

Na podlagi 4. točke Uvoda v Slovenske računovodske standarde (2024) (Uradni list RS, št. 129/23) je Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 29. maja 2025 sprejel

POJASNILO 2 K OKVIRU SRS-jev (2024) – VODENJE POSLOVNIH KNJIG PRI ZDRUŽITVAH IN DELITVAH

Pojasnilo ureja vodenje poslovnih knjig pri združitvah in delitvah, ki se izvedejo po Zakonu o gospodarskih družbah (Uradni list Republike Slovenije, št. 65/09 s kasnejšimi spremembami – v nadaljnjem besedilu: ZGD-1). Te transakcije praviloma ustrezajo poslovnim kombinacijam organizacij pod skupnim upravljanjem (angl. *common control business combinations*). V nadaljevanju pojasnila namesto splošnega pojma »organizacija« uporabljamo pojem »družba«.

Na podlagi 68. člena ZGD-1 ter 6. točke Okvira SRS-jev (2024) družbe, vpletene v združitve in delitve, pri vodenju poslovnih knjig upoštevajo:

1. Družba, ki se pripoji k drugi družbi ali se z njo spoji (v nadaljnjem besedilu: prevzeta družba¹), skladno z 68. členom ZGD-1 sestavi zaključno poročilo po stanju na dan obračuna pripojitve oziroma spojitve (v nadaljnjem besedilu: dan obračuna združitve). To je dan, od katerega dalje se skladno s 581. členom ZGD-1 šteje, da so vsa dejanja prevzete družbe opravljena za račun prevzemne družbe. Dan obračuna združitve določita poslovodstvi družb v pogodbi o pripojitvi ali spojitvi. V obdobju od dneva obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register se šteje, da prevzeta družba poslovne knjige vodi sicer v svojem imenu, vendar v celoti že za račun prevzemne družbe; če vpisa v sodni register ni, pa v svojem imenu in za svoj račun. Pri vpisu združitve v sodni register niti prevzeta niti prevzemna družba ne sestavi ločenega letnega poročila za obdobje od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register.

Po vpisu združitve v sodni register je prevzeta družba prevzemni družbi dolžna predati poslovne knjige, ki jih je od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register vodila za račun prevzemne družbe². Prevzemna družba na podlagi prevzetih poslovnih knjig v svoje poslovne knjige z začetnim stanjem na prvi dan po dnevu obračuna združitve vnese sredstva in obveznosti prevzete družbe ter jih začetno ovrednoti po pravilih iz 6. točke Okvira SRS-jev (2024). Zatem prevzemna družba na podlagi prevzetih poslovnih knjig v svoje poslovne knjige vnese vse spremembe (ali zbirne zneske sprememb) za posamezna prevzeta sredstva in posamezne prevzete obveznosti za obdobje od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register ter posamične ali zbirne zneske prihodkov in odhodkov po njihovih vrstah za obdobje od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register.

Prevzemna družba je v letnem poročilu za obdobje, v katerem se izvede združitev, dolžna razkriti poslovni izid ter prihodke in odhodke prevzete družbe od dne obračuna združitve do

¹ Pojem »prevzeta družba« je pravni pojem, kot ga ureja ZGD-1 za družbo, ki prenese celotno svoje premoženje na prevzemno družbo in v posledici takšne združitve (pripojitve ali spojitve) preneha brez likvidacije.

² Pojem »prevzemna družba« je pravni pojem, kot ga ureja ZGD-1 za družbo, ki prevzame premoženje prevzete družbe.

vpisa združitve v sodni register. Če prevzemna družba spremembe pri sredstvih in obveznostih ter prihodke in odhodke od datuma obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register prevzame v svoje poslovne knjige v zbirnih zneskih, mora v ločenih evidencah (ki jih je praviloma vodila prevzeta družba) zagotavljati vse analitične podatke zanje.

