIBANJA KAPITALA ZA ZUNANJE POSLOVNO POROČANJE

A. Uvod

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

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

Opredeljuje ključne pojme in vsebuje tudi pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1 (spremenjen 1997), 14 (spremenjen 1997) in 34 (spremenjen 1998). Glede vrednotenja v izkazu gibanja kapitala zajetih postavk in dodatnega razkrivanja je povezan s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 1-12 in z ustreznimi mednarodnimi računovodskimi standardi. Ker je ta temeljni računovodski izkaz lahko predračunski ali obračunski, je ta standard povezan še s SRS 20, 23 in 30.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvama ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2002).

B. Standard

a) Razvrščanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe

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

27.2. Izkaz gibanja kapitala je lahko sestavljen tako, da prikazuje

- I. le razdelitev čistega dobička kot sestavine kapitala oziroma poravnavo čiste izgube kot odbitne postavke od kapitala ali
- II. vse sestavine kapitala, zajete v bilanco stanja, bodisi v skupinah bodisi posamično.

27.3. Izkaz gibanja kapitala ima obliko a) ločenih razpredelnice sprememb za vsako sestavino kapitala ali b) sestavljene razpredelnice sprememb vseh sestavin kapitala. V tem standardu je kot izhodiščna predlagana rešitev b.

b) Osnovno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe

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

- I. Vpoklicani kapital
 - 1. Osnovni kapital

2. Nepoklicani kapital (kot odbitna postavka)

II. Kapitalske rezerve

III. Rezerve iz dobička

1. Zakonske rezerve
2. Rezerve za lastne deleže
3. Statutarne rezerve
4. Druge rezerve iz dobička

IV. Preneseni čisti poslovni izid

1. Preneseni čisti dobiček
2. Prenesena čista izguba

V. Čisti poslovni izid poslovnega leta

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

VI. Prevrednotovalni popravki kapitala

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

Gospodarske kategorije v oklepajih so odštevne postavke. Pri nevpoklicanem kapitalu pomeni podatek v oklepaju zmanjšanje, kar pomeni hkrati povečanje vpoklicanega kapitala, ker je nevpoklicani kapital odbitna postavka od osnovnega kapitala. Iz istega razloga (tj. zaradi vpisa nevpoklicanega kapitala ali vpoklica kapitala) se hkrati pojavita spremembi z nasprotnima predznakoma pri osnovnem kapitalu in nevpoklicanem kapitalu.

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

A. Začetno stanje v obdobju

B. Premiki v kapital

- a) Vpis vpoklicanega osnovnega kapitala
- b) Vpis nevpoklicanega osnovnega kapitala
- c) Vpoklic vpisanega osnovnega kapitala
- č) Vnos dodatnih vplačil kapitala
- d) Vnos čistega poslovnega izida poslovnega leta
- e) Vnos zneska splošnega prevrednotenja kapitala
- f) Vnos zneska posebnih prevrednotenj kapitala
- g) Druga povečanja sestavin kapitala

C. Premiki v kapitalu

- a) Razporeditev čistega dobička kot sestavine kapitala po sklepu uprave in nadzornega sveta
- b) Razporeditev čistega dobička za oblikovanje dodatnih rezerv po sklepu skupščine
- c) Poravnava izgube kot odbitne sestavine kapitala
 - č) Oblikovanje rezerve za lastne deleže iz drugih sestavin kapitala
 - d) Razpustitev rezerv za lastne deleže in razporeditev na druge sestavine kapitala
 - e) Izplačila (obračun) dividend v obliki delnic
 - f) Druge prerazporeditve sestavin kapitala

Č. Premiki iz kapitala

- a) Izplačilo dividend
- b) Vračilo kapitala
- c) Uporaba posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala (za oslabitev sredstev ali okrepitev dolgov)

č) Prenos posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala (v poslovne prihodke ali finančne prihodke)

d) Druge odprave sestavin kapitala

D. Končno stanje v obdobju

Podatki v oklepajih so odštevne postavke. V vsaki vrstici pod C se hkrati pojavijo prištevne in odštevne postavke pri različnih sestavinah kapitala, ki se v isti vrstici medsebojno izničijo.

