

Na podlagi 4. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006) (Uradni list RS, št. 118/05 in 10/06 – popr.) je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji dne 11. julija 2006 sprejel

## **POJASNILO 1 K SRS 22 (2006) – VODENJE POSLOVNIH KNJIG PRI ZDRUŽITVAH IN DELITVAH**

Družbe, ki so vpletene v združitve in delitve, na podlagi 68. člena Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1) (Uradni list Republike Slovenije, št. 42/06) ter 10. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde (2006) pri vodenju poslovnih knjig upoštevajo:

**1.** Družba, ki se pripoji k drugi družbi ali se spoji z drugo družbo (odslej prevzeta družba), skladno z zakonom o gospodarskih družbah sestavi letno (zaključno) poročilo na dan obračuna združitve. To je bilančni presečni dan (imenovan tudi dan prevzema), od katerega dalje se šteje, da so dejanja prevzete družbe opravljena za račun prevzemne ali nove družbe, in od katerega dalje se šteje, da so dejanja prevzete družbe za potrebe računovodenja opravljene za račun prevzemne ali nove družbe. Bilančni presečni dan določijo uprave družb v pogodbi o pripojitvi ali spojitvi. V obdobju od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register se šteje, da prevzeta družba vodi poslovne knjige skladno s SRS 22 v svojem imenu in za račun prevzemne ali nove družbe, če do vpisa v sodni register ne pride, pa v svojem imenu in za svoj račun. V primeru vpisa združitve v sodni register niti prevzeta niti prevzemna ali nova družba ne sestavi letnega poročila za obdobje od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register.

Po vpisu združitve v sodni register je prevzeta družba prevzemni ali novi družbi dolžna predati poslovne knjige, ki jih je v obdobju od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register vodila za račun prevzemne ali nove družbe. Prevzemna ali nova družba na podlagi prevzetih poslovnih knjig v svoje poslovne knjige po stanju na dan obračuna združitve vnese prevzeta sredstva in prevzete obveznosti v zneskih, v katerih jih je izkazovala prevzeta družba na dan obračuna združitve, ter preračuna te zneske po njihovi pošteni vrednosti na dan obračuna združitve (dan prevzema). Za tem prevzemna ali nova družba na podlagi prevzetih poslovnih knjig v svoje poslovne knjige vnese zbirne zneske sprememb za posamezna prevzeta sredstva in posamezne prevzete obveznosti za obdobje od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register ter zbirne zneske prihodkov in odhodkov po njihovih vrstah za obdobje od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register. Prevzemna ali nova družba ob upoštevanju poštene vrednosti posameznih prevzetih sredstev in obveznosti prevzete družbe prilagodi obračunane zneske prihodkov in odhodkov prevzete družbe (na primer stroške amortizacije je treba obračunati ob upoštevanju poštene vrednosti amortizirljivih sredstev na dan obračuna združitve, preveriti morebitne razloge za oslabitev dobrega imena in drugo) ter izloči prihodke in odhodke, ki sta jih prevzeta in prevzemna družba obračunali na podlagi medsebojnega poslovanja v obdobju od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register.

Prevzemna ali nova družba je v letnem poročilu za obdobje, v katerem se izvede združitev, dolžna razkriti poslovni izid ter prihodke in odhodke prevzete družbe od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register.

**2.** Družba, ki se razdeli z ustanovitvijo novih družb ali s prevzemom, ali družba, ki oddeli del premoženja z ustanovitvijo novih družb ali s prevzemom (odslej prenosna družba), skladno z zakonom o gospodarskih družbah sestavi letno poročilo na dan obračuna delitve. To je bilančni presečni dan (imenovan tudi dan prevzema), od katerega dalje se šteje, da so

dejanja prenosne družbe opravljena za račun prevzemnih ali novih družb in od katerega dalje se šteje, da so transakcije prenosne družbe za potrebe računovodenja opravljene za račun prevzemnih ali novih družb. Bilančni presečni dan določijo uprave družb v delitvenem načrtu ali v pogodbi o delitvi in prevzemu. V obdobju od obračuna delitve do vpisa delitve v sodni register se šteje, da prenosna družba vodi poslovne knjige skladno s SRS 22 v svojem imenu in za račun prevzemnih ali novih družb, če do vpisa v sodni register ne pride, pa v svojem imenu in za svoj račun. Prenosna družba je poslovne knjige dolžna voditi tako, da je zagotovljeno ločeno spremljanje poslovnih dogodkov za področje poslovanja, ki se utemeljeno pripiše posameznemu delu premoženja, ki se skladno z delitvenim načrtom ali pogodbo o delitvi in prevzemu prenaša na prevzemne ali nove družbe. V primeru vpisa delitve v sodni register prenosna in prevzemne ali nove družbe ne sestavijo letnega poročila za obdobje od obračuna delitve do vpisa delitve v sodni register.

