



MONITORUL OFICIAL

AL

ROMÂNIEI

Anul 183 (XXVII) — Nr. 711 bis

PARTEA I
LEGI, DECRETE, HOTĂRĂRI ȘI ALTE ACTE

Mărti, 22 septembrie 2015

SUMAR

Pagina

Anexele nr. 1 și 2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 897/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților	3–140
---	-------

ACTE ALE ORGANELOR DE SPECIALITATE ALE ADMINISTRAȚIEI PUBLICE CENTRALE

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

ORDIN

**pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate
a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților,
precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților*)**

În temeiul prevederilor art. 10 alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului
Finanțelor Publice, cu modificările și completările ulterioare,

în baza prevederilor art. 4 alin. (1) și art. 36 alin. (4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și
completările ulterioare,

ministrul finanțelor publice emite prezentul ordin.

Art. 1. — Se aprobă Normele metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților, cuprinse în anexa nr. 1, care face parte integrantă din prezentul ordin.

Art. 2. — (1) Prezentul ordin se aplică de către societățile cărora le sunt incidente Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare.

(2) Societățile care aplică Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobate prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare, și care efectuează operațiuni de natura celor reglementate de normele metodologice prevăzute în anexa nr. 1, procedează la evidențierea lor în contabilitate utilizând aceste reglementări, cu respectarea legislației care reglementează din punct de vedere juridic operațiunile respective.

Art. 3. — (1) Societățile care se reorganizează trebuie să ia măsurile necesare pentru respectarea prevederilor legale cu privire la păstrarea și arhivarea documentelor justificative și a registrelor de contabilitate. În acest sens, societățile care au

preluat elemente de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la alte societăți în urma operațiunilor de reorganizare poartă răspunderea pentru păstrarea și arhivarea documentelor și registrelor contabile aparținând societăților predătoare, corespunzătoare elementelor preluate.

(2) În proiectul de fuziune sau divizare trebuie să se prevadă societatea care răspunde de păstrarea și arhivarea documentelor justificative și a registrelor de contabilitate ale societății care își încetează existența.

Art. 4. — Exemplele privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților, cuprinse în anexa nr. 2 care face parte integrantă din prezentul ordin, ilustrează modul de aplicare a prevederilor prezentului ordin și nu sunt limitative.

Art. 5. — La data intrării în vigoare a prezentului ordin se abrogă Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.376/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.012 și 1.012 bis din 3 noiembrie 2004.

Art. 6. — Prezentul ordin se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Ministrul finanțelor publice,
Eugen Orlando Teodorovici

București, 3 august 2015.
Nr. 897.

*) Ordinul nr. 897/2015 a fost publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 711 din 22 septembrie 2015 și este reprodus și în acest număr bis.

Anexa nr. 1

**NORME METODOLOGICE
PRIVIND REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A PRINCIPALELOR OPERAȚIUNI DE
FUZIUNE, DIVIZARE, DIZOLVARE ȘI LICHIDARE A SOCIETĂȚILOR, PRECUM ȘI DE
RETRAGERE SAU EXCLUDERE A UNOR ASOCIAȚI DIN CADRUL SOCIETĂȚILOR**

1. Operațiunile de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților, sunt reglementate de Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare *legea societăților*.

Operațiunile care se efectuează de societățile care intră în stare de insolvență sunt reglementate de Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

2. Normele metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților au la bază prevederile legii societăților, Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare *legea contabilității*, ale Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare.

Societățile cărora le sunt incidente Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobate prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare, procedează la contabilizarea operațiunilor de reorganizare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților în conformitate cu aceste reglementări precum și cu prevederile legale aplicabile acestor societăți.

3. Prezentele norme metodologice au scopul de a asigura aplicarea unitară a reglementărilor legale în vigoare referitoare la evidențierea în contabilitate a operațiunilor de reorganizare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților.

4. Din punct de vedere fiscal, societățile care desfășoară operațiuni de natura celor prevăzute la pct. 1 vor avea în vedere prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legislația care reglementează aspecte referitoare la procedura de efectuare a acestor operațiuni, precum și orice alte acte normative care reglementează aspecte de natură fiscală.

5. În conformitate cu prevederile art. 28 alin. (1¹) din legea contabilității, fiecare societate are obligația să întocmească situații financiare cu ocazia fuziunii, divizării sau lichidării acestora, în condițiile acestei legi, precum și în conformitate cu prevederile legii societăților.

Aceste situații financiare se întocmesc pentru data stabilită potrivit legii societăților, cu respectarea reglementărilor contabile aplicabile, și se depun la unitățile

teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în termen de 30 de zile de la aprobarea acestora de către adunarea generală a acționarilor/asociaților.

Situațiile financiare întocmite potrivit prevederilor prezentului punct reprezintă situații financiare cu scop special, fiind destinate operațiunilor de fuziune, divizare și lichidare a societăților.

6. În vederea întocmirii situațiilor financiare prevăzute la pct. 5, se procedează la efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, și a evaluării acestor elemente, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Rezultatele inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitatea societăților, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

7. Situațiile financiare prevăzute la pct. 5 sunt supuse auditului statutar, conform prevederilor legale în vigoare.

8. În scopul întocmirii situațiilor financiare prevăzute la art. 263 alin. (1) și art. 268 alin. (1) din legea societăților, se vor evidenția în contabilitate operațiunile efectuate pe parcursul lichidării și se va întocmi balanța de verificare.

9. Situațiile financiare întocmite în conformitate cu art. 263 alin. (1) și art. 268 alin. (1) din legea societăților se depun și la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, odată cu depunerea acestora la oficiul registrului comerțului.

10. În conformitate cu prevederile art. 241 lit. j) din legea societăților, administratorii societăților care urmează să participe la fuziune/divizare precizează în proiectul de fuziune/divizare data de la care tranzacțiile societății absorbite sau divizate sunt considerate din punct de vedere contabil ca aparținând societății absorbante sau uneia ori alteia dintre societățile beneficiare.

În cazul divizării, conform lit. k) a aceluiași articol, administratorii societăților vor proceda la descrierea și repartizarea exactă a elementelor care urmează a fi transferate fiecăreia dintre societățile beneficiare. În proiectul de divizare întocmit se precizează modalitatea de repartizare către acționarii/asociații societății divizate a acțiunilor/părților sociale la societățile beneficiare.

11. Potrivit art. 243³ din legea societăților, proiectul de fuziune/divizare, întocmit potrivit legii, trebuie examinat de unul sau mai mulți experți desemnați de judecătorul-delegat, aceștia întocmind un raport scris către acționari/asociați.

Examinarea proiectului de fuziune sau, după caz, de divizare și întocmirea raportului menționat nu vor fi necesare dacă toți acționarii/asociații sau toți deținătorii altor valori mobiliare care conferă drepturi de vot la fiecare dintre societățile participante la fuziune sau la divizare decid astfel.

12. Fuziunea/divizarea produce efecte la datele prevăzute la art. 249 din legea societăților, respectiv:

a) în cazul constituirii uneia sau mai multor societăți noi, de la data înmatriculării în registrul comerțului a noii societăți sau a ultimei dintre ele;

b) în alte cazuri, de la data înregistrării hotărârii ultimei adunări generale a acționarilor/asociaților care a aprobat operațiunea, cu excepția cazului în care, prin

acordul părților, se stipulează că operațiunea va avea efect la o altă dată, care nu poate fi însă ulterioară încheierii exercițiului financiar curent al societății absorbante sau societăților beneficiare, nici anterioară încheierii ultimului exercițiu financiar încheiat al societății sau societăților ce își transferă patrimoniul.

13. Transferul elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la societatea absorbită către societatea absorbantă se efectuează în baza protocolului de predare-primire încheiat între societățile implicate în procesul de fuziune. În mod similar se procedează și în cazul transferului efectuat cu ocazia divizării.

În situația unei operațiuni de fuziune, în care transferul patrimoniului se efectuează către o societate nou-constituită în acest scop, transferul elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la societățile care își încetează existența către societatea nou-constituită se efectuează de la data înmatriculării în registrul comerțului a noii societăți. În mod similar se procedează și în cazul transferului efectuat cu ocazia divizării, în situația în care societatea care se divizează își transferă în totalitate sau doar parțial patrimoniul unei societăți nou-constituite/unor societăți nou-constituite în acest scop.

14. Societățile care se reorganizează și care dețin acțiuni/părți sociale una în capitalul social al celeilalte, procedează la anularea acestora la valoarea contabilă, pe seama elementelor de capitaluri proprii. Elementele de capitaluri proprii pe seama cărora se face anularea se stabilesc de adunarea generală a acționarilor/asociaților.

În cazul în care nu există elemente de capitaluri proprii suficiente să acopere contravaloarea acțiunilor/părților sociale astfel deținute, diferența se suportă pe seama contului 1495 „Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute”.

Pierdere reflectată în contul 1495 „Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute” se acoperă din profit sau din alte elemente de capital propriu, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților.

15. a) În accepțiunea prezentelor norme metodologice, din punct de vedere contabil, operațiunile efectuate cu ocazia reorganizării corespund uneia din următoarele două metode, în funcție de modul de evaluare a elementelor bilanțiere:

- metoda activului net contabil; sau
- metoda evaluării globale.

Metoda activului net contabil presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare se bazează pe activul net contabil. În acest caz, la operațiunile de fuziune/divizare, elementele bilanțiere sunt preluate de către societatea/societățile beneficiară(e) la valoarea la care acestea au fost evidențiate în contabilitatea societății care le cedează.

Metoda evaluării globale presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare sunt stabilite de evaluatori autorizați, acestea fiind cuprinse în raportul de evaluare întocmit în acest scop. În acest caz, la operațiunile de fuziune/divizare, elementele bilanțiere ale societății care le cedează sunt preluate de către societatea/societățile beneficiară(e) la valoarea rezultată în urma evaluării.

Cele două metode sunt exemplificate în Partea I, respectiv Partea a II-a, din Anexa nr. 2 la ordin.

b) În înțelesul prezentelor norme metodologice, expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. activ net contabil – reprezintă diferența între total active și total datorii și corespunde capitalurilor proprii;

2. aport net – reprezintă valoarea cu care contribuie la reorganizare societățile intrate în fuziune/divizare;

3. valoarea contabilă a acțiunilor sau a părților sociale ale societăților care fuzionează/se divizează – reprezintă raportul dintre activul net contabil/aportul net și numărul de acțiuni sau de părți sociale corespunzătoare societăților care fuzionează/se divizează;

4. primă de fuziune – reprezintă diferența între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății absorbante;

5. primă de divizare – reprezintă diferența între valoarea aportului rezultat din divizare și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății(lor) beneficiare;

6. operațiuni de reorganizare - reprezintă operațiunile de fuziune și divizare efectuate potrivit legii.

16. Pentru identificarea sumelor corespunzătoare elementelor transferate cu ocazia reorganizării societăților, conturile sintetice din planul de conturi cuprins în reglementările contabile aplicabile se vor dezvolta pe conturi analitice, conform reglementărilor contabile aplicabile, dacă este cazul.

17. Societățile care fuzionează/se divizează și care transferă pierdere contabilă reportată către societățile nou-înființate, vor stipula acest fapt în documentele de fuziune/divizare încheiate între părți.

18. Operațiunile de fuziune sunt reglementate la Capitolul II „Fuziunea și divizarea societăților” al Titlului VI „Dizolvarea, fuziunea și divizarea societăților” din legea societăților.

19. Din punct de vedere contabil, operațiunile de fuziune se grupează în:

- operațiuni care se efectuează cu ocazia fuziunii prin absorbția uneia sau a mai multor societăți de către o altă societate;
- operațiuni care se efectuează cu ocazia fuziunii prin transferul în totalitate al patrimoniului unor societăți către o societate nou-constituită în acest scop.

20. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii presupune următoarele aspecte:

a) Reflectarea în contabilitatea societății absorbante/societății nou-constituite a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii primite ca aport și preluate pe baza balanței de verificare sintetice, balanței de verificare analitice, altor registre, jurnale și documente, precum și a protocolului de predare-primire.

În situația folosirii metodei activului net contabil, recunoașterea în contabilitatea societății absorbante/societății nou-constituite a elementelor de natura activelor primite de la societatea absorbită/societățile care își încetează existența se efectuează la valoarea contabilă netă sau la valoarea contabilă brută, caz în care se preiau distinct ajustările corespunzătoare, așa cum sunt acestea evidențiate în contabilitatea societății absorbite/societății care își încetează existența.

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de fuziune (în cazul utilizării metodei evaluării globale), diferențele rezultate din evaluarea cu ocazia fuziunii a societății absorbite se recunosc în contabilitatea societății

absorbante/societății nou-constituite pe seama elementelor bilanțiere cărora le corespund. Eventuala diferență nealocată reprezintă fond comercial.

Înregistrarea aportului net de fuziune pe elemente de capitaluri proprii se efectuează conform proiectului de fuziune aprobat potrivit legii.

Diferențele rezultate din evaluarea cu ocazia fuziunii a societății absorbante (în cazul utilizării metodei evaluării globale) nu se înregistrează în contabilitatea acesteia.

În protocolul de predare-primire se precizează soldurile conturilor pentru societatea absorbită/societățile care își încetează existența, conform balanței de verificare pe baza căreia s-au întocmit situațiile financiare prevăzute la pct. 5, precum și orice informații pe care societățile le consideră necesare pentru evidențierea în contabilitate a elementelor preluate. În cazul fuziunii prin transferul în totalitate al patrimoniului către o societate nou-constituită în acest scop, atunci când sunt implicate două sau mai multe societăți, se întocmesc protocoale de predare-primire distincte pentru fiecare dintre societățile care își încetează existența.

Totodată, în protocolul de predare-primire se precizează rezultatul înregistrat în contul de profit și pierdere de către societatea care își încetează existența ca urmare a fuziunii, în intervalul dintre data la care au fost întocmite situațiile financiare prevăzute la pct. 5 și data întocmirii protocolului. La societatea absorbantă/societatea nou-constituită, înregistrarea preluării acestui rezultat se efectuează pe seama contului 117 „Rezultatul reportat”/analitic distinct.

Protocolul de predare-primire trebuie să conțină informații explicite cu privire la elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii predate, cu precizarea inclusiv a valorii fiscale a acestora. El trebuie să fie semnat de către administratori sau de către alte persoane care au obligația gestionării societăților respective.

În contabilitatea societății absorbante/societății nou-constituite se preiau soldurile conturilor existente la societatea absorbită/fiecare societate care își încetează existența la data preluării, astfel cum au fost precizate în protocolul de predare-primire.

De asemenea, vor fi predate documentele care atestă dreptul de proprietate asupra bunurilor și valorilor transferate.

b) Reflectarea în contabilitatea societății absorbite, respectiv a fiecărei societăți care își încetează existența, a transmiterii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii către societatea absorbantă/societatea nou-constituită.

În situația în care valoarea aportului net de fuziune este egală cu valoarea activului net contabil, elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății absorbite/respectiv ale fiecărei societăți care își încetează existența sunt scoase din evidența acesteia/acestora la valoarea existentă în contabilitate.

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de fuziune (metoda evaluării globale), la societatea absorbită/societățile care își transferă în totalitate patrimoniul către o societate nou-constituită în acest scop, diferențele rezultate sunt recunoscute în contabilitate ca elemente de câștiguri sau pierderi din fuziune, astfel:

- dacă valoarea aportului net este mai mare decât activul net contabil, diferența este recunoscută ca profit;
- dacă valoarea aportului net este mai mică decât activul net contabil, diferența este recunoscută ca pierdere.

Recunoașterea în contabilitatea societății absorbite/fiecărei societăți care își încetează existența, a diferenței rezultate în urma evaluării globale, se realizează prin conturile 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital” și 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”, la data la care fuziunea își produce efectele.

21. Operațiunile de divizare sunt reglementate la Capitolul II „Fuziunea și divizarea societăților” al Titlului VI „Dizolvarea, fuziunea și divizarea societăților” din legea societăților.

22. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia divizării presupune următoarele aspecte:

a) Reflectarea în contabilitatea societății(lor) beneficiare deja existente/societății(lor) nou-constituite a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii primite de la societatea divizată și preluate pe baza balanței de verificare sintetice, balanței de verificare analitice, altor registre, jurnale și documente, precum și a protocolului de predare-primire.

În situația folosirii metodei activului net contabil, recunoașterea în contabilitatea societății(lor) beneficiare deja existente/societății(lor) nou-constituite a elementelor de natura activelor primite de la societatea divizată se efectuează la valoarea contabilă netă sau la valoarea contabilă brută, caz în care se preiau distinct ajustările corespunzătoare, așa cum sunt acestea evidențiate în contabilitatea societății divizate.

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de divizare (metoda evaluării globale), diferențele rezultate din evaluarea cu ocazia divizării a societății care se divizează se vor recunoaște în contabilitatea societății(lor) beneficiare pe seama elementelor bilanțiere cărora le corespund.

Înregistrarea aportului net de divizare pe elemente de capitaluri proprii se evidențiază potrivit proiectului de divizare aprobat potrivit legii.

Diferențele rezultate din evaluarea, potrivit metodei evaluării globale, cu ocazia divizării, a societății(lor) beneficiare deja existentă(e) nu se înregistrează în contabilitatea acesteia/acestora.

În protocolul de predare-primire se precizează soldurile conturilor pentru societatea divizată, conform balanței de verificare pe baza căreia s-au întocmit situațiile financiare prevăzute la pct. 5, precum și orice informații pe care societățile le consideră necesare pentru evidențierea în contabilitate a elementelor preluate.

În cazul societăților divizate parțial, protocolul de predare-primire va cuprinde aceleași informații menționate anterior, corespunzătoare elementelor transferate.

Totodată, în protocolul de predare-primire se precizează rezultatul înregistrat în contul de profit și pierdere de către societatea care se divizează, în intervalul dintre data la care au fost întocmite situațiile financiare prevăzute la pct. 5 și data întocmirii protocolului. La societatea(le) beneficiară(e), înregistrarea preluării acestui rezultat se efectuează pe seama contului 117 „Rezultatul reportat”/analitic distinct.

Protocolul de predare-primire trebuie să conțină informații explicite cu privire la elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii predate, cu precizarea inclusiv a valorii fiscale a acestora. El trebuie să fie semnat de către administratori sau de către alte persoane care au obligația gestionării societăților respective.

În contabilitatea societății(lor) beneficiare, se preiau soldurile conturilor existente la societatea care se divizează la data preluării, astfel cum au fost precizate în protocolul de predare-primire.

De asemenea, vor fi predate documentele care atestă dreptul de proprietate asupra bunurilor și valorilor transferate.

b) Reflectarea în contabilitatea societății divizate a transmiterii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ca urmare a divizării.

În situația în care valoarea aportului net de divizare este egală cu valoarea activului net contabil, elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale

societății care se divizează sunt transferate la valoarea existentă în contabilitatea acestora.

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de divizare (metoda evaluării globale), la societatea care se divizează și își încetează existența, diferențele rezultate sunt recunoscute în contabilitate ca elemente de câștiguri sau pierderi din divizare, astfel:

- dacă valoarea aportului net este mai mare decât activul net contabil, diferența este recunoscută ca profit;
- dacă valoarea aportului net este mai mică decât activul net contabil, diferența este recunoscută ca pierdere.

Recunoașterea în contabilitatea societății divizate care își încetează existența a diferenței rezultate în urma evaluării globale, se realizează prin conturile 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital” și 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”, la data la care divizarea își produce efectele.

Anexa nr. 2

**EXEMPLE PRIVIND REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A PRINCIPALELOR
Operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a
societăților, precum și de retragere sau excludere a unor
asociați din cadrul societăților**

CAPITOLUL I

FUZIUNEA ȘI DIVIZAREA SOCIETĂȚILOR - Aspecte comune

Exemplele cuprinse în prezentul capitol se referă la tratamentul contabil al operațiunilor de fuziune și divizare între societăți care aplică Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare.

Pentru simplificare, formatul bilanțului din exemplele prezentate cuprinde un număr redus de elemente.

Societățile care fac obiectul reorganizării vor întocmi bilanț potrivit Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare.

În cazul societăților cărora le sunt incidente Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobate prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare, tratamentul contabil al acestor operațiuni este cel prevăzut de aceste reglementări.