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

27.7. V izkazu gibanja kapitala v obliki ločenih razpredelnic se zaradi primerjave prikazujejo uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju in uresničeni podatki v enakem prejšnjem obračunskem obdobju ali načrtovani podatki za naslednje obračunsko obdobje in uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju ali uresničeni podatki v obravnavanem obračunskem obdobju in načrtovani podatki za isto obdobje. V izkazu gibanja kapitala v obliki sestavljene razpredelnice se takšne primerjave praviloma prenesejo med pojasnila.

c) Prilagojeno razčlenjevanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe

27.8. Pri različici I iz SRS 27.2 se število stolpcev iz SRS 27.4 omeji na stolpca V.1. Čisti dobiček poslovnega leta in V.2. Čista izguba poslovnega leta, ki se dopolnjujeta, le če je predmet razporeditve več kot zgolj čisti dobiček zadnjega poslovnega leta ali predmet poravnave več kot zgolj čista izguba zadnjega poslovnega leta. Število vrstic iz SRS 27.5 pa se omeji ne postavke A. Začetno stanje v obdobju, B.d) Vnos čistega poslovnega izida poslovnega leta, C.a) Razporeditev čistega dobička kot sestavine kapitala in C.b) Poravnava čiste izgube kot odbitne sestavine kapitala.

27.9. Poseben dodatek k izkazu gibanja kapitala je "bilančni dobiček" kot pravno opredeljena odločitvena kategorija iz zakona o gospodarskih družbah:

a) čisti poslovni izid poslovnega leta

b) + preneseni čisti dobiček / prenesena čista izguba

c) + zmanjšanje rezerv iz dobička

č) povečanje rezerv iz dobička po sklepu uprave (zakonskih rezerv, rezerv za lastne deleže in statutarne rezerv)

d) povečanje rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta (drugih rezerv iz dobička)

e) = bilančni dobiček (a + b + c – č – d), ki ga skupščina razporedi

– na delničarje,

– v druge rezerve

– za prenos v naslednje leto in

– za druge namene.

č) Uskupinjevanje izkazov gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe

27.10. V razpredelnico iz SRS 27.4 se vnese nov stolpec VII. Prevedbeni popravek kapitala. V razpredelnico iz SRS 27.5 se vneseta novi vrstici B.h) Povečanje prevedbenih valutnih razlik in Č.e) Zmanjšanje prevedbenih valutnih razlik.

d) Razkrivanje postavk v izkazu gibanja kapitala za zunanje poslovne potrebe

27.11. Podrobno se pojasnijo razlogi za vsako spremembo posamezne gospodarske kategorije ter povezavo premikov v kapital (B v SRS 27.5) s spremembami gospodarskih kategorij v bilanci stanja in v izkazu poslovnega izida pa tudi premikov iz kapitala (Č v SRS 27.5) s spremembami gospodarskih kategorij v bilanci stanja in v izkazu poslovnega izida.

27.12. Spremembe rezerv, splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala in posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala se obravnavajo po vrstah.

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

C. Opredelitvi ključnih pojmov

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

- a) **Splošno prevrednotenje kapitala** je prevrednotenje kapitala zaradi spremembe splošne kupne moči denarja, merjene v evrih. Omogoča ohranitev splošne kupne moči kapitala.
- b) **Posebno prevrednotenje kapitala** je prevrednotenje kapitala tako zaradi povečanja vrednosti zemljišč, zgradb, opreme in finančnih inštrumentov, ki so del dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, kakor tudi zaradi zmanjšanja vrednosti dolgoročnih in kratkoročnih dolgov.

Č. Pojasnila

27.14. Pri sestavini I.1. Osnovni kapital iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi vpisa vpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev) in povečanje zaradi vpisa nevpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju nevpoklicanega kapitala kot odbitne postavke), v C povečanje zaradi spojitve drugih sestavin kapitala, tj. kapitalskih rezerv, statutarne rezerv, drugih rezerv iz dobička, prenesenega čistega dobička ali splošnega prevrednotovalnega popravka v na novo opredeljeni osnovni kapital (ob hkratnem zmanjšanju teh drugih sestavin kapitala), a tudi zmanjšanje zaradi poravnave prenesene izgube ali izgube poslovnega leta z zmanjšanjem osnovnega kapitala ali zmanjšanje zaradi prenosa med kapitalne rezerve (ob hkratnem povečanju teh rezerv), v Č zmanjšanje zaradi umika osnovnega kapitala (ob hkratnem zmanjšanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), v D pa končno stanje.