Po vpisu delitve v sodni register je prenosna družba prevzemnim ali novim družbam dolžna predati tisti del poslovnih knjig, ki ga je v obdobju od obračuna delitve do vpisa delitve v sodni register vodila za račun posamezne prevzemne ali nove družbe in ki se nanaša na del poslovanja oziroma premoženja, ki se glede na delitveni načrt ali pogodbo o delitvi in prevzemu prenaša na posamezno prevzemno ali novo družbo. Prevzemne ali nove družbe na podlagi prevzetih poslovnih knjig v svoje poslovne knjige po stanju na dan obračuna delitve vnesejo prevzeti del sredstev in obveznosti v zneskih, v katerih jih je izkazovala prenosna družba na dan obračuna delitve, ter preračunajo te zneske po njihovi pošteni vrednosti na dan obračuna delitve (dan prevzema). Za tem prevzemne ali nove družbe na podlagi prevzetih poslovnih knjig v svoje poslovne knjige vnesejo zbirne zneske sprememb za posamezna prevzeta sredstva in posamezne prevzete obveznosti za obdobje od obračuna delitve do vpisa delitve v sodni register ter zbirne zneske prihodkov in odhodkov po njihovih vrstah za obdobje od obračuna delitve do vpisa delitve v sodni register. Prevzemne ali nove družbe ob upoštevanju poštene vrednosti posameznih prevzetih sredstev in obveznosti prenosne družbe prilagodijo obračunane zneske prihodkov in odhodkov prenosne družbe (na primer stroške amortizacije je treba obračunati od poštene vrednosti amortizirljivih sredstev na dan obračuna delitve, preveriti morebitne razloge za oslabitev dobrega imena in drugo) ter izločijo prihodke in odhodke, ki so jih prenosna in prevzemne družbe obračunale na podlagi medsebojnega poslovanja v obdobju od obračuna delitve do vpisa delitve v sodni register. V primeru oddelitve premoženja s prevzemom ali z ustanovitvijo novih družb prenosna družba v letno poročilo in računovodske izkaze za poslovno leto, v katerem se izvede oddelitev, ne vključi poslovnih dogodkov iz poslovnih knjig, ki jih je po obračunskem dnevu delitve vodila v svojem imenu in za račun prevzemnih ali novih družb ter ki se nanašajo na področje poslovanja, ki se utemeljeno pripiše posameznemu delu premoženja, ki je bilo preneseno na prevzemne ali nove družbe.

Prevzemne ali nove družbe so v letnem poročilu za obdobje, v katerem se izvede delitev, dolžne razkriti poslovni izid ter prihodke in odhodke, ki se nanašajo na področje poslovanja, ki se je glede na delitveni načrt ali pogodbo o delitvi in prevzemu preneslo na posamezno prevzemno ali novo družbo, od obračuna delitve do vpisa delitve v sodni register.

**3.** Vse družbe, ustanovljene po zakonu o gospodarskih družbah, morajo letno poročilo sestaviti po stanju na zadnji dan poslovnega leta (bilančni presečni dan za letno poročilo). Če od dneva obračuna združitve ali delitve dalje in do bilančnega presečnega dneva za letno poročilo še ni opravljen vpis združitve ali delitve v sodni register, je prevzeta ali prenosna družba na bilančni presečni dan dolžna sestaviti letno poročilo skladno z določbami sedmega poglavja zakona o gospodarskih družbah. Prevzemne ali nove družbe v prvem letnem poročilu, ki sledi vpisu v sodni register, v svoje računovodske izkaze vključijo premoženje in poslovne dogodke prenosne družbe in prevzemnih ali novih družb za tekoče leto ter preračunajo primerjalne podatke za preteklo poslovno leto, prenosna družba, ki oddeli del

premoženja, pa izključi poslovne dogodke za tekoče leto, ki se nanašajo na oddeljeni del premoženja, ter preračuna primerjalne podatke za preteklo poslovno leto.

4. Ne glede na 3. točko tega pojasnila v primeru, da je vpis združitve ali delitve izveden najkasneje v roku treh mesecev po bilančnem presečnem dnevu za letno poročilo, prevzeta družba ali prenosna družba, ki po vpisu v sodni register preneha obstajati, ni dolžna sestaviti posebnega letnega poročila na bilančni presečni dan, prenosna družba, ki oddeli del premoženja, pa sestavi letno poročilo le za poslovanje, ki se utemeljeno pripiše premoženju, ki se ne prenese na prevzemne ali nove družbe. V tem primeru prevzemna ali nova družba v svoje računovodske izkaze vključi premoženje in poslovne dogodke prenosne ali prevzete družbe (v primeru oddelitve pa premoženje in poslovne dogodke za del poslovanja oziroma premoženja, ki ga prevzame) od dneva obračuna združitve ali delitve dalje.

***Dr. Ivan Turk l.r.***

Predsednik strokovnega sveta  
Slovenskega inštituta za revizijo

To pojasnilo začne veljati prvi dan po objavi v Uradnem listu RS, uporabljati pa se začne pri sestavitvi letnega poročila za poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2006 ali kasneje.