Pot fi și situații în care societățile implicate în procesul de reorganizare aplică reglementări contabile diferite, respectiv reglementări contabile conforme cu directivele europene sau reglementări contabile conforme cu IFRS, caz în care tratamentul contabil este cel prevăzut de reglementările contabile aplicabile fiecărei entități.

Determinarea ratei de schimb și calcularea primei de fuziune/divizare se efectuează conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților.

Bilanțurile întocmite în urma operațiunilor de fuziune/divizare au caracter exemplificativ, având rolul de a pune în evidență modificările intervenite în structura elementelor patrimoniale ca urmare a operațiunilor de reorganizare.

PARTEA I

Metoda activului net

Metoda activului net contabil presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare se bazează pe activul net contabil. În acest caz, la operațiunile de fuziune/divizare, elementele bilanțiere sunt preluate de către societatea/societățile beneficiară(e) la valoarea la care acestea au fost evidențiate în contabilitatea societății care le cedează.

A. Fuziunea prin care una sau mai multe societăți transferă în totalitate patrimoniul lor unei alte societăți existente (fuziunea prin absorbție)

Exemplul nr. 1

Societatea „P” are un capital social în valoare de 200.000 lei împărțit în 200.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune. Societatea „R” are un capital social de 125.000 lei împărțit în 125.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

Societatea „P” absoarbe societatea „R”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care fuzionează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

2. Bilanțurile celor două societăți care fuzionează se prezintă astfel:

Bilanțul societății „P”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (1.142.500 - 292.500)	850.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	850.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371 - 397) (110.000 - 10.000)	100.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (220.000 - 7.500)	212.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	25.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	337.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	387.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 50.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	800.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS din care:	200.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (200.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	200.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	312.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	287.500
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	800.000
CAPITALURI – TOTAL	800.000

Bilanțul societății „R”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (347.500 - 97.500)	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301)	82.500
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (187.500 - 27.500)	160.000

IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	5.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	247.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	122.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	125.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	375.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	125.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (125.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	125.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	135.000
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (15.000 + 100.000)	115.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	375.000
CAPITALURI – TOTAL	375.000

3. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților „P” și „R”:

Societatea „P”

1 acțiune „P” = 800.000 lei : 200.000 acțiuni = 4 lei.

Societatea „R”

1 acțiune „R” = 375.000 lei : 125.000 acțiuni = 3 lei.

- Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS), prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății absorbante:

$RS = 3 \text{ lei/acțiune} : 4 \text{ lei/acțiune} = 3/4$, respectiv se schimbă 4 acțiuni ale societății „R” pentru 3 acțiuni ale societății „P”.

4. Stabilirea numărului de acțiuni de emis

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „P” în urma fuziunii se efectuează fie prin raportarea activului net aportat al societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății absorbite cu rata de schimb a acțiunilor:

- valoarea activului net aportat al societății „R” este de 375.000 lei;
- valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea „P” este de 4 lei;

$375.000 \text{ lei} : 4 \text{ lei/acțiune} = 93.750 \text{ acțiuni}$;

sau

$125.000 \text{ acțiuni} \times 3/4 \text{ (RS)} = 93.750 \text{ acțiuni}$.

- Determinarea creșterii capitalului social la societatea „P”, prin înmulțirea numărului de acțiuni nou emise de către societatea „P” cu valoarea nominală a unei acțiuni de la această societate:
 $93.750 \text{ acțiuni} \times 1 \text{ leu/acțiune} = 93.750 \text{ lei capital social}$.

- Calculul primei de fuziune, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea absorbită și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea absorbantă:

375.000 lei – 93.750 lei = 281.250 lei primă de fuziune;

Accionarii societății „R” vor primi, ca urmare a fuziunii, 93.750 de acțiuni cu valoarea de 1 leu/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

5. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii

Contabilitatea fuziunii la societatea absorbită „R”

Înregistrări contabile, în lei:

- a) scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii transferate:

%	=	456	<u>375.000</u>
1012			125.000
105			135.000
1061			15.000
1068			100.000

- b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

2812	=	212	97.500
892	=	%	<u>525.000</u>
		212	250.000
		301	82.500
		411	187.500
		5121	5.000

- c) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor, transferate:

%	=	892	<u>525.000</u>
419			122.500
456			375.000
491			27.500

Contabilitatea fuziunii la societatea absorbantă „P”

Înregistrări contabile, în lei:

- a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de fuziune:

456	=	%	<u>375.000</u>
		1012	93.750
		1042	281.250

b) preluarea de la societatea „R” a elementelor de natura activelor:

%	=	891	<u>525.000</u>
212			250.000
301			82.500
411			187.500
5121			5.000

c) preluarea de la societatea „R” a elementelor de natura datoriilor și a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

891	=	%	<u>525.000</u>
		419	122.500
		456	375.000
		491	27.500

6. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor două societăți

Bilanțul societății „P”

- lei -	
Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (1.142.500 + 250.000 - 292.500)	1.100.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	1.100.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 + 371 - 397) (82.500 + 110.000 - 10.000)	182.500
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (220.000 + 187.500 - 7.500 - 27.500)	372.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (25.000 + 5.000)	30.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	585.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404 + 419) (387.500 + 122.500)	510.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	75.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	1.175.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	293.750
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (293.750 acțiuni x 1 leu/acțiune)	293.750
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	281.250
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	312.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	287.500
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	1.175.000
CAPITALURI – TOTAL	1.175.000

B. Fuziunea prin care mai multe societăți transferă în totalitate patrimoniul lor unei societăți nou-constituite în acest scop

Exemplul nr. 2

Societatea „X” are un capital social în valoare de 100.000 lei împărțit în 100.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune. Societatea „Y” are un capital social de 160.000 lei împărțit în 160.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

Societățile „X” și „Y” fuzionează prin transferarea în totalitate a patrimoniului lor unei societăți noi pe care o constituie în acest scop, respectiv societatea „Z”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care fuzionează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

2. Bilanțurile celor două societăți care se dizolvă (societatea „X” și societatea „Y”) se prezintă astfel:

Bilanțul societății „X”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (372.000 - 148.000)	224.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	224.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (44.000 - 4.000)	40.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (138.000 - 10.000)	128.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	12.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	180.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	244.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 64.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	160.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	100.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (100.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	100.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	16.000
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (20.000 + 24.000)	44.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	160.000
CAPITALURI – TOTAL	

Bilanțul societății „Y”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (382.000 - 132.000)	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (152.000 - 8.000)	144.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (382.000 - 50.000)	332.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	4.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	480.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	368.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	112.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	362.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS , din care:	160.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (160.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	160.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	90.000
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (32.000 + 80.000)	112.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	362.000
CAPITALURI – TOTAL	362.000

3. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor

Potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor :

- valoarea nominală a unei acțiuni la societatea „Z” nou-constituită va fi de 1 leu;
- valoarea capitalului social al societății „Z” nou-constituite a fost stabilită la nivelul activului net contabil cumulat al celor două societăți „X” și „Y”, care se dizolvă.

4. Stabilirea numărului de acțiuni de emis

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către noua societate „Z” pe baza activului net aportat de societățile „X” și „Y”, valoarea nominală a unei acțiuni fiind de 1 leu/acțiune:

- pentru societatea „X” 160.000 lei : 1 leu/acțiune = 160.000 acțiuni;
- pentru societatea „Y” 362.000 lei : 1 leu/acțiune = 362.000 acțiuni.

Noua societate „Z” va emite 522.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

5. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii

Contabilitatea fuziunii la societatea „X” care se dizolvă

Înregistrări contabile, în lei:

a) scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii transferate:

%	=	456	<u>160.000</u>
1012			100.000
105			16.000
1061			20.000
1068			24.000

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

2812	=	212	148.000
378	=	371	4.000

892	=	%	<u>414.000</u>
		212	224.000
		371	40.000
		411	138.000
		5121	12.000

c) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor, transferate:

%	=	892	<u>414.000</u>
401			244.000
456			160.000
491			10.000

Contabilitatea fuziunii la societatea „Y” care se dizolvă

Înregistrări contabile, în lei:

a) scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii transferate:

%	=	456	<u>362.000</u>
1012			160.000
105			90.000
1061			32.000
1068			80.000

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

2812	=	212	132.000
378	=	371	8.000
892	=	%	<u>780.000</u>
		212	250.000
		371	144.000
		411	382.000
		5121	4.000

c) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor, transferate:

%	=	892	<u>780.000</u>
404			368.000
456			362.000
491			50.000

Contabilitatea fuziunii la societatea „Z” nou-constituită care preia elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților „X” și „Y”

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea capitalului social:

456	=	1012	522.000
-----	---	------	---------

b) preluarea de la societățile „X” și „Y” a elementelor de natura activelor:

%	=	891	<u>1.194.000</u>
212			474.000
371			184.000
411			520.000
5121			16.000

c) preluarea de la societățile „X” și „Y” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

891	=	%	<u>1.194.000</u>
		401	244.000
		404	368.000
		456	522.000
		491	60.000

6. Bilanțul întocmit de către societatea nou-constituită, în urma fuziunii celor două societăți care se dizolvă

Bilanțul societății „Z”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212) (224.000 + 250.000)	474.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	474.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371) (40.000 + 144.000)	184.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (138.000 + 382.000 - 10.000 - 50.000)	460.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (12.000 + 4.000)	16.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	660.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 404) (244.000 + 368.000)	612.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	48.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	522.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	522.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (522.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	522.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	522.000
CAPITALURI – TOTAL	522.000

C. Divizarea societăților

C.1 Divizarea societăților cu încetarea existenței acestora

Divizarea se efectuează prin transferarea tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății divizate mai multor societăți beneficiare, în schimbul repartizării de acțiuni/părți sociale către acționarii/asociații societății divizate la societățile beneficiare, conform art. 238 alin. (2) și (2¹) din legea societăților.

Exemplul nr. 3

Societatea „L” are un capital social în valoare de 10.000 lei împărțit în 10.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune. Societatea „U” are un capital social de 7.000 lei împărțit în 7.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

Societatea „L” se divizează și încetează să existe. Societatea „U”, care este deja constituită, preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „L”, iar societatea „O”, care se constituie, preia 60% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „L”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților participante la divizare, respectiv societățile „L” și „U”, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

2. Bilanțurile celor două societăți „L” și „U” care participă la divizare se prezintă astfel:**Bilanțul societății „L”**

Denumirea elementului	- lei - Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (435.000 - 135.000)	300.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	300.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	316.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (210.000 - 15.330)	194.670
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	85.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	595.670
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (462.000 + 76.670)	538.670
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	57.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	357.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	10.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (10.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	10.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	335.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	2.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	10.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	357.000
CAPITALURI – TOTAL	357.000

Bilanțul societății „U”

Denumirea elementului	- lei - Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (680.000 - 200.000)	480.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	480.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301)	282.500

II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (197.500 - 10.000)	187.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	90.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	560.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 251.600)	651.600
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 91.600
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	388.400
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	7.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (7.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	7.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	80.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	306.400
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	5.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	388.400
CAPITALURI – TOTAL	

Societățile „U” și „O” preiau, prin divizare, cotă-parte din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „L”.

Determinarea cotei-părți din activul net al societății divizate „L”, preluată de societatea „U”:

$$357.000 \text{ lei} \times 40\% = 142.800 \text{ lei.}$$

Activul net contabil al societății „U” este de 388.400 lei.

3. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor (între societatea „L” și societatea „U”)

Pentru a acoperi aportul societății „L” se determină rata de schimb a acțiunilor pentru cele două societăți, astfel:

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților „L” și „U”:

Societatea „L”

$$1 \text{ acțiune „L”} = 142.800 \text{ lei} : 4.000 \text{ acțiuni (cota-parte din 10.000 acțiuni} \times 40\%) = 35,70 \text{ lei.}$$

Societatea „U”

$$1 \text{ acțiune „U”} = 388.400 \text{ lei} : 7.000 \text{ acțiuni} = 55,4857 \text{ lei.}$$

- Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS), prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății „L” la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății beneficiare „U”:

$RS = 35,70 \text{ lei/acțiune} : 55,4857 \text{ lei/acțiune} = 0,6435$, respectiv se schimbă o acțiune a societății „L” pentru 0,6435 acțiuni ale societății „U”.

4. Stabilirea numărului de acțiuni de emis de societatea „U”

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „U” se efectuează fie prin raportarea activului net aportat al societății „L” (activ net corespunzător procentului de 40% ce urmează a fi preluat de către societatea „U”) la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății „U”, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății „L” (număr corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „U”) cu rata de schimb a acțiunilor:

- valoarea activului net aportat al societății „L” este de 142.800 lei;
- valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea „U” este de 55,4857 lei;

$$142.800 \text{ lei} : 55,4857 \text{ lei/acțiune} = 2.574 \text{ acțiuni};$$

sau

$$4.000 \text{ acțiuni} \times 0,6435 \text{ (RS)} = 2.574 \text{ acțiuni}.$$

- Determinarea creșterii capitalului social la societatea „U”, prin înmulțirea numărului de acțiuni nou emise de către societatea „U” cu valoarea nominală a unei acțiuni la această societate:

$$2.574 \text{ acțiuni} \times 1 \text{ leu/acțiune} = 2.574 \text{ lei capital social}.$$

- Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea divizată (corespunzător procentului de 40% din activul net al acesteia) și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea beneficiară „U”:

$$142.800 \text{ lei} - 2.574 \text{ lei} = 140.226 \text{ lei primă de divizare}.$$

Acționarii societății „L” vor primi, ca urmare a divizării, 2.574 acțiuni cu valoarea de 1 leu/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

5. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia divizării**Contabilitatea divizării la societatea divizată „L” care încetează să mai existe**

Înregistrări contabile, în lei:

a) scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii transferate:

%	=	456	<u>357.000</u>
1012			10.000
105			335.000
1068			2.000
121			10.000

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

$$2813 \quad = \quad 213 \quad 135.000$$

892	=	%	<u>911.000</u>
		213	300.000
		371	316.000
		411	210.000
		5121	85.000

c) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor, transferate:

%	=	892	<u>911.000</u>
401			462.000
419			76.670
456			357.000
491			15.330

Contabilitatea divizării la societatea beneficiară „U” care preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „L”

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de divizare:

456	=	%	<u>142.800</u>
		1012	2.574
		1042	140.226

b) preluarea de la societatea „L” a elementelor de natura activelor:

%	=	891	<u>364.400</u>
213			120.000
371			126.400
411			84.000
5121			34.000

c) preluarea de la societatea „L” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

891	=	%	<u>364.400</u>
		401	184.800
		419	30.668
		456	142.800
		491	6.132

Contabilitatea divizării la societatea beneficiară „O” nou-constituită care preia 60% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „L”

Înregistrări contabile, în lei:

a) preluarea de la societatea „L” a elementelor de natura capitalurilor proprii:

456	=	%	<u>214.200*</u>
1012			6.000
105			201.000
1068			1.200
117			6.000**

* În acest exemplu, componentele capitalului propriu s-au preluat în aceeași structură și proporțional cu valoarea la care erau evidențiate la societatea divizată, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor.

**6.000 = 60% din rezultatul înregistrat de societatea „L”

b) preluarea de la societatea „L” a elementelor de natura activelor:

%	=	891	<u>546.600</u>
213			180.000
371			189.600
411			126.000
5121			51.000

c) preluarea de la societatea „L” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

891	=	%	<u>546.600</u>
401			277.200
419			46.002
456			214.200
491			9.198

6. Bilanțurile întocmite de către societățile rezultate în urma divizării

Bilanțul societății „U”

Denumirea elementului		- lei -
		Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (680.000 + 120.000 - 200.000)		600.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL		600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (282.500 + 126.400)		408.900
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491)		265.368

(197.500 + 84.000 - 10.000 - 6.132)	
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (90.000 + 34.000)	124.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	798.268
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 184.800 + 251.600 + 30.668)	867.068
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 68.800
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	531.200
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	9.574
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (9.574 acțiuni x 1 leu/acțiune)	9.574
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	140.226
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	80.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	306.400
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	5.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	531.200
CAPITALURI – TOTAL	531.200

Bilanțul societății „O” nou-constituite

Denumirea elementului	- lei - Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213)	180.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	180.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	189.600
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (126.000 - 9.198)	116.802
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	51.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	357.402
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (277.200 + 46.002)	323.202
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	34.200
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	214.200
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS din care:	6.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (6.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	6.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	201.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	1.200
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	6.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	214.200
CAPITALURI – TOTAL	214.200

C.2 Divizarea societăților fără încetarea existenței acestora**C.2.1 Desprindere în interesul acționarilor/asociaților****Exemplul nr. 4**

Societatea „F” are un capital social în valoare de 16.000 lei împărțit în 8.000 acțiuni cu valoarea nominală de 2 lei/acțiune. Societatea „G” are un capital social de 9.000 lei împărțit în 4.500 acțiuni cu valoarea nominală de 2 lei/acțiune.

Societatea „F” se divizează prin cedarea a 80% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, ea rămânând cu diferența de 20%. Din cele 80%, societatea „G”, care este deja constituită, preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „F”, iar societatea „H”, care se constituie, preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „F”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care participă la divizare, respectiv societățile „F” și „G”, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

2. Bilanțurile celor două societăți „F” și „G” care participă la divizare se prezintă astfel:

Bilanțul societății „F”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (724.500 - 124.500)	600.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 - 308 + 371) (420.000 - 42.000 + 324.600)	702.600
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (570.000 - 70.000)	500.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	125.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	1.327.600
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (1.000.000 + 283.900)	1.283.900
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	43.700
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	643.700
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	16.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8.000 acțiuni x 2 lei/acțiune)	16.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	324.500

IV. REZERVE (ct. 1068)	303.200
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	643.700
CAPITALURI – TOTAL	643.700

Bilanțul societății „G”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (346.000 - 96.000)	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	100.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (440.000 - 15.000)	425.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	56.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	581.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 296.200)	696.200
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 115.200
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	134.800
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	9.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (4.500 acțiuni x 2 lei/acțiune)	9.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	4.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	121.800
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	134.800
CAPITALURI – TOTAL	

Societățile „G” și „H” preiau, prin divizare, cotă-parte din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „F”.

Determinarea cotei-părți din activul net al societății divizate „F”, preluată de către societatea „G”:

$$643.700 \text{ lei} \times 40\% = 257.480 \text{ lei.}$$

Activul net contabil al societății „G” este de 134.800 lei.

3. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor (între societatea „F” și societatea „G”)

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților „F” și „G”:

Societatea „F”

$$1 \text{ acțiune „F”} = 257.480 \text{ lei} : 3.200 \text{ acțiuni (cota-parte din 8.000 acțiuni} \times 40\%) = 80,462 \text{ lei.}$$

Societatea „G”

$$1 \text{ acțiune „G”} = 134.800 \text{ lei} : 4.500 \text{ acțiuni} = 29,955 \text{ lei/acțiune.}$$

- Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS), prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății „F” la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății „G”:

$RS = 80,462 \text{ lei/acțiune} : 29,955 \text{ lei/acțiune} = 2,686$, respectiv se schimbă o acțiune a societății „F” pentru 2,686 acțiuni ale societății „G”.

4. Stabilirea numărului de acțiuni de emis de societatea „G”

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „G” se efectuează fie prin raportarea activului net aportat al societății „F” (activ net corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „G”) la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății „G”, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății „F” (număr corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „G”) cu rata de schimb a acțiunilor:

- valoarea activului net aportat al societății „F” este de 257.480 lei;
- valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea „G” este de 29,955 lei;

$257.480 \text{ lei} : 29,955 \text{ lei/acțiune} = 8.595 \text{ acțiuni}$;

sau

$3.200 \text{ acțiuni} \times 2,686 \text{ (RS)} = 8.595 \text{ acțiuni}$.

Acționarii societății „F” vor primi, ca urmare a divizării, 8.595 acțiuni cu valoarea de 2 lei/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

- Determinarea creșterii capitalului social la societatea „G” prin înmulțirea numărului de acțiuni nou emise de către societatea „G” cu valoarea nominală a unei acțiuni de la această societate:

$8.595 \text{ acțiuni} \times 2 \text{ lei/acțiune} = 17.190 \text{ lei capital social}$.

- Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea divizată (corespunzător procentului de 40% din activul net al acesteia) și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea beneficiară:

$257.480 \text{ lei} - 17.190 \text{ lei} = 240.290 \text{ lei primă de divizare}$;

5. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia divizării

Contabilitatea la societatea „F” care se divizează în proporție de 80%

Înregistrări contabile, în lei:

- a) scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii transferate, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor:

%	=	456	<u>514.960</u>
1012*			12.800
105			259.600
1068			242.560

- b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

$2813 = 213 \quad 99.600$

$$308 = 301 \quad 33.600$$

$$\begin{array}{rcl}
 892 & = & \% \quad \underline{1.598.080} \\
 213 & & 480.000 \\
 301 & & 302.400 \\
 371 & & 259.680 \\
 411 & & 456.000 \\
 5121 & & 100.000
 \end{array}$$

c) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor, transferate:

$$\begin{array}{rcl}
 \% & = & 892 \quad \underline{1.598.080} \\
 401 & & 800.000 \\
 419 & & 227.120 \\
 456 & & 514.960 \\
 491 & & 56.000
 \end{array}$$

Notă:

*Întrucât nu și-a încetat existența, societatea „F” poate să transmită în locul capitalului social, alte elemente de capital propriu de aceeași valoare, potrivit hotărârii generale a acționarilor.

Contabilitatea la societatea „G” care preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „F”

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de divizare:

$$\begin{array}{rcl}
 456 & = & \% \quad \underline{257.480} \\
 1012 & & 17.190 \\
 1042 & & 240.290
 \end{array}$$

b) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura activelor:

$$\begin{array}{rcl}
 \% & = & 891 \quad \underline{799.040} \\
 213 & & 240.000 \\
 301 & & 151.200 \\
 371 & & 129.840 \\
 411 & & 228.000 \\
 5121 & & 50.000
 \end{array}$$

c) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura datoriilor și a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

$$\begin{array}{rcl}
 891 & = & \% \quad \underline{799.040} \\
 401 & & 400.000 \\
 419 & & 113.560 \\
 456 & & 257.480 \\
 491 & & 28.000
 \end{array}$$

Contabilitatea la societatea „H” nou-constituită care preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „F”

Înregistrări contabile, în lei:

a) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura capitalurilor proprii:

456	=	%	<u>257.480</u>
		1012*	6.400
		105	129.800
		1068	121.280

În acest exemplu, la societatea „H” nou-constituită, elementele de capitaluri proprii se preiau element cu element conform hotărârii adunării generale a acționarilor.

b) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura activelor:

%	=	891	<u>799.040</u>
213			240.000
301			151.200
371			129.840
411			228.000
5121			50.000

c) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

891	=	%	<u>799.040</u>
		401	400.000
		419	113.560
		456	257.480
		491	28.000

Notă:

* În prezentul exemplu, capitalul social stabilit de adunarea generală a acționarilor este de 6.400 lei.

Societatea „H” nou-constituită poate să stabilească capital social în sumă mai mică, diferența fiind sub formă de alte elemente de capital propriu de aceeași valoare.

6. Bilanțurile întocmite de societăți în urma divizării

Bilanțul societății „F”

- lei -	
Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (144.900 - 24.900)	120.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	120.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	

I. STOCURI (ct. 301 - 308 + 371) (84.000 - 8.400 + 64.920)	140.520
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (114.000 - 14.000)	100.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	25.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	265.520
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (200.000 + 56.780)	256.780
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	8.740
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	128.740
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	3.200
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (1.600 acțiuni x 2 lei/acțiune)	3.200
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	64.900
IV. REZERVE (ct. 1068)	60.640
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	128.740
CAPITALURI – TOTAL	128.740

Bilanțul societății „G”

Denumirea elementului	- lei - Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (346.000 + 240.000 - 96.000)	490.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	490.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (151.200 + 100.000 + 129.840)	381.040
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (440.000 + 228.000 - 15.000 - 28.000)	625.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (56.000 + 50.000)	106.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL	1.112.040
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 400.000 + 296.200 + 113.560)	1.209.760
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 97.720
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	392.280
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	26.190
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (13.095 acțiuni x 2 lei/acțiune)	26.190
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	240.290
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	4.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	121.800
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	392.280
CAPITALURI – TOTAL	392.280

Bilanțul societății „H” nou-constituite

Denumirea elementului	- lei - Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213)	240.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL	240.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (151.200 + 129.840)	281.040
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (228.000 - 28.000)	200.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	50.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	531.040
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 113.560)	513.560
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	17.480
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	257.480
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	6.400
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (3.200 acțiuni x 2 lei/acțiune)	6.400
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	129.800
IV. REZERVE (ct. 1068)	121.280
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	257.480
CAPITALURI – TOTAL	257.480

În exemplul prezentat, imobilizările corporale ale societăților „G” și „H” sunt preluate la valoarea rămasă de amortizat ($240.000 = 600.000 \text{ lei} \times 40\%$). De asemenea, se presupune că diferențele de preț de 40% corespund materiilor prime preluate ($16.800 \text{ lei} = 42.000 \text{ lei} \times 40\%$), iar ajustările pentru deprecierea clienților în proporție de 40% corespund clienților preluați ($28.000 \text{ lei} = 70.000 \text{ lei} \times 40\%$).

C.2.2 Desprindere în interesul societății**Exemplul nr. 5**

Societatea „F” are un capital social în valoare de 16.000 lei împărțit în 8.000 acțiuni cu valoarea nominală de 2 lei/acțiune. Societatea „G” are un capital social de 9.000 lei împărțit în 4.500 acțiuni cu valoarea nominală de 2 lei/acțiune.

Societatea „F” se divizează prin cedarea a 80% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii către societatea „G” care este deja înființată, ea rămânând cu diferența de 20%.

1. Inventarierea și evaluarea

S-a efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților comerciale care participă la divizare, respectiv societățile „F” și „G”, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate.

2. Bilanțurile celor două societăți „F” și „G” care participă la divizare se prezintă astfel:

Bilanțul societății „F”

- lei -	
Denumirea elementului	Sold
A	
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (724.500 - 124.500)	600.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 - 308 + 371) (420.000 - 42.000 + 324.600)	702.600
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (570.000 - 70.000)	500.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	125.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	1.327.600
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (1.000.000 + 283.900)	1.283.900
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	43.700
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	643.700
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	16.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8.000 acțiuni x 2 lei/acțiune)	16.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	324.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	303.200
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	643.700
CAPITALURI – TOTAL	643.700

Bilanțul societății „G”

- lei -	
Denumirea elementului	Sold
A	
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (346.000 - 96.000)	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	100.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (440.000 - 15.000)	425.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	56.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	581.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN	696.200

(ct. 401 + 419) (400.000 + 296.200)	
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 115.200
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	134.800
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	9.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (4.500 acțiuni x 2 lei/acțiune)	9.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	4.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	121.800
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	134.800
CAPITALURI – TOTAL	134.800

Societatea „G” preia, prin divizare, cotă-parte din elementele de natura activelor și datoriilor societății „F” și emite acțiuni pentru societatea F corespunzător valorii patrimoniului transferat.

Determinarea cotei-părți din activul net al societății „F” care se divizează și se preia de societatea „G”:

$$643.700 \text{ lei} \times 80\% = 514.960 \text{ lei.}$$

3. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor (între societatea „F” și societatea „G”)

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților „F” și „G”:

Societatea „F”

$$1 \text{ acțiune „F”} = 514.960 \text{ lei} : 6.400 \text{ acțiuni (cota-parte din } 8.000 \text{ acțiuni} \times 80\%) \\ = 80,462 \text{ lei.}$$

Societatea „G”

$$1 \text{ acțiune „G”} = 134.800 \text{ lei} : 4.500 \text{ acțiuni} = 29,955 \text{ lei.}$$

- Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS), prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății „F” la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății „G”:

$$RS = 80,462 \text{ lei/acțiune} : 29,955 \text{ lei/acțiune} = 2,686, \text{ respectiv se schimbă o acțiune a societății „F” pentru } 2,686 \text{ acțiuni ale societății „G”}.$$

4. Stabilirea numărului de acțiuni de emis de societatea „G”

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „G” se efectuează fie prin raportarea activului net aportat al societății „F” (activ net corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „G”) la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății „G”, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății „F” (număr corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „G”) cu raportul de schimb al acțiunilor:

- valoarea activului net aportat al societății „F” este de 514.960 lei;
- valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea „G” este de 29,955 lei;

$$514.960 \text{ lei} : 29,955 \text{ lei/acțiune} = 17.191 \text{ acțiuni;}$$

Societatea „F” va primi, ca urmare a divizării, 17.191 acțiuni la valoarea de 2 lei/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

- Determinarea creșterii capitalului social la societatea „G”, prin înmulțirea numărului de acțiuni nou emise de către societatea „G” cu valoarea nominală a unei acțiuni de la această societate:

17.191 acțiuni x 2 lei/acțiune = 34.382 lei capital social.

- Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea care se divizează (corespunzător procentului de 80% din activul net al acesteia) și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea beneficiară:

514.960 lei – 34.382 lei = 480.578 lei primă de divizare;

5. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia divizării

Contabilitatea la societatea „F” care se divizează în proporție de 80%

Înregistrări contabile, în lei:

a) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

2813 = 213	99.600
308 = 301	33.600
892 = %	<u>1.598.080</u>
213	480.000
301	302.400
371	259.680
411	456.000
5121	100.000

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor, transferate:

% = 892	<u>1.083.120</u>
401	800.000
419	227.120
491	56.000

c) înregistrarea titlurilor primite de la societatea „G” în schimbul patrimoniului transmis:

261 = 892 514.960

Contabilitatea la societatea „G” care preia 80% din elementele de natura activelor și datoriilor societății „F”

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de divizare:

456 =	%	<u>514.960</u>
	1012	34.382
	1042	480.578

b) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura activelor:

% =	891	<u>1.598.080</u>
	213	480.000
	301	302.400
	371	259.680
	411	456.000
	5121	100.000

c) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

891 =	%	<u>1.083.120</u>
	401	800.000
	419	227.120
	491	56.000

d) regularizarea conturilor 891 și 456:

891 =	456	514.960
-------	-----	---------

6. Bilanțurile întocmite în urma divizării**Bilanțul societății „F”**

Denumirea elementului	- lei - Sold
A	
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (144.900 - 24.900)	120.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261)	514.960
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	634.960
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 - 308 + 371) (84.000 - 8.400 + 64.920)	140.520
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (114.000 - 14.000)	100.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	25.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	265.520
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN	256.780

(ct. 401 + 419) (200.000 + 56.780)	
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	8.740
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	643.700
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	16.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8.000 acțiuni x 2 lei/acțiune)	16.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	324.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	303.200
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	643.700
CAPITALURI – TOTAL	

Bilanțul societății „G”

Denumirea elementului	- lei - Sold
A	
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (346.000 + 480.000 - 96.000)	730.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	730.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (302.400 + 100.000 + 259.680)	662.080
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (440.000 + 456.000 - 15.000 - 56.000)	825.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (56.000 + 100.000)	156.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL	1.643.080
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 800.000 + 296.200 + 227.120)	1.723.320
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 80.240
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	649.760
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	43.382
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (21.691 acțiuni x 2 lei/acțiune)	43.382
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	480.578
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	4.000
IV. REZERVE (ct. 1068) (121.800)	121.800
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	649.760
CAPITALURI – TOTAL	649.760

C.3 Alte forme de divizare

C.3.1 Divizarea prin desprinderea unei părți din patrimoniul societății divizate și transmiterea acestuia către un număr de societăți constituite în acest scop, în conformitate cu prevederile art. 250¹ din legea societăților

Exemplul nr. 6

Societatea „A” se divizează prin desprinderea unei părți din patrimoniul societății, cu diminuarea corespunzătoare a capitalului social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor, și transmiterea acestuia către un număr de 3 societăți nou-constituite, respectiv către societățile „B”, „C” și „D”. După divizare, societatea „A” își va continua existența și își va menține obiectul său de activitate.

Societatea „A” are un capital social în valoare de 28.805.070 lei împărțit în 288.050.700 acțiuni cu valoarea nominală de 0,10 lei/acțiune. După divizare:

- societatea „A” va rămâne cu un capital social în valoare de 13.623.070 lei împărțit în 136.230.700 acțiuni cu valoarea nominală de 0,10 lei/acțiune;
- societatea „B” va avea un capital social în valoare de 12.422.000 lei împărțit în 124.220.000 acțiuni cu valoarea nominală de 0,10 lei/acțiune;
- societatea „C” va avea un capital social de 890.000 lei împărțit în 8.900.000 acțiuni cu valoarea nominală de 0,10 lei/acțiune;
- societatea „D” va avea un capital social de 1.870.000 lei împărțit în 18.700.000 acțiuni cu valoarea nominală de 0,10 lei/acțiune.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „A” care se divizează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

2. Bilanțul societății divizate se prezintă astfel:

Bilanțul societății „A”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212) (120.375.090 + 108.732.390)	229.107.480
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	229.107.480
B. ACTIVE CIRCULANTE	
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	135.566
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	135.566
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	135.566
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	229.243.046
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	28.805.070
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (288.050.700 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)	28.805.070
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	197.161.924
IV. REZERVE (ct. 1068)	3.276.052
CAPITALURI PROPRII TOTAL	229.243.046
CAPITALURI – TOTAL	229.243.046

Divizarea se realizează prin transferul unei cote părți din patrimoniul societății „A”, care se divizează, către societățile „B”, „C” și „D”, nou-constituite.

Sumele corespunzătoare elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, care vor fi transferate, precum și valoarea capitalului social, au fost stabilite conform hotărârii adunării generale a acționarilor, astfel:

- lei -

Rd.	Elemente	Formula de calcul	Societatea beneficiară „B”	Societatea beneficiară „C”	Societatea beneficiară „D”	Total
0	1	2	3	4	5	6 6 = 3 + 4 + 5
1	Terenuri		66.151.690	2.572.800	872.600	69.597.090
2	Construcții		34.294.400	4.595.000	14.231.800	53.121.200
3	Disponibilități bănești		22.066	30.450	20.012	72.528
4	Total active	Rd. 1 + 2 + 3	100.468.156	7.198.250	15.124.412	122.790.818
5	Total datorii		0	0	0	0
6	Aport net de divizare	Rd. 4 - 5	100.468.156	7.198.250	15.124.412	122.790.818
7	Capital social		12.422.000	890.000	1.870.000	15.182.000
8	Rezerve din reevaluare		87.546.156	6.308.250	12.001.724	105.856.130
9	Alte rezerve		500.000	0	1.252.688	1.752.688
10	Total capitaluri proprii	Rd. 7 + 8 + 9	100.468.156	7.198.250	15.124.412	122.790.818

3. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia divizării

Contabilitatea la societatea „A” divizată prin desprinderea unei părți a patrimoniului

Înregistrări contabile, în lei:

a) scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii transferate și diminuarea capitalului social conform hotărârii adunării generale a acționarilor:

%	=	456	<u>122.790.818</u>
1012			15.182.000
105			105.856.130
1068			1.752.688

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

892	=	%	<u>122.790.818</u>
		211	69.597.090
		212	53.121.200
		5121	72.528

c) regularizarea conturilor 456 și 892:

456	=	892	122.790.818
-----	---	-----	-------------

Contabilitatea la societatea „B” nou-constituită

Înregistrări contabile, în lei:

- a) preluarea de la societatea „A” a elementelor de natura capitalurilor proprii și evidențierea capitalului social:

456	=	%	<u>100.468.156</u>
		1012	12.422.000
		105	87.546.156
		1068	500.000

- b) preluarea de la societatea „A” a elementelor de natura activelor:

%	=	891	<u>100.468.156</u>
211			66.151.690
212			34.294.400
5121			22.066

- c) regularizarea conturilor 891 și 456:

891	=	456	100.468.156
-----	---	-----	-------------

Contabilitatea la societatea „C” nou-constituită

Înregistrări contabile, în lei:

- a) preluarea de la societatea „A” a elementelor de natura capitalurilor proprii și evidențierea capitalului social:

456	=	%	<u>7.198.250</u>
		1012	890.000
		105	6.308.250

- b) preluarea de la societatea „A” a elementelor de natura activelor:

%	=	891	<u>7.198.250</u>
211			2.572.800
212			4.595.000
5121			30.450

- c) regularizarea conturilor 891 și 456:

891	=	456	7.198.250
-----	---	-----	-----------

Contabilitatea la societatea „D” nou-constituită

Înregistrări contabile, în lei:

- a) preluarea de la societatea „A” a elementelor de natura capitalurilor proprii și evidențierea capitalului social:

456	=	%	<u>15.124.412</u>
		1012	1.870.000
		105	12.001.724
		1068	1.252.688

- b) preluarea de la societatea „A” a elementelor de natura activelor:

%	=	891	<u>15.124.412</u>
211			872.600
212			14.231.800
5121			20.012

- c) regularizarea conturilor 891 și 456:

891	=	456	15.124.412
-----	---	-----	------------

4. Bilanțurile întocmite de către societățile rezultate în urma divizării**Bilanțul societății „B”**

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212) (66.151.690 + 34.294.400)	100.446.090
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	100.446.090
B. ACTIVE CIRCULANTE	
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	22.066
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	22.066
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	22.066
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	100.468.156
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	12.422.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (124.220.000 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)	12.422.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	87.546.156
IV. REZERVE (ct. 1068)	500.000
CAPITALURI PROPRII TOTAL	100.468.156
CAPITALURI – TOTAL	100.468.156

Bilanțul societății „C”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212) (2.572.800 + 4.595.000)	7.167.800
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	7.167.800
B. ACTIVE CIRCULANTE	
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	30.450
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	30.450
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	30.450
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	7.198.250
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	890.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8.900.000 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)	890.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	6.308.250
CAPITALURI PROPRII TOTAL	7.198.250
CAPITALURI – TOTAL	7.198.250

Bilanțul societății „D”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212) (872.600 + 14.231.800)	15.104.400
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	15.104.400
B. ACTIVE CIRCULANTE	
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	20.012
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	20.012
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	20.012
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	15.124.412
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	1.870.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (18.700.000 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)	1.870.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	12.001.724
IV. REZERVE (ct. 1068)	1.252.688
CAPITALURI PROPRII TOTAL	15.124.412
CAPITALURI – TOTAL	15.124.412

Bilanțul societății „A”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212) (50.778.000 + 55.611.190)	106.389.190
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	106.389.190
B. ACTIVE CIRCULANTE	
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	63.038
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	63.038
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	63.038
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	106.452.228
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	13.623.070
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (136.230.700 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)	13.623.070
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	91.305.794
IV. REZERVE (ct. 1068)	1.523.364
CAPITALURI PROPRII TOTAL	106.452.228
CAPITALURI – TOTAL	106.452.228

Reducerea capitalului social la societatea divizată „A” este în valoare de 15.182.000 lei (total rd. 7 din anexa de calcul), iar numărul de acțiuni anulate (prin divizarea capitalului social) potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor este de 151.820.000 lei la 0,10 lei/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

C.3.2 Divizarea unei societăți cu încetarea existenței acesteia, în care o parte dintre acționari hotărăsc să se retragă, în conformitate cu prevederile art. 134 alin. (1) lit. d) din legea societăților

Exemplul nr. 7

Societatea „E” are un capital social în valoare de 250.000 lei împărțit în 250.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

Conform prevederilor art. 134 alin. (1) lit. d) din legea societăților, acționarii care nu au votat în favoarea unei hotărâri a adunării generale a acționarilor care are ca obiect divizarea societății, au dreptul de a se retrage din societate și de a solicita cumpărarea acțiunilor lor de către societate.

Prețul plătit de societate pentru acțiunile acționarului care se retrage este de 2,50 lei/acțiune.

În această situație, pentru cele 4.000 acțiuni deținute de acționarul care se retrage, societatea trebuie să plătească 10.000 lei, adunarea generală a acționarilor hotărând diminuarea corespunzătoare a capitalului social.

După plata acțiunilor către acționarul care s-a retras și anularea acestora, societatea „E” divizează elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii în proporție de 50% pentru societatea „F” și 50% pentru societatea „G”, societăți nou-constituite în acest scop.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „E” care se divizează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

2. Bilanțul societății divizate se prezintă astfel:**Bilanțul societății „E”**

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (347.500 - 97.500)	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 - 308) (175.000 - 10.000)	165.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt pr separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (347.500 - 27.500)	320.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	10.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	495.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (	245.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	250.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	500.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	250.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (250.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	250.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	20.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	230.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	500.000
CAPITALURI – TOTAL	500.000

Capitalul social al societății „E” este de 250.000 lei împărțit în 250.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

- valoarea nominală a unei acțiuni este de 1 leu;
- valoarea contabilă a unei acțiuni este de 2 lei, rezultată ca urmare a calculului activului net al societății „E” stabilit în urma inventarierii și evaluării, respectiv:
500.000 lei : 250.000 acțiuni = 2 lei/acțiune.