27.15. Pri sestavini I.2. Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka) iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi vpisa nevpoklicanega osnovnega kapitala (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), v C zmanjšanje zaradi vpoklica vpisanega osnovnega kapitala (ob hkratni pojavitvi terjatve do vpisnika), v D pa končno stanje kot odbitna postavka od osnovnega kapitala

27.16. Pri sestavini II. Kapitalne rezerve iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi presežka vplačil nad nominalnimi zneski deležev kapitala pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic z dodatnimi vplačili družbenikov za pridobitev dodatnih pravic iz deležev itd. (ob hkratnem povečanju sredstev), v C zmanjšanje zaradi poravnave čiste izgube poslovnega leta ali izgube iz prejšnjih let (ob hkratnem zmanjšanju te izgube), zmanjšanje zaradi prenosa na osnovni kapital (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), zmanjšanje zaradi prenosa v rezerve za lastne delnice (ob povečanju rezerv za lastne delnice) in povečanje zaradi razpustitve rezerv za lastne delnice (ob zmanjšanju rezerv za lastne delnice, do katerega je prišlo s prenosom iz kapitalnih rezerv), v Č zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju denarnih ali stvarnih sredstev oziroma terjatev), v D pa končno stanje.

27.17. Pri sestavini III.1. Zakonske rezerve iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poslovnega leta ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala) in zmanjšanje zaradi poravnave čiste izgube poslovnega leta ali prenesene izgube (ob hkratnem zmanjšanju te izgube kot odbitne sestavine kapitala), v Č zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

27.18. Pri sestavini III.2. Rezerve za lastne deleže iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poslovnega leta ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), povečanje zaradi prenosa iz statutarne rezerv ali drugih rezerv iz dobička (ob hkratnem zmanjšanju teh rezerv) in zmanjšanje zaradi njihovega vračanja drugim sestavinam kapitala, iz katerih so nastale, če ni več potrebe po kritju vrednosti odkupljenih lastnih deležev (ob hkratnem povečanju teh sestavin), v Č zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

27.19. Pri sestavini III.3. Statutarne rezerve iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C povečanje zaradi razporeditve čistega dobička poslovnega leta ali prenesenega čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička kot sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi morebitnih prenosov na druge sestavine kapitala, npr. osnovni kapital ali rezerve za lastne deleže (ob hkratnem povečanju teh sestavin), povečanje zaradi odprave prenosov na druge sestavine kapitala, npr. rezerv za lastne deleže (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin) in zmanjšanje zaradi poravnave izgube (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), v Č zmanjšanje zaradi porabe, ki zapušča kapital (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), in zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

27.20. Pri sestavini III.4. Druge rezerve iz dobička iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C povečanje zaradi razporeditve čistega dobička (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička poslovnega leta kot sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi morebitnih prenosov na druge sestavine kapitala, npr. osnovni kapital ali rezerve za lastne deleže (ob hkratnem povečanju teh sestavin), povečanje zaradi odprave prenosov na druge sestavine kapitala, npr. rezerv za lastne deleže (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin) in zmanjšanje zaradi poravnave izgube (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), v Č zmanjšanje zaradi porabe, ki zapušča kapital (ob hkratnem zmanjšanju sredstev) ali zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

27.21. Pri sestavini IV.1. Preneseni čisti dobiček iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v C zmanjšanje zaradi prerazporeditve v rezerve iz dobička (ob hkratnem povečanju teh rezerv), zmanjšanje zaradi poravnave izgube iz prejšnjih let (ob hkratnem zmanjšanju izgube kot odbitne sestavine kapitala), povečanje zaradi prerazporeditve čistega dobička poslovnega leta (ob hkratnem zmanjšanju čistega dobička poslovnega leta) ali zmanjšanje zaradi prenosa v osnovni kapital (ob hkratnem povečanju osnovnega kapitala), v Č zmanjšanje zaradi izplačila dividend (ob hkratnem zmanjšanju sredstev ali povečanju obveznosti do družbenikov) ali zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

27.22. Pri sestavini IV.2. Prenesena čista izguba iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B zmanjšanje za dobljene podpore, če niso vključene med prihodke (ob hkratnem povečanju sredstev ali zmanjšanju dolgov), v C zmanjšanje zaradi razporeditve čistega dobička poslovnega leta (ob hkratnem zmanjšanju njegovega preostalega stanja med sestavinami kapitala) in zmanjšanje zaradi poravnave s pomočjo prenesenega čistega dobička, drugih rezerv iz dobička, statutarne rezerv, kapitalskih rezerv in zakonskih rezerv (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala), v D pa končno stanje.