2. Družba, ki izvede postopek delitve (razdelitev, oddelitev, izčlenitev – v nadaljnjem besedilu: prenosna družba³) z ustanovitvijo novih družb ali s prevzemom, skladno z 68. členom ZGD-1 sestavi zaključno poročilo na dan obračuna delitve. To je dan, od katerega dalje se po 624. členu ZGD-1 šteje, da so vsa dejanja prenosne družbe, povezana z na nove ali prevzemne družbe prenesenim premoženjem (sredstvi in obveznostmi) ter z njim povezanim področjem poslovanja, opravljena za račun prevzemnih ali novih družb. Dan obračuna delitve določijo poslovodstva družb v delitvenem načrtu ali pogodbi o delitvi in prevzemu. V obdobju od obračuna delitve do vpisa delitve v sodni register se šteje, da prenosna družba poslovne knjige za preneseni del premoženja (sredstva in obveznosti) in poslovanja vodi sicer v svojem imenu, vendar že v celoti za račun prevzemnih ali novih družb; če vpisa v sodni register ni, 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 (sredstvom in obveznostim), ki se skladno z delitvenim načrtom ali pogodbo o delitvi in prevzemu prenaša na prevzemne ali nove družbe. Pri vpisu delitve v sodni register prenosna in prevzemne ali nove družbe ne sestavijo ločenega 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 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 (sredstva in obveznosti), 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 z začetnim stanjem na prvi dan po dnevu obračuna delitve vnesejo prevzeti del sredstev in obveznosti ter jih začetno ovrednotijo po pravilih iz 6. točke Okvira SRS-jev (2024). Zatem prevzemne ali nove družbe na podlagi prevzetih poslovnih knjig v svoje poslovne knjige vnesejo vse spremembe (ali zbirne zneske sprememb) za posamezna prevzeta sredstva in posamezne prevzete obveznosti za obdobje od obračuna delitve do vpisa delitve v sodni register ter vse pripadajoče posamične ali zbirne zneske prihodkov in odhodkov po njihovih vrstah za obdobje od obračuna delitve do vpisa delitve v sodni register. Pri oddelitvi ali izčlenitvi premoženja s prevzemom ali 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 dnevu obračuna delitve vodila v svojem imenu in za račun prevzemnih ali novih družb.

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 dne obračuna delitve do vpisa delitve v sodni register. Če prevzemne ali nove družbe spremembe pri sredstvih in obveznostih ter prihodke in odhodke od datuma obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register prevzamejo v svoje poslovne knjige v zbirnih zneskih, morajo v ločenih evidencah (ki jih je praviloma vodila prenosna družba) zagotavljati vse analitične podatke zanje.

³ Pojem »prenosna družba« je pravni pojem, kot ga ureja ZGD-1 za družbo, ki prenese del ali celotno svoje premoženje na prevzemne (pri delitvi s prevzemom) ali nove (pri delitvi z ustanovitvijo novih družb) družbe. Kadar prenosna družba na prevzemne ali nove družbe prenese svoje celotno premoženje, sama v posledici takšne razdelitve preneha brez likvidacije.

3. Vse družbe morajo po ZGD-1 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,⁴ so tako prevzeta kakor tudi prevzemna družba, če ne gre za novo družbo, na bilančni presečni dan dolžne sestaviti letno poročilo skladno z določbami sedmega poglavja ZGD-1, ne da v računovodskih izkazih upoštevajo učinke združitve ali delitve.

Prevzemna, prevzeta in prenosna družba morajo poleg sicer zahtevanih razkritij v tem primeru v poglavju »dogodki po bilanci stanja« v letnem poročilu razkriti tudi, da poteka postopek združitve ali delitve, v kateri fazi je ter kje in kako je na voljo vpogled v pravne listine o postopku združitve ali delitve.

Prenosna družba mora v razkritjih predstaviti tudi razčlenitev bilance stanja za račun posameznih novih oziroma prevzemnih družb ter podatke o prihodkih, odhodkih in poslovnem izidu, pripoznanih za njihov račun po dnevu obračuna delitve. Pri oddelitvi mora prav tako posebej izkazati del sredstev, obveznosti, prihodkov, odhodkov in poslovnega izida, ki se nanaša na neoddeljen del premoženja (sredstev in obveznosti) in poslovanja.

Poslovni izid, ki ga v tem primeru prenosna ali prevzeta družba ustvarita od dne obračuna delitve ali združitve iz poslovanja za račun prevzemne/ih ali nove/ih družb, ne more biti predmet razdelitve, saj skladno s 581. in 624. členom ZGD-1 od dne obračuna delitve ali združitve dalje ne pripada več prenosni oziroma prevzeti družbi, ampak prevzemni/m oziroma novi/m družbi/am.

Prevzemne ali nove družbe v prvem letnem poročilu, ki sledi vpisu v sodni register, v svoje računovodske izkaze vključijo premoženje (sredstva in obveznosti) ter 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, če je vpis združitve ali delitve izveden najkasneje v treh mesecih po bilančnem presečnem dnevu za letno poročilo, prevzeta 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 ali izčleni 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 (sredstva in obveznosti) ter poslovne dogodke prenosne ali prevzete družbe (pri oddelitvi ali izčlenitvi pa premoženje in poslovne dogodke za del poslovanja oziroma premoženja, ki ga prevzame) od dneva obračuna združitve ali delitve dalje.

⁴ Čeprav pravne listine za združitev ali delitev potrdijo že vsi organi upravljanja vseh družb.

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 2025 ali kasneje.

Mag. Saša Jerman

predsednica strokovnega sveta
Slovenskega inštituta za revizijo

Številka asasas

Ljubljana, asasasa