3. Evidențierea în contabilitatea societății „E” a operațiunilor efectuate în situația aplicării prevederilor art. 134 alin. (1) lit. d) din legea societăților

Înregistrări contabile, în lei:

a) Răscumpărarea acțiunilor proprii de la acționarul retras conform prevederilor legale:

$$109 = 456 \quad 10.000$$

b) Plata acționarului care s-a retras:

$$456 = 5121 \quad 10.000$$

c) Anularea acțiunilor proprii răscumpărate:

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 109 \quad \frac{10.000}{4.000} (4.000 \text{ acțiuni} \times 2,50 \text{ lei/acțiune}) \\ 1012 & & 4.000 (4.000 \text{ acțiuni} \times 1 \text{ leu/acțiune}) \\ 1495 & & 6.000 \end{array}$$

d) acoperirea pierderii din anularea acțiunilor răscumpărate prin utilizarea rezervelor, conform hotărârii adunării generale a acționarilor:

$$1068 = 1495 \quad 6.000$$

4. Bilanțul societății „E” după retragerea unui acționar, plata și anularea acțiunilor răscumpărate de la acesta

Bilanțul societății „E”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (347.500 - 97.500)	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 - 308) (175.000 - 10.000)	165.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (347.500 - 27.500)	320.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	485.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	245.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	240.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	490.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	246.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (246.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	246.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	20.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	224.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	490.000
CAPITALURI – TOTAL	490.000

5. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia divizării**Contabilitatea la societatea „E” care se divizează și își încetează existența**

Înregistrări contabile, în lei:

a) scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii transferate:

%	=	456	<u>490.000</u>
1012			246.000
105			20.000
1068			224.000

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

2812	=	212	97.500
308	=	301	10.000
892	=	%	<u>762.500</u>
		212	250.000
		301	165.000
		411	347.500

c) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor, transferate:

%	=	892	<u>762.500</u>
419			245.000
456			490.000
491			27.500

Contabilitatea la societatea beneficiară „F” nou-constituită care preia 50% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „E”

Înregistrări contabile, în lei:

a) preluarea de la societatea „E” a elementelor de natura capitalurilor proprii și înregistrarea capitalului social potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor:

456	=	%	<u>245.000</u>
		1012	123.000
		105	10.000
		1068	112.000

În acest exemplu, la societatea „F” nou-constituită, elementele de capitaluri proprii se preiau element cu element, iar capitalul social a fost stabilit la nivelul sumei de 123.000 lei, conform hotărârii adunării generale a acționarilor.

b) preluarea de la societatea „E” a elementelor de natura activelor :

%	=	891	<u>381.250</u>
212			125.000
301			82.500
411			173.750

c) preluarea de la societatea „E” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

891	=	%	<u>381.250</u>
		419	122.500
		456	245.000
		491	13.750

Contabilitatea la societatea beneficiară „G” nou-constituită care preia 50% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „E”

Înregistrări contabile, în lei:

a) preluarea de la societatea „E” a elementelor de natura capitalurilor proprii și înregistrarea capitalului social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor:

456	=	%	<u>245.000</u>
		1012	123.000
		105	10.000
		1068	112.000

b) preluarea de la societatea „E” a elementelor de natura activelor:

%	=	891	<u>381.250</u>
212			125.000
301			82.500
411			173.750

c) preluarea de la societatea „E” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

891	=	%	<u>381.250</u>
		419	122.500
		456	245.000
		491	13.750

6. Bilanțurile întocmite de către societățile constituite în urma divizării

Bilanțul societății „F”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	

II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212)	125.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	125.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301)	82.500
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411-491)(173.750 - 13.750)	160.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	242.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	122.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	120.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	245.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	123.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (123.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	123.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	10.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	112.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	245.000
CAPITALURI – TOTAL	245.000

Bilanțul societății „G”

Denumirea elementului	- lei - Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212)	125.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	125.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301)	82.500
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prez separat pentru fiecare element) (ct. 411-491)(173.750 - 13.750)	160.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	242.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	122.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	120.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	245.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	123.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (123.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	123.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	10.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	112.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	245.000
CAPITALURI – TOTAL	245.000

PARTEA a II-a

Metoda evaluării globale

Metoda evaluării globale presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare sunt stabilite de către evaluatori autorizați, potrivit legii, acestea fiind cuprinse în raportul de evaluare întocmit în acest scop.

În exemplele prezentate, societățile întocmesc extracontabil un bilanț care cuprinde și ajustările rezultate în urma evaluării efectuate de evaluatori autorizați.

Scopul acestui bilanț este de a prezenta situația elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care fuzionează/se divizează, valoarea acestor elemente fiind folosită pentru determinarea ratei de schimb.

În scop exemplificativ, la întocmirea bilanțului s-au considerat următoarele:

- în cazul societăților absorbante, plusurile de valoare aferente imobilizărilor corporale sunt evidențiate în conturile de imobilizări corporale corespunzătoare, iar plusurile de valoare care nu corespund unor elemente identificabile sunt evidențiate în contul 207 „Fond comercial”, în corespondență, în ambele cazuri, cu contul 1068 „Alte rezerve”. În situația în care din evaluarea societăților, rezultatul reprezintă o descreștere care nu poate fi acoperită din alte rezerve, acesta se reflectă, pe rezultatul perioadei.

- pentru societățile absorbite, sumele rezultate din evaluare sunt evidențiate în conturile de imobilizări corporale corespunzătoare, iar sumele care nu corespund unor elemente identificabile sunt evidențiate în contul 207 „Fond comercial”, pe seama contului de profit și pierdere.

În situația utilizării metodei evaluării globale, bilanțurile întocmite de către societatea absorbantă/beneficiară, după înregistrarea operațiunilor de fuziune/divizare, vor cuprinde plusurile/minusurile de valoare rezultate în urma evaluării elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății absorbite/divizate, dar nu vor cuprinde plusurile/minusurile de valoare rezultate în urma evaluării elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății absorbante/beneficiare de către evaluatori autorizați, potrivit legii. Aceste bilanțuri, întocmite în urma operațiunilor de fuziune/divizare, au caracter exemplificativ.

A. Fuziunea prin care una sau mai multe societăți transferă patrimoniul lor unei alte societăți existente (fuziunea prin absorbție)

A.1 Caz general

Exemplul nr. 8

Societatea „P” are un capital social în valoare de 200.000 lei împărțit în 200.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune. Societatea „R” are un capital social de 125.000 lei împărțit în 125.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

Societatea „P” absoarbe societatea „R”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care fuzionează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, societatea „P” înregistrează un plus de valoare de 312.500 lei (valoarea justă a imobilizărilor corporale este de 850.000 lei, față de valoarea contabilă netă de 537.500 lei), iar societatea „R” înregistrează o creștere pe seama elementelor neidentificabile, de 135.000 lei față de activul net contabil. Rezultatele evaluării societății „R” sunt reflectate la venituri, așa cum este prezentat la pct. 6 din prezentul exemplu

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea societăților efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se au în vedere pentru fiecare societate la determinarea ratei de schimb a acțiunilor.

2. Bilanțurile celor două societăți care fuzionează, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, potrivit metodei de evaluare globală a societăților, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „P”

- lei -	
Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (1.142.500* - 292.500)	850.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	850.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	100.000
II. CREAŢE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (220.000 - 7.500)	212.500
IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	25.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	337.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	387.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 50.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	800.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	200.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (200.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	200.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	600.000*
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	800.000
CAPITALURI – TOTAL	800.000

*În aceste sume este inclusă și creșterea de valoare de 312.500 lei.

Bilanțul societății „R”

- lei -	
Denumirea elementului	Sold
A	
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	135.000

II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (212.500 - 97.500)	115.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301)	82.500
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (187.500 - 27.500)	160.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	5.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	247.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	122.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	125.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	375.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	125.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (125.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	125.000
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (15.000 + 100.000)	115.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	135.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	375.000
CAPITALURI – TOTAL	375.000

3. Evaluarea globală a societăților:

Societatea „P”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 1.187.500 lei – 387.500 lei = 800.000 lei

Societatea „R”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 497.500 lei – 122.500 lei = 375.000 lei

4. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților „P” și „R”:

Societatea „P”

1 acțiune „P” = 800.000 lei : 200.000 acțiuni = 4 lei.

Societatea „R”

1 acțiune „R” = 375.000 lei : 125.000 acțiuni = 3 lei.

- Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS), prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății absorbante:

RS = 3 lei/acțiune : 4 lei/acțiune = 3/4, respectiv se schimbă 4 acțiuni ale societății „R” pentru 3 acțiuni ale societății „P”.

5. Stabilirea numărului de acțiuni de emis

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „P” se efectuează fie prin raportarea aportului net al societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății absorbite cu rata de schimb a acțiunilor:

- valoarea aportului net al societății „R” este de 375.000 lei;
- valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea „P” este de 4 lei;

$375.000 \text{ lei} : 4 \text{ lei/acțiune} = 93.750 \text{ acțiuni};$

sau

$125.000 \text{ acțiuni} \times 3/4 \text{ (RS)} = 93.750 \text{ acțiuni}.$

- Determinarea creșterii capitalului social la societatea „P”, prin înmulțirea numărului de acțiuni nou emise de către societatea „P” cu valoarea nominală a unei acțiuni la această societate:

$93.750 \text{ acțiuni} \times 1 \text{ leu/acțiune} = 93.750 \text{ lei capital social}.$

- Calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea absorbită și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea absorbantă:

$375.000 \text{ lei} - 93.750 \text{ lei} = 281.250 \text{ lei primă de fuziune};$

Acționarii de la societatea „R” vor primi, ca urmare a fuziunii, 93.750 de acțiuni cu valoarea de 1 leu/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

6. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii**Contabilitatea fuziunii la societatea „R” – absorbită**

Înregistrări contabile, în lei:

- a) evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate, reprezentând active identificate în bilanț plus creșterea de valoare rezultată la evaluarea globală:

461 = 7583 525.000

- b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

2812 = 212 97.500

6583 = % 390.000

212 115.000

301 82.500

411 187.500

5121 5.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

$$121 = 6583 \quad 390.000$$

$$7583 = 121 \quad 525.000$$

d) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor, a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și capitalurilor proprii transferate:

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 461 \quad \underline{150.000} \\ 419 & & 122.500 \\ 491 & & 27.500 \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 456 \quad \underline{375.000} \\ 1012 & & 125.000 \\ 1061 & & 15.000 \\ 1068 & & 100.000 \\ 121^* & & 135.000 \end{array}$$

*Reprezintă diferența rezultată în urma evaluării societății „R”.

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

$$456 = 461 \quad 375.000$$

Contabilitatea fuziunii la societatea „P” – absorbantă

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de fuziune:

$$\begin{array}{rcl} 456 = \% & & \underline{375.000} \\ & 1012 & 93.750 \\ & 1042 & 281.250 \end{array}$$

b) preluarea de la societatea „R” a elementelor de natura activelor:

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 456 \quad \underline{525.000} \\ 207 & & 135.000 \\ 212 & & 115.000 \\ 301 & & 82.500 \\ 411 & & 187.500 \\ 5121 & & 5.000 \end{array}$$

c) preluarea de la societatea „R” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

$$\begin{array}{rcl} 456 = \% & & \underline{150.000} \\ & 419 & 122.500 \\ & 491 & 27.500 \end{array}$$

7. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor două societăți**Bilanțul societății „P”**

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	135.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (830.000 + 115.000 - 292.500)	652.500
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	787.500
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (82.500 + 100.000)	182.500
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (220.000 + 187.500 - 7.500 - 27.500)	372.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (25.000 + 5.000)	30.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	585.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404 + 419) (387.500 + 122.500)	510.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	75.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	862.500
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	293.750
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (293.750 acțiuni x 1 leu/acțiune)	293.750
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	281.250
IV. REZERVE (ct. 1068)	287.500
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	862.500
CAPITALURI – TOTAL	862.500

A.2 Fuziunea prin absorbție a societăților în care societatea absorbantă are capitaluri proprii negative iar societatea absorbită are capitaluri proprii pozitive

Potrivit art. 238 alin. (1) lit. a) din legea societăților, fuziunea este operațiunea prin care una sau mai multe societăți sunt dizolvate fără a intra în lichidare și transferă totalitatea patrimoniului lor unei alte societăți în schimbul repartizării către acționarii societății sau societăților absorbite de acțiuni la societatea absorbantă și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate.

În practică sunt cazuri în care una dintre societățile care fuzionează (absorbită sau absorbantă) are capitaluri proprii negative.

Evidențierea în contabilitate a operațiunilor efectuate în astfel de situații se efectuează similar oricărei operațiuni de fuziune.

În aceste cazuri, o atenție deosebită trebuie acordată analizei prevederilor de natură juridică și fiscală, aplicabile în această situație.

Exemplul nr. 9

Societatea „S” are capitaluri proprii negative, iar societatea „T” are capitaluri proprii pozitive. Societatea „S” are un capital social în valoare de 200.000 lei împărțit în 200.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune. Societatea „T” are un capital social de 125.000 lei împărțit în 125.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

Societatea „S” absoarbe societatea „T”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care fuzionează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, societatea „S” înregistrează un plus de valoare de 12.500 lei (valoarea justă a imobilizărilor corporale este de 550.000 lei, față de valoarea contabilă netă de 537.500 lei), iar societatea „T” un plus de valoare (neidentificabil) de 10.000 lei față de activul net contabil. Rezultatele evaluării societății „T” sunt reflectate la venituri, așa cum se prezintă la pct. 6 din prezentul exemplu.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea societăților efectuată cu ocazia fuziunii se prezintă în raportul de fuziune și se au în vedere pentru fiecare societate la determinarea ratei de schimb a acțiunilor.

2. Bilanțurile celor două societăți care fuzionează, întocmite în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, potrivit metodei evaluării globale, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „S”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (842.500* - 292.500)	550.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	550.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	100.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (330.000 - 117.500)	212.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	25.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	337.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	987.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 650.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	- 100.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	200.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (200.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	200.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	7.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	292.500*

V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	600.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	- 100.000
CAPITALURI – TOTAL	

*În aceste sume este inclusă și creșterea de valoare de 12.500 lei.

Bilanțul societății „T”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	10.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (212.500 - 97.500)	115.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	125.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301)	82.500
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (187.500 - 27.500)	160.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	5.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	247.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	122.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	125.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	250.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS , din care:	125.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (125.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	125.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	115.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	10.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	250.000
CAPITALURI – TOTAL	250.000

3. Evaluarea globală a societăților:

Societatea „S”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 887.500 lei – 987.500 lei = – 100.000 lei

Societatea „T”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 372.500 lei – 122.500 lei = 250.000 lei

4. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților „S” și „T”:

Societatea „S”

Pentru societatea absorbantă care are capital propriu negativ, se va lua în considerare valoarea unei acțiuni, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor.

În prezentul exemplu s-a considerat că valoarea unei acțiuni este egală cu valoarea nominală.

1 acțiune „S” = 1 leu.

Societatea „T”

1 acțiune „T” = 250.000 lei : 125.000 acțiuni = 2 lei.

- Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS) prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății absorbite la valoarea nominală a unei acțiuni a societății absorbante:

$RS = 2 \text{ lei/acțiune} : 1 \text{ leu/acțiune} = 2/1$, respectiv se schimbă o acțiune a societății „T” pentru 2 acțiuni ale societății „S”.

5. Stabilirea numărului de acțiuni de emis

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „S” se efectuează fie prin raportarea aportului net al societății absorbite la valoarea nominală a unei acțiuni a societății absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății absorbite cu rata de schimb a acțiunilor:

- valoarea aportului net al societății „T” este de 250.000 lei;
- valoarea nominală a unei acțiuni la societatea „S” este de 1 leu;

$250.000 \text{ lei} : 1 \text{ leu/acțiune} = 250.000 \text{ acțiuni}$;

sau

$125.000 \text{ acțiuni} \times 2/1 \text{ (RS)} = 250.000 \text{ acțiuni}$.

- Determinarea creșterii capitalului social la societatea „S”, prin înmulțirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „S” cu valoarea nominală a unei acțiuni la această societate:

$250.000 \text{ acțiuni} \times 1 \text{ leu/acțiune} = 250.000 \text{ lei capital social}$, respectiv valoarea aportului net al societății „T”.

- În acest caz nu există primă de fuziune.

Acționarii societății „T” vor primi, ca urmare a fuziunii, 250.000 acțiuni cu valoarea de 1 leu/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

6. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii

Contabilitatea fuziunii la societatea „T” – absorbită

Înregistrări contabile, în lei:

– evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate, reprezentând total active identificate în bilanț plus creșterea de valoare rezultată la evaluarea globală:

$461 = 7583 \quad 400.000$

– scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

2812 = 212 97.500

6583 =	%	<u>390.000</u>
	212	115.000
	301	82.500
	411	187.500
	5121	5.000

– închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121 = 6583 390.000

7583 = 121 400.000

– scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor, a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și capitalurilor proprii transferate:

% =	461	<u>150.000</u>
419		122.500
491		27.500

% =	456	<u>250.000</u>
1012		125.000
1068		115.000
121*		10.000

*Reprezintă diferența rezultată în urma evaluării societății „T”.

– regularizarea conturilor 456 și 461:

456 = 461 250.000

Contabilitatea fuziunii la societatea „S” – absorbantă

Înregistrări contabile, în lei:

– evidențierea aportului rezultat din fuziune:

456 = 1012 250.000

– preluarea de la societatea „T” a elementelor de natura activelor:

% =	456	<u>400.000</u>
207		10.000
212		115.000
301		82.500
411		187.500
5121		5.000

– preluarea de la societatea „T” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

456	=	%	<u>150.000</u>
419			122.500
491			27.500

7. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor două societăți

Bilanțul societății „S”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	10.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (830.000* + 115.000 - 292.500)	652.500
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	662.500
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (82.500 + 100.000)	182.500
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (330.000 + 187.500 - 117.500 - 27.500)	372.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (25.000 + 5.000)	30.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	585.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404 + 419) (987.500 + 122.500)	1.110.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 525.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	137.500
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS , din care:	450.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (450.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	450.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	7.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	280.000**
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	600.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	137.500
CAPITALURI – TOTAL	137.500

*Suma de 830.000 lei = 842.500 lei – 12.500 lei.

**Suma de 280.000 lei = 292.500 lei – 12.500 lei.

A.3 Cazuri particulare privind fuziunea prin absorbție

Societățile absorbante sau absorbite care dețin titluri de participare la societățile absorbite, respectiv absorbante, vor elimina aceste titluri la valoarea lor contabilă.

La societățile la care adunarea generală a acționarilor/asociaților aprobă cuantumurile de suportare a acestor titluri de participare prin diminuarea rezultatului

reportat, a altor rezerve, a primei de fuziune sau a capitalului social, se vor efectua înregistrările corespunzătoare (117 = 26X; 1068 = 26X; 1042 = 26X; 1012 = 26X).

A.3.1 Societatea absorbantă deține titluri la societatea absorbită

Exemplul nr. 10

Societatea „J” are un capital social în valoare de 128.000 lei împărțit în 80.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1,60 lei/acțiune. Societatea absorbită „K” are un capital social de 72.000 lei împărțit în 60.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1,20 lei/acțiune. Societatea „J” absoarbe societatea „K”, la care deține titluri de participare.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care fuzionează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate.

Pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, societatea „K” înregistrează un plus de valoare de 24.000 lei (valoarea justă a mijloacelor de transport este de 88.000 lei, față de valoarea contabilă netă de 64.000 lei). Rezultatele evaluării societății „K” sunt reflectate la venituri, așa cum se prezintă la pct. 6 din prezentul exemplu.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea societăților efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se au în vedere pentru fiecare societate la determinarea ratei de schimb a acțiunilor.