27.23. Pri sestavini V.1. Čisti dobiček poslovnega leta iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B vnos čistega dobička iz izkaza poslovnega izida za poslovno leto (ob hkratnem prenosu iz tega izkaza), v C zmanjšanje zaradi poravnave prenesene izgube (ob hkratnem zmanjšanju njenega preostalega stanja kot odbitne sestavine kapitala), zmanjšanje zaradi razporeditve v druge sestavine kapitala (ob hkratnem povečanju teh sestavin) in zmanjšanje zaradi kasnejše vključitve v preneseni čisti dobiček (ob hkratnem njegovem povečanju), v Č zmanjšanje zaradi izplačila dividend (ob hkratnem zmanjšanju sredstev ali povečanju obveznosti do družbenikov) ali zmanjšanje zaradi umika kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev), v D pa končno stanje.

27.24. Pri sestavini V.2. Čista izguba poslovnega leta iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B zmanjšanje za dobljene podpore, če niso vključene med prihodke (ob hkratnem povečanju sredstev ali zmanjšanju dolgov) in vnos čiste izgube poslovnega leta, v C zmanjšanje zaradi poravnave s pomočjo prenesenega čistega dobička, drugih rezerv iz dobička, statutarnih rezerv, kapitalskih rezerv in zakonskih rezerv (ob hkratnem zmanjšanju teh sestavin kapitala) in zmanjšanje zaradi kasnejše vključitve v preneseno čisto izgubo (ob njenem hkratnem povečanju), v D pa končno stanje.

27.25. Pri sestavini VI.1. Splošni prevrednotovalni popravek kapitala iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi vnosa zneska, za katerega je treba zaradi ohranjanja kupne moči kapitala ob koncu poslovnega leta popraviti sestavine kapitala (ob hkratnem odbitku od čistega dobička poslovnega leta ali povečanju izgube poslovnega leta, razen če je del potrebnega povečanja mogoče pokriti v okviru prevrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev ob hkratnem zmanjšanju tega popravka), v C povečanje zaradi morebitnega prenosa iz posebnega prevrednotovalnega popravka kapitala, ki izhaja iz osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb, in zmanjšanje zaradi prenosa na sicer nominalno opredeljene druge sestavine kapitala (ob hkratnem njihovem povečanju) ali v zvezi s sorazmerno poravnavo izgube (ob hkratnem njenem zmanjšanju), v D pa končno stanje.

27.26. Pri sestavini VI.2. Posebni prevrednotovalni popravki kapitala iz SRS 27.4 se praviloma pojavljajo tele postavke iz SRS 27.5: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi okrepitve sredstev ali oslabitve dolgov, pri katerih razlike še ne vplivajo na poslovni izid poslovnega leta (ob hkratnem povečanju sredstev ali zmanjšanju dolgov), v C zmanjšanje zaradi morebitnega prenosa v splošni prevrednotovalni popravek kapitala (ob hkratnem povečanju tega popravka), v Č zmanjšanje zaradi oslabitve sredstev ali okrepitve dolgov, v zvezi s čimer se je prvotno pojavila ta sestavina kapitala (ob hkratnem zmanjšanju sredstev ali povečanju dolgov), in zmanjšanje zaradi prenosa med poslovne prihodke ali finančne prihodke, ker ga je treba vključiti v oblikovanje poslovnega izida (ob hkratnem povečanju poslovnih prihodkov ali finančnih prihodkov), v D pa končno stanje.

27.27. Pri prevedbenem popravku kapitala v skupinskem izkazu gibanja kapitala iz SRS 27.11 se praviloma pojavljajo tele postavke: v vrstici A začetno stanje, v B povečanje zaradi drugih razlogov, v Č zmanjšanje zaradi drugih razlogov, v D pa končno stanje.

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

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

27.29. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 21. septembra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 27 - Oblike izkaza denarnih tokov (1993).