2. Bilanțurile celor două societăți care fuzionează, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, potrivit metodei de evaluare globală, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „J”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (173.100 - 70.000)	103.100
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263) (9.000 acțiuni x 2 lei/acțiune + 900*)	18.900
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	122.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	173.200
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411)	116.800
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	45.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	335.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	313.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	22.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	144.000
J. CAPITALURI PROPRII	

I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	128.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (80.000 acțiuni x 1,60 lei/acțiune)	128.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	3.100
IV. REZERVE (ct. 1068)	12.900**
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	144.000
CAPITALURI – TOTAL	144.000

*Suma de 900 lei reprezintă diferența dintre valoarea contabilă a acțiunilor rezultată în urma evaluării potrivit metodei evaluării globale efectuate cu ocazia fuziunii și valoarea contabilă inițială.

**Suma include și diferența de 900 lei menționată mai sus. Această diferență se recunoaște în contul de profit și pierdere, fiind folosită pentru determinarea ratei de schimb.

Bilanțul societății „K”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (100.000* - 12.000)	88.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	88.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371 - 397) (140.000 - 27.000)	113.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411)	91.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	18.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	222.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	184.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	38.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	126.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	72.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (60.000 acțiuni x 1,20 lei/acțiune)	72.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	20.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	10.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	24.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	126.000
CAPITALURI – TOTAL	126.000

*În această sumă este inclusă și creșterea de valoare de 24.000 lei.

Notă:

Societatea „J” deține 15% din capitalul societății „K”:

- 60.000 acțiuni x 15% = 9.000 acțiuni;
- costul de achiziție al unei acțiuni este de 2 lei.

3. Evaluarea globală a societăților

Societatea „J”:

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 457.000 lei – 313.000 lei = 144.000 lei

Societatea „K”:

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 310.000 lei – 184.000 lei = 126.000 lei

4. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților „J” și „K”:

Societatea „J”

1 acțiune „J” = 144.000 lei : 80.000 acțiuni = 1,80 lei.

Societatea „K”

1 acțiune „K” = 126.000 lei : 60.000 acțiuni = 2,10 lei.

- Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS), prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății absorbante:

$RS = 2,10 \text{ lei/acțiune} : 1,80 \text{ lei/acțiune} = 7/6$.

Pentru 6 acțiuni ale societății „K”, societatea „J” trebuie să emită 7 acțiuni.

5. Stabilirea numărului de acțiuni de emis

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „J” se efectuează fie prin raportarea aportului net al societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății absorbite cu rata de schimb a acțiunilor:

- valoarea activului net aportat al societății „K” este de 126.000 lei;
- valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea „J” este de 1,80 lei;

$126.000 \text{ lei} : 1,80 \text{ lei/acțiune} = 70.000 \text{ acțiuni}$;

sau

$60.000 \text{ acțiuni} \times 7/6 \text{ (RS)} = 70.000 \text{ acțiuni}$.

Societatea „J” deține 15% din acțiunile societății „K” și se află astfel în situația de a-și remunera propriile acțiuni. Potrivit prevederilor art. 250 alin. (2) lit. a) din legea societăților, nicio acțiune/parte socială la societatea absorbantă nu poate fi schimbată pentru acțiuni/părți sociale emise de către societatea absorbită și care sunt deținute de către societatea absorbantă, direct sau prin intermediul unei persoane acționând în nume propriu, dar în contul societății.

În acest caz, numărul de acțiuni nou emise pe care le vor primi acționarii societății „K”, se determină astfel:

$70.000 \text{ acțiuni} \times 85\% = 59.500 \text{ acțiuni}$.

Acțiunile ce revin societății „J” vor fi anulate, respectiv:
 $70.000 \text{ acțiuni} \times 15\% = 10.500 \text{ acțiuni.}$

- Determinarea creșterii de capital propriu la societatea „J”:

a) Creșterea de capital social și stabilirea primei de fuziune:

- capital social

$59.500 \text{ acțiuni} \times 1,60 \text{ lei/acțiune} = 95.200 \text{ lei}$

- primă de fuziune

$126.000 \text{ lei} - 95.200 \text{ lei} = 30.800 \text{ lei.}$

b) Determinarea valorii titlurilor de participare deținute la societatea „K” – absorbită:

$126.000 \text{ lei} \times 15\% = 18.900 \text{ lei}$

din care:

- acțiuni la valoarea contabilă:

$9.000 \text{ acțiuni} \times 2 \text{ lei/acțiune} = 18.000 \text{ lei}$

- diferența dintre valoarea contabilă a acțiunilor rezultată în urma evaluării efectuate cu ocazia fuziunii și valoarea contabilă inițială:

$18.900 \text{ lei} - 18.000 \text{ lei} = 900 \text{ lei}$

sau

$9.000 \text{ acțiuni} \times (2,10 \text{ lei/acțiune} - 2 \text{ lei/acțiune}) = 900 \text{ lei.}$

6. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii

Contabilitatea fuziunii la societatea „K” – absorbită

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate, reprezentând total active identificate în bilanț plus creșterea de valoare rezultată la evaluarea globală:

461 = 7583 310.000

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

2813 = 213 12.000

397 = 371 27.000

6583 =	%	<u>286.000</u>
	213	64.000
	371	113.000
	411	91.000
	5121	18.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

$$121 = 6583 \quad 286.000$$

$$7583 = 121 \quad 310.000$$

d) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și capitalurilor proprii transferate:

$$401 = 461 \quad 184.000$$

%	=	456	<u>126.000</u>
1012			72.000
105			20.000
1068			10.000
121*			24.000

*Reprezintă diferența rezultată în urma evaluării societății „K”.

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

$$456 = 461 \quad 126.000$$

Contabilitatea fuziunii la societatea „J” – absorbantă

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de fuziune:

456 =	%	<u>126.000</u>
	1012	95.200
	1042	30.800

b) preluarea de la societatea „K” a elementelor de natura activelor:

% =	456	<u>310.000</u>
213		88.000
371		113.000
411		91.000
5121		18.000

c) preluarea de la societatea „K” a elementelor de natura datoriilor:

$$456 = 401 \quad 184.000$$

d) anularea titlurilor de participare deținute la societatea „K” la valoarea la care au fost înregistrate în contabilitate. În prezentul exemplu, aceasta se efectuează pe seama primei de fuziune, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor:

$$1042 = 263 \quad 18.000$$

7. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor două societăți

Bilanțul societății „J”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (173.100 + 88.000 - 70.000)	191.100
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	191.100
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371) (173.200 + 113.000)	286.200
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411) (116.800 + 91.000)	207.800
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (45.000 + 18.000)	63.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	557.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401) (313.000 + 184.000)	497.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	60.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	251.100
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	223.200
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (139.500 acțiuni x 1,60 lei/acțiune)	
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	
IV. REZERVE (ct. 1068)	
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	
CAPITALURI – TOTAL	

A.3.2 Societatea absorbită deține titluri la societatea absorbantă

Exemplul nr. 11

Societatea „M” are un capital social în valoare de 136.000 lei împărțit în 80.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1,70 lei/acțiune. Societatea „N” are un capital social de 60.000 lei împărțit în 50.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1,20 lei/acțiune. Societatea „M” absoarbe societatea „N” care deține 10% din capitalul societății „M”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care fuzionează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate.

Societatea „M”, pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează un plus de valoare de 8.000 lei (valoarea justă a imobilizărilor corporale este de 174.000 lei, față de valoarea contabilă netă de 166.000 lei).

Valoarea globală a societății „N” rezultată în urma evaluării efectuate de evaluatori autorizați înregistrează o descreștere de 19.000 lei la imobilizările corporale (reflectată distinct în bilanțul societății absorbite) și o creștere de 4.000 lei pe seama elementelor

neidentificabile. Rezultatele evaluării societății „N” sunt reflectate pe seama contului de profit și pierdere, așa cum este prezentat la pct. 6 din prezentul exemplu.

Rezultatele evaluării societăților efectuate cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se au în vedere pentru fiecare societate la determinarea ratei de schimb a acțiunilor.

2. Bilanțurile celor două societăți care fuzionează, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, potrivit metodei de evaluare globală, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „M”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (214.000* - 40.000)	174.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	174.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	125.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411)	71.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	46.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	242.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 462) (200.000 + 16.000)	216.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	26.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	200.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	136.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (80.000 acțiuni x 1,70 lei/acțiune)	136.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	10.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	44.000*
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	10.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	200.000
CAPITALURI – TOTAL	200.000

*În aceste sume este inclusă și creșterea de valoare de 8.000 lei.

Bilanțul societății „N”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	4.000*
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813 - 291) (150.000 - 96.000 - 19.000**)	35.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263) (8.000 acțiuni x 2 lei/acțiune)	16.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	55.000

B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	115.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (115.000 - 20.000)	95.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	13.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	223.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 162 + 401) (23.000 + 180.000)	203.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	20.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	75.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	60.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (50.000 acțiuni x 1,20 lei/acțiune)	60.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	9.000
IV. REZERVE (ct. 1061)	10.000
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	11.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct.121) Sold D	15.000***
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	75.000
CAPITALURI – TOTAL	75.000

*Suma de 4.000 lei reprezintă un plus de valoare corespunzător participației deținute de societatea absorbită „N” la societatea absorbantă „M”

**Suma de 19.000 lei reprezintă descreșterea de valoare aferentă imobilizărilor corporale rezultată în urma evaluării efectuate cu ocazia fuziunii.

***Rezultatul exercițiului reprezintă diferența dintre plusul de valoare de 4.000 lei și descreșterea de valoare de 19.000 lei, menționate mai sus (– 15.000 lei = 4.000 lei – 19.000 lei).

Notă:

Societatea „N” deține 10% din capitalul societății „M”:

- 80.000 acțiuni x 10% = 8.000 acțiuni;
- costul de achiziție al unei acțiuni este de 2 lei.

3. Evaluarea globală a societăților

Societatea „M”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 416.000 lei – 216.000 lei = 200.000 lei

Societatea „N”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 278.000 lei – 203.000 lei = 75.000 lei

4. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților „M” și „N”:

Societatea „M”

1 acțiune „M” = 200.000 lei : 80.000 acțiuni = 2,50 lei.

Societatea „N”

1 acțiune „N” = 75.000 lei : 50.000 acțiuni = 1,50 lei.

- Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS), prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății absorbante:

$RS = 1,50 \text{ lei/acțiune} : 2,50 \text{ lei/acțiune} = 3/5$.

Pentru 5 acțiuni ale societății „N”, societatea „M” trebuie să emită 3 acțiuni proprii.

5. Stabilirea numărului de acțiuni de emis

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „M” se efectuează fie prin raportarea aportului net al societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății absorbite cu rata de schimb a acțiunilor:

- valoarea activului net aportat al societății „N” este de 75.000 lei;
- valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea „M” este de 2,50 lei;

$75.000 \text{ lei} : 2,50 \text{ lei/acțiune} = 30.000 \text{ acțiuni}$;

sau

$50.000 \text{ acțiuni} \times 3/5 \text{ (RS)} = 30.000 \text{ acțiuni}$.

Cele 50.000 acțiuni ale societății „N” vor fi schimbate pentru 30.000 acțiuni de la societatea „M”.

- Determinarea creșterii capitalului social la societatea „M”, prin înmulțirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „M” cu valoarea nominală a unei acțiuni la această societate:

$30.000 \text{ acțiuni} \times 1,70 \text{ lei/acțiune} = 51.000 \text{ lei}$.

- Calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea absorbită și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea absorbantă:

$75.000 \text{ lei} - 51.000 \text{ lei} = 24.000 \text{ lei}$;

Prin absorbirea societății „N”, pentru cele 8.000 acțiuni deținute de societatea „N” la societatea „M”, societatea „M” (absorbantă) se află în situația dobândirii propriilor acțiuni. Aceste acțiuni se înregistrează în contul 109 „Acțiuni proprii” și vor fi anulate conform prevederilor adunării generale a acționarilor și ale legii societăților. Anularea acestora se va face la valoarea la care acestea erau în evidența societății absorbite.

Pentru anularea acestor acțiuni (16.000 lei) s-a hotărât:

- reducerea capitalului social
- $8.000 \text{ acțiuni} \times 1,70 \text{ lei/acțiune} = 13.600 \text{ lei}$ și
- diminuarea primei de fuziune cu 2.400 lei.

Acționarii societății „N” vor primi 30.000 acțiuni ale societății „M” în schimbul celor 50.000 acțiuni ale societății „N”, schimbul realizându-se astfel: 5 acțiuni ale societății „N” pentru 3 acțiuni ale societății „M”.

6. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii

Contabilitatea fuziunii la societatea „N” – absorbită

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate, reprezentând total active identificate în bilanț minus descreșterea de valoare rezultată la evaluarea globală:

$$461 = 7583 \quad 298.000$$

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

$$2813 = 213 \quad 96.000$$

6583	=	%	<u>313.000</u>
		213	54.000
		263	16.000
		371	115.000
		411	115.000
		5121	13.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

$$121 = 6583 \quad 313.000$$

$$7583 = 121 \quad 298.000$$

d) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor, a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și capitalurilor proprii transferate:

%	=	461	<u>223.000</u>
162			23.000
401			180.000
491			20.000

%	=	456	<u>90.000</u>
1012			60.000
105			9.000
1061			10.000
117			11.000

și

$$456 = 121^* \quad 15.000$$

*Reprezintă diferența dintre venituri și cheltuieli.

–15.000 lei = 298.000 lei - 313.000 lei

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

$$456 = 461 \quad 75.000$$

Contabilitatea fuziunii la societatea „M” – absorbantă

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de fuziune:

$$\begin{array}{rcl} 456 & = & \% \quad \underline{75.000} \\ & & 1012 \quad 51.000 \\ & & 1042 \quad 24.000 \end{array}$$

b) preluarea de la societatea „N” a elementelor de natura activelor:

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 456 \quad \underline{298.000} \\ 207 & & 4.000 \\ 213 & & 35.000 \\ 371 & & 115.000 \\ 411 & & 115.000 \\ 109 & & 16.000 \\ 5121 & & 13.000 \end{array}$$

c) preluarea de la societatea „N” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

$$\begin{array}{rcl} 456 & = & \% \quad \underline{223.000} \\ & & 162 \quad 23.000 \\ & & 401 \quad 180.000 \\ & & 491 \quad 20.000 \end{array}$$

d) anularea acțiunilor proprii:

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 109 \quad \underline{16.000} \\ 1012 & & 13.600^* \\ 1495 & & 2.400^{**} \end{array}$$

*13.600 lei = 8.000 acțiuni x 1,70 lei/acțiune

**2.400 lei = 8.000 acțiuni x (2 lei/acțiune – 1,70 lei/acțiune). Suma reprezintă diferența dintre valoarea de achiziție și valoarea nominală a acțiunilor deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă.

e) acoperirea pierderii reflectate în contul 1495 „Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute”, efectuată potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor, pe seama primei de fuziune:

$$1042 = 1495 \quad 2.400$$

7. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor două societăți

Bilanțul societății „M”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	4.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (206.000* + 35.000 - 40.000)	201.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	205.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371) (125.000 + 115.000)	240.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (71.000 + 115.000 - 20.000)	166.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (46.000 + 13.000)	59.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	465.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 162 + 401 + 462) (23.000 + 200.000 + 180.000 + 16.000)	419.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	46.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	251.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS , din care:	173.400
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (102.000 acțiuni x 1,70 lei/acțiune)	173.400
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	21.600
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	10.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	36.000**
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	10.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	251.000
CAPITALURI – TOTAL	

*Suma de 206.000 lei = 214.000 lei – 8.000 lei.

**Suma de 36.000 lei = 44.000 lei – 8.000 lei.

A.3.3 Societățile participante dețin participații reciproce

Exemplul nr. 12

Societatea „E” are un capital social de 111.000 lei împărțit în 30.000 acțiuni cu valoarea nominală de 3,70 lei/acțiune. Societatea „I” are un capital social de 52.500 lei împărțit în 21.000 acțiuni cu valoarea nominală de 2,50 lei/acțiune. Societatea „E” deține 5.000 acțiuni ale societății „I” achiziționate la valoarea de 3,2 lei/acțiune (16.000 lei), iar societatea „I” deține 4.500 acțiuni ale societății „E” achiziționate la valoarea de 4 lei/acțiune (18.000 lei).

Societatea „E” absoarbe societatea „I”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care fuzionează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate.

Societatea „E”, pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează un plus de valoare de 2.300 lei, corespunzător imobilizărilor corporale. Astfel, valoarea justă a imobilizărilor corporale este de 228.000 lei, față de valoarea contabilă netă de 225.700 lei. Valoarea globală a societății „I” rezultată în urma evaluării efectuate de evaluatori autorizați înregistrează o creștere de 57.250 lei care nu poate fi asociată elementelor identificabile. Rezultatele evaluării societății „I” sunt reflectate la venituri, așa cum este prezentat la pct. 6 din prezentul exemplu.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea societăților efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se au în vedere pentru fiecare societate la determinarea ratei de schimb a acțiunilor.

2. Evaluarea globală a societăților

Stabilirea, de către evaluatorii autorizați, a valorii societăților „E” și „I”:

Valoarea societății „E” = Aport net = 375.000 lei

Valoarea societății „I” = Aport net = 105.000 lei

3. Bilanțurile celor două societăți care fuzionează, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, potrivit metodei de evaluare globală, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „E”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (236.000* - 8.000)	228.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263) (5.000 acțiuni x 3,20 lei/acțiune + 9.000**)	25.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	253.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371 - 397) (135.000 - 10.000)	125.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (125.000 - 15.000)	110.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	35.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	270.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	148.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	122.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	375.000

J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	111.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (30.000 acțiuni x 3,70 lei/acțiune)	111.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	70.700
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (22.000 + 64.300***)	86.300
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	107.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	375.000
CAPITALURI – TOTAL	375.000

*Suma include și creșterea de valoare de 2.300 lei (228.000 lei - 225.700 lei).

**Suma de 9.000 lei reprezintă diferența dintre valoarea contabilă a acțiunilor deținute de societatea absorbantă „E” la societatea absorbită „I” rezultată în urma evaluării efectuate cu ocazia fuziunii și valoarea contabilă inițială (25.000 lei - 16.000 lei).

***Suma include și creșterea de valoare de 2.300 lei, și respectiv suma de 9.000 lei menționate mai sus.

Bilanțul societății „I”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207) (19.000* + 38.250**)	57.250
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (138.000 - 30.000)	108.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263) (4.500 acțiuni x 4 lei/acțiune)	18.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	183.250
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371 - 397) (90.000 - 36.000)	54.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (130.000 - 95.000)	35.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	8.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	97.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 162 + 401) (100.000 + 75.250)	175.250
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 78.250
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	105.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	52.500
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (21.000 acțiuni x 2,50 lei/acțiune)	52.500
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	21.500
IV. REZERVE (ct. 1061)	7.500
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	33.750
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	57.250***
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	105.000
CAPITALURI – TOTAL	105.000

*Suma de 19.000 lei reprezintă plusul de valoare rezultat în urma evaluării globale și care nu poate fi asociat unor elemente identificabile.

**Suma de 38.250 lei reprezintă plusul de valoare corespunzător participației deținute de societatea absorbită „I” la societatea absorbantă „E”, rezultat în urma evaluării efectuate cu ocazia fuziunii, respectiv 4.500 acțiuni x 12,5 lei/acțiune – 18.000 lei

***Rezultatul exercițiului reprezintă suma dintre plusul de valoare de 19.000 lei, și respectiv plusul de valoare de 38.250 lei, menționate mai sus.

57.250 lei = 19.000 lei + 38.250 lei.

Valoarea contabilă pe acțiune:

- societatea „E” : 375.000 lei/30.000 acțiuni = 12,5 lei/acțiune;

- societatea „I” : 105.000 lei/21.000 acțiuni = 5 lei/acțiune.

4. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor

Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS) prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății absorbante:

$RS = 5 \text{ lei/acțiune} : 12,50 \text{ lei/acțiune} = 2/5$, ca urmare vor fi schimbate 5 acțiuni ale societății „I” pentru 2 acțiuni ale societății „E”.

5. Stabilirea numărului de acțiuni de emis

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „E” se efectuează fie prin raportarea aportului net al societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății absorbite cu rata de schimb a acțiunilor:

- valoarea activului net aportat al societății „I” este de 105.000 lei;

- valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea „E” este de 12,50 lei;

$105.000 \text{ lei} : 12,50 \text{ lei/acțiune} = 8.400 \text{ acțiuni}$;

sau

$21.000 \text{ acțiuni} \times 2/5 \text{ (RS)} = 8.400 \text{ acțiuni}$.

Cele 21.000 acțiuni ale societății „I” vor fi schimbate pentru 8.400 acțiuni la societatea „E”.

Societatea „E” se află însă în situația de a primi acțiuni proprii în schimbul acțiunilor societății „I”, fapt pentru care în proiectul de fuziune va fi introdusă o clauză, respectiv societatea „E” va renunța la drepturile sale aferente celor 5.000 acțiuni ale societății „I”, *în conformitate cu prevederile art. 250 alin. (2) din legea societăților*, potrivit căroră „*nicio acțiune sau parte socială la societatea absorbantă nu poate fi schimbată pentru acțiuni sau părți sociale emise de societatea absorbită și care sunt deținute de către societatea absorbantă, direct sau prin intermediul unei persoane acționând în nume propriu, dar în contul societății, sau de către societatea absorbită, direct sau prin intermediul unei persoane acționând în nume propriu, dar în contul societății*”.

În aceste condiții, acțiunile corespunzătoare celorlalți acționari ai societății „I”, alții decât societatea „E”, reprezintă:

$21.000 \text{ acțiuni} - 5.000 \text{ acțiuni} = 16.000 \text{ acțiuni}$, care vor fi schimbate pentru

$16.000 \text{ acțiuni} \times 2/5 \text{ (RS)} = 6.400 \text{ acțiuni}$.

Aportul total al societății „I” este de 105.000 lei și corespunde:

- drepturilor societății „E”
5.000 acțiuni x 5 lei/acțiune = 25.000 lei.
- dreptului altor acționari, alții decât societatea „E”
16.000 acțiuni x 5 lei/acțiune = 80.000 lei

Ca urmare, aportul total de 105.000 lei al societății „I” la societatea „E” corespunde:

- creșterii de capital social ca urmare a emiterii de noi acțiuni:
6.400 acțiuni x 3,70 lei/acțiune (valoare nominală) = 23.680 lei
- primei de fuziune, calculată ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea absorbită și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea absorbantă:

$$105.000 \text{ lei} - 23.680 \text{ lei} = 81.320 \text{ lei}$$

Prin absorbirea societății „I”, pentru cele 4.500 acțiuni deținute de societatea „I” la societatea „E”, societatea „E” (absorbantă) se află în situația dobândirii propriilor acțiuni. Aceste acțiuni se înregistrează în contul 109 „Acțiuni proprii” și vor fi anulate conform hotărârii adunării generale a acționarilor și prevederilor legii societăților. Anularea acestora se va face la valoarea la care acestea figurau în evidența societății absorbite (18.000 lei).

În prezentul exemplu, pentru anularea acestor acțiuni s-a hotărât:

- reducerea capitalului social, corespunzător valorii nominale a capitalului social
4.500 acțiuni x 3,70 lei/acțiune = 16.650 lei
- diminuarea primei de fuziune cu 1.350 lei (18.000 lei - 16.650 lei).

Ceilalți acționari, alții decât societatea „E” vor primi 6.400 acțiuni ale societății „E” în schimbul celor 16.000 acțiuni ale societății „I”, schimbul realizându-se astfel: 5 acțiuni ale societății „I” pentru 2 acțiuni ale societății „E”.

6. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii

Contabilitatea fuziunii la societatea „I” – absorbită

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate, reprezentând total active identificate în bilanț (318.000 lei) plus creșterea de valoare rezultată la evaluarea globală (19.000 și 38.250):

$$461 = 7583 \quad 375.250$$

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

$$2813 = 213 \quad 30.000$$

$$397 = 371 \quad 36.000$$

6583	=	%	<u>318.000</u>
		213	108.000
		263	18.000
		371	54.000
		411	130.000
		5121	8.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121	=	6583	318.000
7583	=	121	375.250

d) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor, a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și capitalurilor proprii transferate:

%	=	461	<u>270.250</u>
162			100.000
401			75.250
491			95.000

%	=	456	<u>138.750</u>
1012			52.500
105			21.500
1061			7.500
121			57.250

și

456	=	117	33.750
-----	---	-----	--------

e) regularizarea conturilor 456 și 461 (corespunzător aportului societății "I"):

456	=	461	105.000
-----	---	-----	---------

Contabilitatea fuziunii la societatea „E” – absorbantă

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de fuziune:

456	=	%	<u>105.000</u>
		1012	23.680
		1042	81.320

b) preluarea de la societatea „I” a elementelor de natura activelor:

%	=	456	<u>375.250</u>
207			57.250*
213			108.000
371			54.000
411			130.000
109			18.000
5121			8.000

* Diferența dintre valoarea activelor primite (375.250 lei), incluzând și creșterea de valoare rezultată la evaluarea globală și valoarea activelor identificabile (318.000 lei) reprezintă fond comercial.

c) preluarea de la societatea „I” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

456	=	%	<u>270.250</u>
		162	100.000
		401	75.250
		491	95.000

d) anularea titlurilor de participare deținute de societatea „E” la societatea „I”, la valoarea cu care au fost înregistrate în contabilitate (valoarea de achiziție), conform hotărârii adunării generale a acționarilor:

$$117 = 263 \quad 16.000$$

e) anularea acțiunilor proprii potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor:

%	=	109	<u>18.000</u>
1012			16.650*
1495			1.350**

*16.650 lei = 4.500 acțiuni x 3,70 lei/acțiune

**1.350 lei = 4.500 acțiuni x (4 lei/acțiune – 3,70 lei/acțiune). Suma reprezintă diferența dintre valoarea de achiziție și valoarea nominală a acțiunilor deținute.

f) acoperirea pierderii reflectate în contul 1495 „Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute”, efectuată potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor pe seama primei de fuziune:

$$1042 = 1495 \quad 1.350$$

7. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor două societăți

Bilanțul societății „E”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	57.250
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (233.700* + 108.000 - 8.000)	333.700
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	390.950
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371 - 397) (135.000 + 54.000 - 10.000)	179.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (125.000 + 130.000 - 15.000 - 95.000)	145.000

IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (35.000 + 8.000)	43.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	367.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 162 + 401) (100.000 + 148.000 + 75.250)	323.250
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	43.750
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	434.700
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	118.030
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (31.900 acțiuni** x 3,70 lei/acțiune)	118.030
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042) (81.320 - 1.350)	79.970
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	70.700
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (22.000 + 53.000***)	75.000
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	91.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	434.700
CAPITALURI – TOTAL	434.700

*Suma de 233.700 lei = 236.000 lei – 2.300 lei.

**31.900 acțiuni = 30.000 acțiuni + 6.400 acțiuni – 4.500 acțiuni.

***Suma de 53.000 lei = 64.300 lei – 2.300 lei – 9.000 lei.

A.4 Alte exemple de fuziuni

Exemplul nr. 13

Societatea „A” are un capital social de 6.181.184 lei împărțit în 61.811.840 acțiuni cu valoarea nominală de 0,10 lei/acțiune. Societatea „B” are un capital social de 41.320 lei împărțit în 4.132 acțiuni cu valoarea nominală de 10 lei/acțiune, deținut în totalitate de societatea „A”.

Societatea „A” absoarbe societatea „B”.

Având în vedere că societatea absorbantă „A” deține în totalitate acțiunile societății absorbite „B”, fuziunea nu se va realiza cu emisiunea de noi acțiuni de către societatea „A”. Ca urmare, se vor anula titlurile de participare deținute de societatea absorbantă la societatea absorbită, iar diferența dintre valoarea aportului și valoarea contabilă a titlurilor de participare va fi cuprinsă în capitalurile proprii ale societății absorbante „A”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care fuzionează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate.

Societatea „A”, pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează o descreștere de valoare în sumă de 122.029 lei la imobilizări corporale (ct. 213), reflectată distinct în bilanțul folosit pentru fuziune. La societatea „B” nu se constată diferențe din evaluare.

Minusurile de valoare rezultate din evaluarea societăților efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se au în vedere pentru fiecare societate la determinarea ratei de schimb a acțiunilor.

2. Bilanțurile celor două societăți care fuzionează, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, potrivit metodei de evaluare globală, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „A”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212 + 213 - 2812 - 2813 - 2913) (285.000 + 30.044.072 + 21.082.513 - 644.670 - 114 - 122.029*)	50.644.772
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261)	16.117.292
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	66.762.064
B. ACTIVE CIRCULANTE	
II. CREAŢE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 + 461) (10.962.000 + 3.000.712)	13.962.712
IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121 + 5311) (346.115 + 51.149)	397.264
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	14.359.976
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	150.756
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 462) (57.806.706 + 34.320)	57.841.026
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 43.330.294
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	23.431.770
G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 167)	17.637.480
J. CAPITALURI PROPRII	
I. Capital subscris, din care:	6.181.184
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (61.811.840 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)	6.181.184
IV. REZERVE (ct. 1061)	122.027
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	508.921**
CAPITALURI PROPRII TOTAL	5.794.290
CAPITALURI – TOTAL	5.794.290

*Suma de 122.029 lei reprezintă descreșterea din evaluarea imobilizărilor corporale.

**Suma include descreșterea de valoare de 122.029 lei la imobilizările corporale menționată mai sus și pierderea exercițiului financiar a societății „A” în sumă de 386.892 lei.

– 508.921 lei = – 386.892 lei – 122.029 lei.

Bilanțul societății „B”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212 + 213 + 231 - 2812 - 2813) (28.000 + 15.686.684 + 15.056 + 243.904 - 43.342 - 1.028)	15.929.274
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	15.929.274
B. ACTIVE CIRCULANTE	
II. CREAŢE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 4092 + 4311) (8.051 + 2.044)	10.095
IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121 + 5124 + 5311) (93.903 + 847 + 5)	94.755
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	104.850
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	19.533
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 441 + 4423 + 4551 + 473) (34.320 + 19.704 + 4.570 + 1)	58.595
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	65.788
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	15.995.062
J. CAPITALURI PROPRII	
I. Capital subscris, din care:	41.320
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (4.132 acţiuni x 10 lei/acţiune)	41.320
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	16.113.407
IV. REZERVE (ct. 1061)	282.538
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	189.455
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	631.658
CAPITALURI PROPRII TOTAL	15.995.062
CAPITALURI – TOTAL	15.995.062

3. Evaluarea globală a societăților**Societatea „A”**

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = (81.122.040 + 150.756) lei – (57.841.026 + 17.637.480) lei = 5.794.290 lei

Societatea „B”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = (16.034.124 + 19.533) lei – 58.595 lei = 15.995.062 lei

4. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii**Contabilitatea fuziunii la societatea „B” – absorbită**

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea activului transferat:

$$461 = 7583 \quad 16.053.657$$

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

$$2812 = 212 \quad 43.342$$

$$2813 = 213 \quad 1.028$$

6583 = %	<u>16.053.657</u>
211	28.000
212	15.643.342
213	14.028
231	243.904
4092	8.051
4311	2.044
471	19.533
5121	93.903
5124	847
5311	5

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

$$121 = 6583 \quad 16.053.657$$

$$7583 = 121 \quad 16.053.657$$

d) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și capitalurilor proprii transferate:

% = 461	<u>58.595</u>
441	34.320
4423	19.704
4551	4.570
473	1

% = 456	<u>16.626.720</u>
1012	41.320
105	16.113.407
1061	282.538
117	189.455

$$456 = 121 \quad 631.658$$

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

$$456 = 461 \quad 15.995.062$$

Contabilitatea fuziunii la societatea „A” – absorbantă

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea aportului rezultat din fuziune și anularea titlurilor de participare deținute de societatea „A” la societatea „B” conform hotărârii adunării generale a acționarilor:

456	=	104	15.995.062
%	=	261	<u>16.117.292</u>
104			15.995.062
1495			122.230

b) preluarea de la societatea „B” a elementelor de natura activelor:

%	=	456	<u>16.053.657</u>
211			28.000
212			15.643.342
213			14.028
231			243.904
4092			8.051
4311			2.044
471			19.533
5121			93.903
5124			847
5311			5

Observație: imobilizările corporale sunt preluate la valoarea rămasă de amortizat.

c) preluarea de la societatea „B” a elementelor de natura datoriilor:

456	=	%	<u>58.595</u>
		441	34.320
		4423	19.704
		4551	4.570
		473	1

5. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor două societăți**Bilanțul societății „A”**

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A.ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212 + 213 + 231 - 2812 - 2813) (285.000 + 28.000 + 30.044.072 + 15.643.342 + 21.082.513 + 14.028 + 243.904 – 644.670 – 114)	66.696.075
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	66.696.075
B. ACTIVE CIRCULANTE	

II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 4092 + 411 + 4311 + 461) (8.051 + 10.962.000 + 2.044 + 3.000.712)	13.972.807
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121 + 5124 + 5311) (346.115 + 93.903 + 847 + 51.149 + 5)	492.019
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL	14.464.826
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471) (150.756 + 19.533)	170.289
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 441 + 4423 + 4551 + 462 + 473) (57.806.706 + 34.320 + 19.704 + 4.570 + 34.320 + 1)	57.899.621
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	-
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	23.431.569
G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 167)	17.637.480
J. CAPITALURI PROPRII	
I. Capital subscris, din care:	6.181.184
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (61.811.840 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)	6.181.184
IV. REZERVE (ct. 1061)	122.027
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct.1495)	122.230
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	386.892*
CAPITALURI PROPRII TOTAL	5.794.089
CAPITALURI – TOTAL	5.794.089

*Soldul debitor al contului 121 în sumă de 386.892 lei reprezintă pierderea exercițiului financiar.

– 386.892 lei = – 508.921 lei + 122.029 lei.

Exemplul nr. 14

Societatea „A” are un capital social de 16.265.775 lei împărțit în 6.506.310 acțiuni cu valoarea nominală de 2,50 lei/acțiune. Societatea „B” are un capital social de 672.400 lei împărțit în 67.240 părți sociale cu valoarea nominală de 10 lei/parte socială și societatea „C” are un capital social de 796.815 lei împărțit în 318.726 acțiuni cu valoarea nominală de 2,50 lei/acțiune.

Societatea „A” este societatea absorbantă, societatea „B” și societatea „C” sunt societăți absorbite. Societatea absorbantă „A” deține părțile sociale ale societății absorbite „B” în proporție de 100%. Societatea „A” absoarbe mai întâi societatea „B” și apoi societatea „C”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care fuzionează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate.

Societatea „B” (absorbită), pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează o creștere de valoare de 21.663.788 lei față de activul net contabil, care nu corespunde unor elemente identificabile. Rezultatele evaluării societății „B” sunt reflectate la venituri, așa cum este prezentat la pct. 6 din prezentul exemplu. Societatea „C” nu a înregistrat diferențe din evaluare.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea societăților efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se au în vedere pentru fiecare societate la determinarea ratei de schimb a acțiunilor.

2. Bilanțurile celor trei societăți care fuzionează, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, potrivit metodei evaluării globale, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „A”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	2.240.034*
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (332.798.604 - 2.292.500)	330.506.104
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263/ soc. B) (67.240 părți sociale x 50 lei/p.s. + 20.838.404**)	24.200.404
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	356.946.542
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (7.317.088 - 3.544)	7.313.544
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (9.096.908 - 148.000)	8.948.908
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	1.429.450
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	17.691.902
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11.834.658
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	5.857.244
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	362.803.786
G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 162)	27.760.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	16.265.775
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (6.506.310 acțiuni x 2,50 lei/acțiune)	16.265.775
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	28.006.642
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	276.676.725
IV. REZERVE (ct. 1068)	22.638.344***

V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	31.622.138
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	23.078.438
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	335.043.786
CAPITALURI – TOTAL	335.043.786

*Suma de 2.240.034 lei reprezintă soldul contului 207 „Fond comercial” al societății absorbante, existent înainte de fuziune. Ca urmare, acest fond comercial nu rezultă din evaluarea efectuată cu ocazia fuziunii.

**Suma de 20.838.404 lei reprezintă diferența dintre valoarea contabilă a părților sociale rezultată în urma evaluării efectuate cu ocazia fuziunii și valoarea contabilă inițială.

***Suma include și diferența de 20.838.404 lei menționată mai sus.

Bilanțul societății „B”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	21.663.788
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (3.615.068 - 292.500)	3.322.568
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263)	8.900
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	24.995.256
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (215.960 - 7.980)	207.980
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (129.500 - 7.500)	122.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	4.098
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	334.078
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	334.078
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	25.329.334
G.DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 162)	1.128.930
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS , din care:	672.400
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (67.240 părți sociale x 10 lei/p.s.)	672.400
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	617.168
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	1.174.394
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	21.736.442
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	24.200.404
CAPITALURI – TOTAL	24.200.404

Bilanțul societății „C”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	1.346*

II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (8.648.736 - 837.500)	7.811.236
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	7.812.582
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (313.272 - 6.636)	306.636
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (77.744 - 7.500)	70.244
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	33.444
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	410.324
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	382.448
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	5.946.762
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 5.927.382
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	1.885.200
G.DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 162)	214.342
I. VENITURI ÎN AVANS, din care:	773.392
Venituri înregistrate în avans (ct. 472) – total, din care:	773.392
Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (ct. 472)	773.392
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	796.815
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (318.726 acțiuni x 2,50 lei/acțiune)	796.815
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	4.047.101
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	2.898.296
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	274.762
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	1.670.858
CAPITALURI – TOTAL	1.670.858

* această sumă reprezintă soldul contului 207 „Fond comercial” al societății absorbite, existent înainte de operațiunea de fuziune.

3. Evaluarea globală a societăților

Societatea „A”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 374.638.444 lei – (11.834.658 + 27.760.000) lei = 335.043.786 lei

Societatea „B”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 25.329.334 lei – 1.128.930 lei = 24.200.404 lei

Societatea „C”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = (8.222.906 + 382.448) lei – (5.946.762 + 214.342 + 773.392) lei = 1.670.858 lei

4. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor

Pentru a acoperi aportul societății absorbite „C” se determină rata de schimb dintre acțiunile societăților „A” și „C”, în condițiile în care societatea absorbantă „A” deține 100% din părțile sociale ale societății absorbite „B”, astfel:

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților „A” și „C”:

Societatea „A”

Deoarece societatea absorbantă „A” deține părțile sociale ale societății absorbite „B” în proporție de 100%, determinarea valorii contabile a unei acțiuni a societății absorbante „A” rezultate în urma fuziunii cu societatea „B” se va realiza prin raportarea valorii aportului net al societăților (aportul net însumat al celor două societăți diminuat cu valoarea părților sociale deținute de societatea „A” la societatea „B” (67.240 părți sociale x 50 lei/p.s.)), la numărul de acțiuni ale societății absorbante, astfel:

$$1 \text{ acțiune „A”} = (314.205.382^* + 24.200.404 - 3.362.000) \text{ lei} : 6.506.310 \text{ acțiuni} \\ = 335.043.786 \text{ lei} : 6.506.310 \text{ acțiuni} = 51,49 \text{ lei/acțiune.}$$

* Activul net contabil al societății „A” determinat din situațiile financiare anuale întocmite potrivit pct. 5 din prezentele norme;

- Stabilirea diferenței dintre valoarea contabilă a părților sociale rezultată în urma evaluării efectuate cu ocazia fuziunii și valoarea contabilă inițială în scopul determinării ratei de schimb:

$$24.200.404 \text{ lei} - 3.362.000 \text{ lei} = 20.838.404 \text{ lei};$$

sau

$$67.240 \text{ părți sociale} \times (359,9108268^{**} \text{ lei/parte socială} - 50 \text{ lei/parte socială}) = 20.838.404 \text{ lei (cifra exactă } 20.838.403,994 \text{ lei).}$$

$$^{**} 359,9108268 \text{ lei/parte socială} = 24.200.404 \text{ lei} / 67.240 \text{ părți sociale}$$

Societatea „C”

$$1 \text{ acțiune „C”} = 1.670.858 \text{ lei} : 318.726 \text{ acțiuni} = 5,24 \text{ lei/acțiune.}$$

- Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS), prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății absorbante:

$$RS = 5,24 \text{ lei/acțiune} : 51,49 \text{ lei/acțiune} = 0,102.$$

	Societatea „A” absorbantă	Societatea „B” absorbită	Societatea „C” absorbită
Aport net (lei)	335.043.786	24.200.404	1.670.858
Nr. părți sociale/acțiuni	6.506.310	67.240	318.726
Valoare contabilă (lei/acțiune sau lei/parte socială)	51,49	-	5,24
Determinarea ratei de schimb a acțiunilor	-	-	0,102

5. Determinarea numărului de acțiuni de emis

Societatea absorbantă „A” deține toate părțile sociale ale societății „B”, fapt pentru care vor fi remunerați doar acționarii societății „C” prin emiterea de acțiuni de către societatea absorbantă.

- Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea absorbantă „A” pentru a acoperi aportul societății absorbite „C”, prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății absorbite cu rata de schimb a acțiunilor:

$$318.726 \text{ acțiuni} \times 0,102(\text{RS}) = 32.510 \text{ acțiuni (cifra exactă } 32.510,052 \text{ acțiuni).}$$

- Determinarea creșterii capitalului social la societatea „A”, prin înmulțirea numărului de acțiuni nou emise de către societatea „A” cu valoarea nominală a unei acțiuni de la această societate:

$$32.510 \text{ acțiuni} \times 2,50 \text{ lei/acțiune} = 81.275 \text{ lei creșterea de capital social.}$$

- Calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea activului net aportat al societății „C” și valoarea creșterii de capital social determinată de emiterea de noi acțiuni de către societatea „A”:

$$1.670.858 \text{ lei} - 81.275 \text{ lei} = 1.589.583 \text{ lei primă de fuziune.}$$

Notă:

Acționarii societății „C” vor primi, ca urmare a fuziunii, 32.510 acțiuni la valoarea de 2,50 lei/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

6. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii**Contabilitatea fuziunii la societatea „B” – absorbită**

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate, reprezentând total active identificate în bilanț plus creșterea de valoare rezultată din evaluarea globală a societății:

$$461 \quad = \quad 7583 \quad 25.336.834$$

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

$$2812 \quad = \quad 212 \quad 292.500$$

$$378 \quad = \quad 371 \quad 7.980$$

$$6583 \quad = \quad \% \quad \underline{3.673.046}$$

$$212 \quad 3.322.568$$

$$263 \quad 8.900$$

$$371 \quad 207.980$$

$$411 \quad 129.500$$

$$5121 \quad 4.098$$

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

$$\begin{array}{rcl} 121 & = & 6583 \quad 3.673.046 \\ 7583 & = & 121 \quad 25.336.834 \end{array}$$

d) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor, a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și capitalurilor proprii transferate:

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 461 \quad \underline{1.136.430} \\ 162 & & 1.128.930 \\ 491 & & 7.500 \\ \\ \% & = & 456 \quad \underline{24.200.404} \\ 1012 & & 672.400 \\ 105 & & 617.168 \\ 117 & & 1.174.394 \\ 121 & & 21.736.442 \end{array}$$

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

$$456 = 461 \quad 24.200.404$$

Contabilitatea fuziunii la societatea „C” – absorbită

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate reprezentând total active identificate în bilanț:

$$461 = 7583 \quad 8.612.854$$

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

$$\begin{array}{rcl} 2812 & = & 212 \quad 837.500 \\ 378 & = & 371 \quad 6.636 \\ 6583 & = & \% \quad \underline{8.612.854} \\ & & 207 \quad 1.346 \\ & & 212 \quad 7.811.236 \\ & & 371 \quad 306.636 \\ & & 411 \quad 77.744 \\ & & 471 \quad 382.448 \\ & & 5121 \quad 33.444 \end{array}$$

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

$$\begin{array}{rcl} 121 & = & 6583 \quad 8.612.854 \\ 7583 & = & 121 \quad 8.612.854 \end{array}$$

d) transmiterea elementelor de natura datoriilor, a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și capitalurilor proprii transferate:

%	=	461	<u>6.941.996</u>
162			214.342
404			5.946.762
472			773.392
491			7.500

%	=	456	<u>4.843.916</u>
1012			796.815
105			4.047.101

456	=	%	<u>3.173.058</u>
		117	2.898.296
		121	274.762

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456	=	461	1.670.858
-----	---	-----	-----------

Contabilitatea fuziunii la societatea „A” – absorbantă

Notă:

Întrucât societatea absorbantă „A” deține în procent de 100% părțile sociale ale societății absorbite „B”, în relație cu societatea „B” nu se emit acțiuni și deci nu se generează creștere de capital social. În aceste condiții, aportul net preluat de la societatea absorbită „B” va fi evidențiat integral de către societatea absorbantă, pe seama primei de fuziune.

Înregistrări contabile, în lei:

a) majorarea capitalului social și a primei de fuziune generate de absorbția societății „C”:

456	=	%	<u>1.670.858</u>
		1012	81.275
		1042	1.589.583

b) evidențierea primei de capital aferente aportului net preluat de societatea absorbantă de la societatea absorbită „B”:

456	=	104	24.200.404*
-----	---	-----	-------------

* Suma de 24.200.404 lei corespunde aportului net preluat de la societatea absorbită „B”.

c) preluarea de la societățile „B” și „C” a elementelor de natura activelor:

%	=	456	<u>33.949.688</u>
207			21.665.134
212			11.133.804
263			8.900
371			514.616
411			207.244
471			382.448
5121			37.542

d) preluarea de la societățile „B” și „C” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

456	=	%	<u>8.078.426</u>
		162	1.343.272
		404	5.946.762
		472	773.392
		491	15.000

e) anularea titlurilor de participare deținute la societatea „B” prin diminuarea primei de fuziune, conform hotărârii adunării generale a acționarilor:

104	=	263	3.362.000
-----	---	-----	-----------

7. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor trei societăți Bilanțul societății „A”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207) (2.240.034 + 21.663.788 + 1.346)	23.905.168
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (332.798.604 + 3.322.568 + 7.811.236 - 2.292.500)	341.639.908
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263)	8.900
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	365.553.976
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (7.317.088 + 207.980 + 306.636 - 3.544)	7.828.160
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (9.096.908 + 129.500 + 77.744 - 148.000 - 7.500 - 7.500)	9.141.152
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (1.429.450 + 4.098 + 33.444)	1.466.992
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	18.436.304
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	382.448
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404) (11.834.658 + 5.946.762)	17.781.420
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	263.940
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	365.817.916

G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 162) (27.760.000 + 1.128.930 + 214.342)	29.103.272
I. VENITURI ÎN AVANS, din care:	773.392
Venituri înregistrate în avans (ct. 472) – total, din care:	773.392
Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (ct. 472)	773.392
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	16.347.050
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (6.538.820 acțiuni x 2,50 lei/acțiune)	16.347.050
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104) (28.006.642 + 1.589.583+24.200.404-3.362.000)	50.434.629
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	276.676.725
IV. REZERVE (ct. 1068)	1.799.940
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	31.622.138
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	23.078.438
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	336.714.644
CAPITALURI – TOTAL	336.714.644

B. Fuziunea prin care mai multe societăți transferă în totalitate patrimoniul lor unei societăți nou-constituite

Exemplul nr. 15

Societatea „C” are un capital social în valoare de 100.000 lei împărțit în 100.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune. Societatea „D” are un capital social de 160.000 lei împărțit în 160.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

Societățile „C” și „D” fuzionează prin transferarea în totalitate a patrimoniului lor unei societăți noi pe care o constituie, respectiv societatea „E”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii la societățile care fuzionează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate.

Societățile „C” și „D” înregistrează, pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, creșteri de valoare care nu pot fi asociate elementelor identificabile de 16.000 lei, respectiv de 90.000 lei față de activul net contabil. Rezultatele evaluării societății „C” și societății „D” sunt reflectate la venituri, așa cum este prezentat la pct. 6 din prezentul exemplu.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea societăților efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se au în vedere pentru fiecare societate la determinarea ratei de schimb a acțiunilor.

2. Bilanțurile celor două societăți care se dizolvă (societatea „C” și societatea „D”), în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, potrivit metodei evaluării globale, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „C”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	16.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (356.000 - 148.000)	208.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	224.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (44.000 - 4.000)	40.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (138.000 - 10.000)	128.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	12.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	180.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	244.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 64.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	160.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	100.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (100.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	100.000
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (20.000 + 24.000)	44.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	16.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	160.000
CAPITALURI – TOTAL	

Bilanțul societății „D”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	90.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (292.000 - 132.000)	160.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (152.000 - 8.000)	144.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (382.000 - 50.000)	332.000

IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	4.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	480.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	368.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	112.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	362.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS , din care:	160.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (160.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	160.000
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (32.000 + 80.000)	112.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	90.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	362.000
CAPITALURI – TOTAL	362.000

3. Evaluarea globală a societăților

Societatea „C”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 404.000 lei – 244.000 lei = 160.000 lei

Societatea „D”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 730.000 lei – 368.000 lei = 362.000 lei

4. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor

Potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor a societăților „C” și „D” care se dizolvă:

- valoarea nominală a unei acțiuni la societatea „E” nou-constituită va fi de 1 leu;
- valoarea capitalului social al societății „E” nou-constituită va fi egală cu activul net aportat cumulat al celor două societăți „C” și „D”, care se dizolvă.

5. Stabilirea numărului de acțiuni de emis

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către noua societate „E” pe baza activului net aportat al societăților „C” și „D”, valoarea nominală a unei acțiuni fiind de 1 leu/acțiune:

- pentru societatea „C” - 160.000 lei : 1 leu/acțiune = 160.000 acțiuni;
- pentru societatea „D” - 362.000 lei : 1 leu/acțiune = 362.000 acțiuni.

Noua societate „E” va emite 522.000 acțiuni, la valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

6. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii

Contabilitatea fuziunii la societatea „C” care se dizolvă

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate, reprezentând total active identificate în bilanț plus creșterea de valoare rezultată la evaluare:

$$461 = 7583 \quad 414.000$$

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

$$2812 = 212 \quad 148.000$$

$$378 = 371 \quad 4.000$$

6583	=	%	<u>398.000</u>
		212	208.000
		371	40.000
		411	138.000
		5121	12.000

c) închiderea conturilor de cheltuieli și venituri:

121	=	6583	398.000
7583	=	121	414.000

d) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor, a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și capitalurilor proprii transferate:

%	=	461	<u>254.000</u>
401			244.000
491			10.000

%	=	456	<u>160.000</u>
1012			100.000
1061			20.000
1068			24.000
121			16.000

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

$$456 = 461 \quad 160.000$$

Contabilitatea fuziunii la societatea „D” care se dizolvă

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate, reprezentând total active identificate în bilanț plus creșterea de valoare rezultată la evaluare:

$$461 = 7583 \quad 780.000$$

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

$$2812 = 212 \quad 132.000$$

$$378 = 371 \quad 8.000$$

$$\begin{array}{rcl} 6583 & = & \% \quad \underline{690.000} \\ & & 212 \quad 160.000 \\ & & 371 \quad 144.000 \\ & & 411 \quad 382.000 \\ & & 5121 \quad 4.000 \end{array}$$

c) închiderea conturilor de cheltuieli și venituri:

$$\begin{array}{rcl} 121 & = & 6583 \quad 690.000 \\ 7583 & = & 121 \quad 780.000 \end{array}$$

d) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor, a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și capitalurilor proprii transferate:

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 461 \quad \underline{418.000} \\ 404 & & 368.000 \\ 491 & & 50.000 \\ \% & = & 456 \quad \underline{362.000} \\ 1012 & & 160.000 \\ 1061 & & 32.000 \\ 1068 & & 80.000 \\ 121 & & 90.000 \end{array}$$

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

$$456 = 461 \quad 362.000$$

Contabilitatea fuziunii la societatea „E” nou-constituită care preia elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților „C” și „D”

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea aportului rezultat din fuziune:

$$456 = 1012 \quad 522.000$$

b) preluarea de la societățile „C” și „D” a elementelor de natura activelor:

%	=	456	<u>1.194.000</u>
207			106.000
212			368.000
371			184.000
411			520.000
5121			16.000

c) preluarea de la societățile „C” și „D” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

456	=	%	<u>672.000</u>
		401	244.000
		404	368.000
		491	60.000

7. Bilanțul întocmit de către societatea nou-constituită, în urma fuziunii celor două societăți care se dizolvă

Bilanțul societății „E”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207) (16.000 + 90.000)	106.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212) (208.000 + 160.000)	368.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	474.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371) (40.000 + 144.000)	184.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (138.000 + 382.000 - 10.000 - 50.000)	460.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (12.000 + 4.000)	16.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	660.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 404) (244.000 + 368.000)	612.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	48.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	522.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	522.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (522.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	522.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	522.000
CAPITALURI – TOTAL	522.000

C. Divizarea societăților**C.1 Divizarea societăților cu încetarea existenței acestora****Exemplul nr. 16**

Societatea „L” are un capital social de 10.000 lei împărțit în 10.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune. Societatea „U” are un capital social de 7.000 lei împărțit în 7.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

Societatea „L” se divizează prin transferul în totalitate al elementelor deținute. Societatea „U”, care este deja constituită, preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „L”, iar societatea „O”, care se constituie, preia 60% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „L”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care participă la divizare, respectiv societățile „L” și „U”, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Societatea „L”, pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează o creștere de valoare de 35.000 lei la mijloacele de transport. Societatea „U” nu înregistrează în contabilitatea acesteia diferențe din evaluare. Rezultatele evaluării societății „L” sunt reflectate la venituri așa cum este prezentat la pct. 6 din prezentul exemplu.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea societăților efectuată cu ocazia divizării, se precizează în raportul de divizare și se au în vedere pentru fiecare societate la determinarea ratei de schimb.

2. Bilanțurile celor două societăți „L” și „U” care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, potrivit metodei evaluării globale, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „L”

- lei -	
Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (435.000 - 135.000)	300.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	300.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	316.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (210.000 - 15.330)	194.670
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	85.000

ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	595.670
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (462.000 + 76.670)	538.670
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	57.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	357.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS , din care:	10.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (10.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	10.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	300.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	2.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	45.000*
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	357.000
CAPITALURI – TOTAL	357.000

*În aceste sume este inclusă și creșterea de 35.000 lei corespunzătoare mijloacelor de transport.

Bilanțul societății „U”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (680.000 - 200.000)	480.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	480.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301)	282.500
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (197.500 - 10.000)	187.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	90.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	560.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 251.600)	651.600
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 91.600
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	388.400
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	7.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (7.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	7.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	306.400
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	75.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	388.400
CAPITALURI – TOTAL	388.400

3. Evaluarea globală a societăților

Societățile „U” și „O” preiau, prin divizare, cotă-parte din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „L” evaluate.

Societatea „L”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 895.670 lei – 538.670 lei = 357.000 lei

Societatea „U”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 1.040.000 lei – 651.600 lei = 388.400 lei

- Determinarea cotei-părți din aportul net al societății divizate „L”, preluată de societatea „U”:

Aportul net preluat de societatea „U” = Aportul net al societății „L” x 40%
= 357.000 lei x 40% = 142.800 lei.

4. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor

Pentru a acoperi aportul societății „L” se determină rata de schimb a acțiunilor pentru cele două societăți, astfel:

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților „L” și „U”:

Societatea „L”

1 acțiune „L” = 142.800 lei : 4.000 acțiuni (cota-parte din 10.000 acțiuni x 40 %) = 35,70 lei.

Societatea „U”

1 acțiune „U” = 388.400 lei : 7.000 acțiuni = 55,48 lei.

- Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS), prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății „L” la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății „U”:

RS = 35,70 lei/acțiune : 55,48 lei/acțiune = 0,6435, respectiv se schimbă o acțiune a societății „L” pentru 0,6435 acțiuni ale societății „U”.

5. Stabilirea numărului de acțiuni de emis

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „U” se efectuează fie prin raportarea aportului net al societății „L” (activ net corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „U”) la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății „U”, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni al societății „L” (număr corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „U”) cu rata de schimb a acțiunilor:

- valoarea aportului net al societății „L” este de 142.800 lei;
- valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea „U” este de 55,48 lei;
142.800 lei : 55,48 lei/acțiune = 2.574 acțiuni (cifra exactă 2.573,9 acțiuni);
sau
4.000 acțiuni x 0,6435 (RS) = 2.574 acțiuni.

- Determinarea creșterii capitalului social la societatea „U”, prin înmulțirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „U” cu valoarea nominală a unei acțiuni de la această societate:

$$2.574 \text{ acțiuni} \times 1 \text{ leu/acțiune} = 2.574 \text{ lei capital social.}$$

- Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea divizată (corespunzător procentului de 40% din activul net al acesteia) și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea beneficiară:

$$142.800 \text{ lei} - 2.574 \text{ lei} = 140.226 \text{ lei primă de divizare.}$$

A acționarii societății „L” vor primi, ca urmare a divizării, 2.574 acțiuni la valoarea de 1 leu/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

6. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia divizării

Contabilitatea la societatea divizată „L”

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate societăților „U” și „O”, reprezentând total active identificate în bilanț plus creșterea de valoare rezultată la evaluarea globală:

$$461/U = 7583 \quad 364.400$$

$$461/O = 7583 \quad 546.600$$

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate societăților „U” și „O”:

2813	=	213	135.000
6583	=	%	<u>876.000</u>
		213	265.000
		371	316.000
		411	210.000
		5121	85.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

$$121 = 6583 \quad 876.000$$

$$7583 = 121 \quad 911.000$$

d) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor, a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și capitalurilor proprii transferate societăților „U” și „O”:

%	=	461/U	<u>221.600</u>
401			184.800
419			30.668
491			6.132

%	=	461/O	<u>332.400</u>
401			277.200
419			46.002
491			9.198

%	=	456	<u>357.000</u>
1012			10.000
105			300.000
1068			2.000
121			45.000

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

$$456 = 461/U \quad 142.800$$

$$456 = 461/O \quad 214.200$$

Contabilitatea la societatea „U” care preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „L”

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de divizare:

456	=	%	<u>142.800</u>
		1012	2.574
		1042	140.226

b) preluarea de la societatea „L” a elementelor de natura activelor:

%	=	456	<u>364.400</u>
213			120.000
371			126.400
411			84.000
5121			34.000

c) preluarea de la societatea „L” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

456	=	%	<u>221.600</u>
		401	184.800
		419	30.668
		491	6.132

Contabilitatea la societatea „O” nou-constituită care preia 60% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „L”

La societatea „O” nou-constituită, conform hotărârii adunării generale a acționarilor, elementele de capitaluri proprii se preiau element cu element.

Înregistrări contabile, în lei:

a) preluarea de la societatea „L” a elementelor de natura capitalurilor proprii:

456	=	%	<u>214.200</u>
		1012	6.000
		105	180.000
		1068	1.200
		117	27.000*

*Reprezintă suma corespunzătoare procentului de 60% din profitul societății „L”.

b) preluarea de la societatea „L” a elementelor de natura activelor:

%	=	456	<u>546.600</u>
213			180.000
371			189.600
411			126.000
5121			51.000

c) preluarea de la societatea „L” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

456	=	%	<u>332.400</u>
		401	277.200
		419	46.002
		491	9.198

7. Bilanțurile întocmite de către societățile rezultate în urma divizării Bilanțul societății „U”

- lei -	
Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (680.000 + 120.000 - 200.000)	600.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (282.500 + 126.400)	408.900
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (197.500 + 84.000 - 10.000 - 6.132)	265.368
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (90.000+34.000)	124.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	798.268
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 184.800 + 251.600 + 30.668)	867.068
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 68.800
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	531.200
J. CAPITALURI PROPRII	

I. CAPITAL SUBSCRIS din care:	9.574
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (9.574 acțiuni x 1 leu/acțiune)	9.574
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	140.226
IV. REZERVE (ct. 1068)	306.400
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	75.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	531.200
CAPITALURI – TOTAL	531.200

Bilanțul societății „O”

- lei -	
Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213)	180.000*
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	180.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	189.600
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (126.000 - 9.198)	116.802
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	51.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	357.402
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (277.200 + 46.002)	323.202
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	34.200
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	214.200
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	6.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (6.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	6.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	180.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	1.200
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	27.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	214.200
CAPITALURI – TOTAL	214.200

*Suma de 180.000 lei = 261.000 lei – 81.000 lei, corespunzătoare procentului de 60% din valoarea netă a imobilizărilor corporale ale societății „U”.

C.2 Divizarea societăților fără încetarea existenței acestora

Această formă de divizare se aplică atunci când o parte din patrimoniul unei societăți se desprinde și este transferată ca întreg uneia sau mai multor societăți existente/uneia ori unor societăți care sunt astfel constituite, în schimbul alocării de acțiuni/părți sociale ale societăților beneficiare către acționarii/asociații societății care transferă activele (desprindere în interesul acționarilor/asociaților), sau către societatea care transferă activele (desprindere în interesul societății), conform art. 250¹ din legea societăților.

C.2.1 Desprindere în interesul acționarilor/asociaților

Exemplul nr. 17

Societatea „F” are un capital social de 16.000 lei împărțit în 8.000 acțiuni cu valoarea nominală de 2 lei/acțiune. Societatea „G” are un capital social de 9.000 lei împărțit în 4.500 acțiuni cu valoarea nominală de 2 lei/acțiune.

Societatea „F” se divizează prin cedarea a 80% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, ea rămânând cu restul de 20%. Astfel, societatea „G”, care este deja constituită, preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „F”, iar societatea „H”, care se va constitui, preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „F”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care participă la divizare, respectiv societățile „F” și „G”, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Societatea „F” nu înregistrează diferențe din evaluare. Societatea comercială „G”, pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează o creștere de valoare de 4.000 lei la imobilizările corporale. Valoarea justă a imobilizărilor corporale este de 250.000 lei, față de valoarea contabilă netă de 246.000 lei.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea societăților efectuată cu ocazia divizării, se precizează în raportul de divizare și se evidențiază pentru fiecare societate în bilanțul acesteia. Aceste bilanțuri sunt folosite pentru determinarea ratei de schimb.

2. Bilanțurile celor două societăți „F” și „G” care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, potrivit metodei evaluării globale, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „F”

- lei -	
Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (724.500 - 124.500)	600.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 - 308 + 371) (420.000 - 42.000 + 324.600)	702.600
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (570.000 - 70.000)	500.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	125.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	1.327.600
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (1.000.000 + 283.900)	1.283.900
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	43.700

F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	643.700
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	16.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8.000 acțiuni x 2 lei/acțiune)	16.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	324.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	303.200
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	643.700
CAPITALURI – TOTAL	643.700

Bilanțul societății „G”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (346.000* - 96.000)	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	100.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt pr separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (440.000 - 15.000)	425.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	56.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	581.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN ((ct. 419) (400.000 + 296.200)	696.200
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 115.200
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	134.800
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS , din care:	9.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (4.500 acțiuni x 2 lei/acțiune)	9.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	125.800*
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	134.800
CAPITALURI – TOTAL	

*În aceste sume este inclusă și creșterea de valoare de 4.000 lei.

3. Evaluarea globală a societăților

Societățile „G” și „H” preiau, prin divizare, cotă-parte din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „F”.

Societatea „F”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 1.927.600 lei –
1.283.900 lei = 643.700 lei

Societatea „G”

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 831.000 lei –
696.200 lei = 134.800 lei

- Determinarea cotei-părți din aportul net al societății divizate „F”, preluată de societatea „G”:

$$\begin{aligned}\text{Aportul net preluat de societatea „G”} &= \text{Aportul net al societății „F”} \times 40\% \\ &= 643.700 \text{ lei} \times 40\% = 257.480 \text{ lei.}\end{aligned}$$

4. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor

Pentru a acoperi aportul societății „F” se determină rata de schimb a acțiunilor pentru cele două societăți, astfel:

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților „F” și „G”:

Societatea „F”

1 acțiune „F” = 257.480 lei : 3.200 acțiuni (cota-parte din 8.000 acțiuni x 40%) = 80,462 lei.

Societatea „G”

1 acțiune „G” = 134.800 lei : 4.500 acțiuni = 29,955 lei.

- Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS), prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății „F” la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății „G”:

$RS = 80,462 \text{ lei/acțiune} : 29,955 \text{ lei/acțiune} = 2,686 \text{ acțiuni}$, respectiv se schimbă o acțiune a societății „F” pentru 2,686 acțiuni ale societății „G”.

5. Stabilirea numărului de acțiuni de emis

- Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „G” se efectuează fie prin raportarea aportului net al societății „F” (activ net corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „G”) la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății „G”, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății „F” (număr corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „G”) cu rata de schimb a acțiunilor:

- valoarea aportului net al societății „F” corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „G” (40%) este de 257.480 lei;

- valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea „G” este de 29,955 lei;

$257.480 \text{ lei} : 29,955 \text{ lei/acțiune} = 8.595 \text{ acțiuni}$ (cifra exactă 8.595,5 acțiuni);

sau

$3.200 \text{ acțiuni} \times 2,686 \text{ (RS)} = 8.595 \text{ acțiuni}$ (cifra exactă 8.595,2 acțiuni).

- Determinarea creșterii capitalului social la societatea „G”, prin înmulțirea numărului de acțiuni nou emise de către societatea „G” cu valoarea nominală a unei acțiuni de la această societate:

$8.595 \text{ acțiuni} \times 2 \text{ lei/acțiune} = 17.190 \text{ lei capital social}$.

- Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea divizată (corespunzător procentului de 40% din activul net al

acesteia) și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea beneficiară:

257.480 lei – 17.190 lei = 240.290 lei primă de divizare;

Accionarii societății „F” vor primi, ca urmare a divizării, 8.595 acțiuni la valoarea de 2 lei/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

6. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia divizării

Contabilitatea la societatea divizată „F” în proporție de 80%

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate societăților „G” și „H”, reprezentând total active identificate în bilanț:

461/G = 7583 799.040

461/H = 7583 799.040

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate societăților „G” și „H”:

2813 = 213 99.600

308 = 301 33.600

6583	=	%	<u>1.598.080</u>
		213	480.000
		301	302.400
		371	259.680
		411	456.000
		5121	100.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121 = 6583 1.598.080

7583 = 121 1.598.080

d) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor, a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și capitalurilor proprii transferate societăților „G” și „H”:

%	=	461/G	<u>541.560</u>
401			400.000
419			113.560
491			28.000

%	=	461/H	<u>541.560</u>
401			400.000
419			113.560
491			28.000

%	=	456	<u>514.960</u>
1012			12.800
105			259.600
1068			242.560

Întrucât nu și-a încetat existența, societatea „F” poate să transmită în locul capitalului social, alte elemente de capital propriu, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor.

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456 = 461/G 257.480

456 = 461/H 257.480

Contabilitatea la societatea „G” care preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „F”

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de divizare:

456	=	%	<u>257.480</u>
		1012	17.190
		1042	240.290

b) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura activelor:

%	=	456	<u>799.040</u>
213			240.000
301			151.200
371			129.840
411			228.000
5121			50.000

c) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

456	=	%	<u>541.560</u>
		401	400.000
		419	113.560
		491	28.000

Contabilitatea la societatea „H” nou-constituită care preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „F”

La societatea H, adunarea generală a acționarilor a hotărât un capital social de 3.200 acțiuni la o valoare de 2 lei/acțiune.

Înregistrări contabile, în lei:

a) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura capitalurilor proprii:

456	=	%	<u>257.480</u>
		1012	6.400
		105	129.800
		1068	121.280

În acest exemplu, la societatea „H” nou-constituită, conform hotărârii adunării generale a acționarilor, elementele de capitaluri proprii se preiau element cu element.

b) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura activelor:

%	=	456	<u>799.040</u>
213			240.000
301			151.200
371			129.840
411			228.000
5121			50.000

c) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

456	=	%	<u>541.560</u>
		401	400.000
		419	113.560
		491	28.000

7. Bilanțurile întocmite de către societățile rezultate în urma divizării

Bilanțul societății „F”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (144.900* - 24.900**)	120.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	120.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 - 308 + 371) (84.000 - 8.400 + 64.920)	140.520
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (114.000 - 14.000)	100.000

IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	25.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	265.520
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (200.000 + 56.780)	256.780
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	8.740
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	128.740
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS , din care:	3.200
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (1.600 acțiuni x 2 lei/acțiune)	3.200
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	64.900
IV. REZERVE (ct. 1068)	60.640
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	128.740
CAPITALURI – TOTAL	128.740

* 144.900 lei = 724.500 lei x 20%, unde 724.500 lei reprezintă valoarea imobilizărilor corporale.

** 24.900 lei = 124.500 lei x 20%, unde 124.500 lei reprezintă valoarea amortizării imobilizărilor corporale.

Observație: Societățile „G” și „H” primesc de la societatea „F” imobilizări corporale la valoarea rămasă de amortizat.

Bilanțul societății „G”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A	
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (342.000 + 240.000 - 96.000)	486.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	486.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (151.200 + 100.000 + 129.840)	381.040
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (440.000 + 228.000 - 15.000 - 28.000)	625.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (56.000 + 50.000)	106.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	1.112.040
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 400.000 + 296.200 + 113.560)	1.209.760
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 97.720
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	388.280
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	26.190
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (13.095 acțiuni x 2 lei/acțiune)	26.190
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	240.290
IV. REZERVE (ct. 1068)	121.800*
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	388.280
CAPITALURI – TOTAL	388.280

* Suma de 121.800 lei = 125.800 lei – 4.000 lei.

Bilanțul societății „H” nou-constituite

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213)	240.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	240.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (151.200 + 129.840)	281.040
II. CREAŢE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (228.000 - 28.000)	200.000
IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	50.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	531.040
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 113.560)	513.560
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	17.480
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	257.480
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	6.400
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (3.200 acţiuni x 2 lei/acţiune)	6.400
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	129.800
IV. REZERVE (ct. 1068)	121.280
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	257.480
CAPITALURI – TOTAL	257.480

În exemplul prezentat mai sus, imobilizările corporale la societățile „G” și „H” sunt preluate la valoarea rămasă de amortizat (600.000 lei x 40%). De asemenea, se presupune că diferențele de preț de 40% corespund materiilor prime preluate (16.800 lei = 42.000 lei x 40%), iar ajustările pentru deprecierea clienților în proporție de 40% corespund clienților preluați (28.000 lei = 70.000 lei x 40%).

C.2.2 Desprindere în interesul societății**Exemplul nr. 18**

Societatea „F” are un capital social în valoare de 16.000 lei împărțit în 8.000 acțiuni cu valoarea nominală de 2 lei/acțiune. Societatea „G” are un capital social de 9.000 lei împărțit în 4.500 acțiuni cu valoarea nominală de 2 lei/acțiune.

Societatea „F” se divizează prin cedarea a 80% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii către societatea „G” care este deja înființată, ea rămânând cu restul de 20%.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care participă la divizare, respectiv societățile „F” și „G”, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Societatea „G” nu înregistrează diferențe din evaluare. Societatea comercială „F”, pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează o creștere de valoare de 50.000 lei la imobilizările corporale. Valoarea justă a imobilizărilor corporale este de 650.000 lei, față de valoarea contabilă netă de 600.000 lei.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea societăților efectuată cu ocazia divizării, se precizează în raportul de divizare și se evidențiază pentru fiecare societate în bilanțul acesteia. Aceste bilanțuri sunt folosite pentru determinarea ratei de schimb.

2. Bilanțurile celor două societăți „F” și „G” care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, potrivit metodei evaluării globale, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „F”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A	
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (774.500* - 124.500)	650.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	650.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 - 308 + 371) (420.000 - 42.000 + 324.600)	702.600
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (570.000 - 70.000)	500.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	125.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	1.327.600
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (1.000.000 + 283.900)	1.283.900
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	43.700
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	693.700
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	16.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8.000 acțiuni x 2 lei/acțiune)	16.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	324.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	353.200*
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	693.700
CAPITALURI – TOTAL	693.700

*În aceste sume este inclusă și creșterea de valoare de 50.000 lei.

Bilanțul societății „G”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A	
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (346.000 - 96.000)	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	100.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (440.000 -	425.000

15.000)	
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	56.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	581.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 296.200)	696.200
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 115.200
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	134.800
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	9.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (4.500 acțiuni x 2 lei/acțiune)	9.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	4.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	121.800
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	134.800
CAPITALURI – TOTAL	134.800

Societatea „G” preia, prin divizare, cotă-parte din elementele de natura activelor și datoriilor societății „F” și emite acțiuni pentru societatea F care să acopere valoarea patrimoniului transferat.

Determinarea cotei-părți din activul net al societății „F” care se divizează, preluată de societatea „G”:

$$693.700 \text{ lei} \times 80\% = 554.960 \text{ lei.}$$

3. Determinarea ratei de schimb a acțiunilor (între societatea „F” și societatea „G”)

Pentru a acoperi aportul societății „F” se determină rata de schimb a acțiunilor pentru cele două societăți, astfel:

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților „F” și „G”:

Societatea „F”

$$1 \text{ acțiune „F”} = 554.960 \text{ lei} : 6.400 \text{ acțiuni (cota-parte din 8.000 acțiuni} \times 80\%) \\ = 86,713 \text{ lei.}$$

Societatea „G”

$$1 \text{ acțiune „G”} = 134.800 \text{ lei} : 4.500 \text{ acțiuni} = 29,955 \text{ lei.}$$

- Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS), prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății „F” la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății „G”:

$$RS = 86,713 \text{ lei/acțiune} : 29,955/\text{acțiune} = 2,895, \text{ respectiv se schimbă o acțiune a societății „F” pentru 2,895 acțiuni ale societății „G”}.$$

4. Stabilirea numărului de acțiuni de emis de societatea „G”

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea „G” se efectuează fie prin raportarea activului net aportat al societății „F” (activ net corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „G”) la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății „G”, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății „F” (număr corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „G”) cu rata de schimb al acțiunilor:

- valoarea activului net aportat al societății „F” este de 554.960 lei;
 - valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea „G” este de 29,955 lei;
 $554.960 \text{ lei} : 29,955 \text{ lei/acțiune} = 18.526 \text{ acțiuni}$ (cifra exactă 18.526,45 acțiuni);
 Societatea „F” va primi, ca urmare a divizării, 18.526 acțiuni la valoarea de 2 lei/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

- Determinarea creșterii capitalului social la societatea „G”, prin înmulțirea numărului de acțiuni nou emise de către societatea „G” cu valoarea nominală a unei acțiuni de la această societate:

$18.526 \text{ acțiuni} \times 2 \text{ lei/acțiune} = 37.052 \text{ lei capital social.}$

- Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea care se divizează (corespunzător procentului de 80% din activul net al acesteia) și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea beneficiară:

$554.960 \text{ lei} - 37.052 \text{ lei} = 517.908 \text{ lei primă de divizare;}$

5. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia divizării

Contabilitatea la societatea „F” care se divizează în proporție de 80%

Înregistrări contabile, în lei:

a) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

2813 = 213	99.600
308 = 301	33.600
892 = %	<u>1.598.080</u>
213	480.000
301	302.400
371	259.680
411	456.000
5121	100.000

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor transferate:

% = 892	<u>1.083.120</u>
401	800.000
419	227.120
491	56.000

c) înregistrarea titlurilor primite de la societatea „G” în schimbul patrimoniului transmis:

261 = %	<u>554.960</u>
892	514.960
768	40.000

Contabilitatea la societatea „G” care preia 80% din elementele de natura activelor și datoriilor societății „F”

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de divizare:

456 =	%	<u>554.960</u>
	1012	37.052
	1042	517.908

b) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura activelor:

% =	891	<u>1.638.080</u>
	213	520.000*
	301	302.400
	371	259.680
	411	456.000
	5121	100.000

*Suma de 520.000 lei = 80% x 650.000 lei este corespunzătoare procentului de 80% din valoarea evaluată în scopul divizării a imobilizărilor corporale ale societății „F” (650.000 lei)

c) preluarea de la societatea „F” a elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

891 =	%	<u>1.083.120</u>
	401	800.000
	419	227.120
	491	56.000

d) regularizarea conturilor 891 și 456:

$$891 = 456 \quad 554.960$$

6. Bilanțurile întocmite de către societățile rezultate în urma divizării**Bilanțul societății „F”**

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A	
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (144.900 - 24.900)	120.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261)	554.960
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	674.960
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 - 308 + 371) (84.000 - 8.400 + 64.920)	140.520
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un	100.000

an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (114.000 - 14.000)	
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	25.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	265.520
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (200.000 + 56.780)	256.780
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	8.740
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	683.700
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	16.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8.000 acțiuni x 2 lei/acțiune)	16.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	324.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	303.200
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121)	40.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	683.700
CAPITALURI – TOTAL	683.700

Bilanțul societății „G”

- lei -

Denumirea elementului	Sold
A	
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (346.000 + 520.000 - 96.000)	770.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	770.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (302.400 + 100.000 + 259.680)	662.080
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (440.000 + 456.000 - 15.000 - 56.000)	825.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (56.000 + 100.000)	156.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL	1.643.080
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 800.000 + 296.200 + 227.120)	1.723.320
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 80.240
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	689.760
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	46.052
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (23.026 acțiuni x 2 lei/acțiune)	46.052
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	517.908
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	4.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	121.800
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	689.760
CAPITALURI – TOTAL	689.760

CAPITOLUL II

DIZOLVAREA CU LICHIDARE ȘI FALIMENTUL SOCIETĂȚILOR

Exemplele prezentate se referă la tratamentul contabil al operațiunilor de lichidare a societăților care aplică Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare.

A. Lichidarea hotărâtă de adunarea generală a acționarilor/asociaților, în situația în care disponibilitățile bănești rezultate în urma lichidării asigură achitarea datoriilor

Exemplul nr. 19

Societatea „Y”, cu un capital social de 500.000 lei împărțit în 500.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune, se lichidează, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor.

Cu această ocazie se efectuează:

- Inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății care urmează să se lichideze, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, normelor și reglementărilor contabile, precum și înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării potrivit reglementărilor contabile aplicabile;
- Întocmirea situațiilor financiare anuale de către societatea care urmează să se lichideze, potrivit prevederilor art. 28 alin. (1¹) din legea contabilității.

I. Bilanțul societății care se lichidează, întocmit în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „Y”

- lei -	
Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (2.000.000 - 1.200.000)	800.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	800.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 301 - 391) (200.000 - 40.000)	160.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 4111 + 4118 - 491) (250.000 + 50.000 - 20.000)	280.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	60.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	500.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	600.000

E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 100.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	700.000
H. PROVIZIOANE (ct. 151)	100.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	500.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (500.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	500.000
IV. REZERVE (ct. 1061)	100.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	600.000
CAPITALURI – TOTAL	600.000

- Stabilirea operațiunilor care urmează să fie efectuate de către lichidator în numele societății care se lichidează;
- Valorificarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii (vânzarea imobilizărilor și a stocurilor, încasarea creanțelor, a investițiilor financiare pe termen scurt etc.);
- Achitarea datoriilor societății către bugetul de stat, către bugetul asigurărilor sociale de stat, precum și a celorlalte obligații sociale către alte fonduri, salariați și alți terți.

II. Operațiunile de lichidare a societății efectuate de lichidator:

1. Vânzarea clădirilor cu 900.000 lei fără TVA, valoarea contabilă netă fiind de 800.000 lei;
2. Vânzarea materiilor prime cu 144.000 lei fără TVA, valoarea contabilă netă fiind de 160.000 lei;
3. Clienții incerti sunt în sumă de 50.000 lei, din care se încasează 24.000 lei. Pentru încasarea înainte de termen a clienților cerți s-au acordat sconturi în sumă totală de 5.000 lei;
4. Pentru plata înainte de termen a datoriilor către furnizori, aceștia au acordat sconturi în sumă de 20.000 lei;
5. Cheltuielile efectuate cu lichidarea societății sunt de 52.000 lei;
6. Anularea provizioanelor în sumă de 100.000 lei;
7. Regularizarea TVA;
8. Calcularea, reținerea și virarea impozitului pe profit/venit rezultat ca urmare a operațiunii de lichidare.

III. Înregistrări contabile privind operațiunile de lichidare, în lei:

1. Valorificarea imobilizărilor corporale (în acest exemplu se consideră că operațiunea prezentată se încadrează în sfera de aplicare a cotei TVA de 24%):

- a) vânzarea clădirilor:

$$\begin{array}{rcl}
 461 & = & \% \quad \underline{1.116.000} \\
 7583 & & 900.000 \\
 4427 & & 216.000
 \end{array}$$

- b) încasarea contravalorii clădirilor vândute:

$$5121 = 461 \quad 1.116.000$$

c) scoaterea din evidență a clădirilor vândute:

%	=	212	<u>2.000.000</u>
2812			1.200.000
6583			800.000

d) închiderea contului 7583¹:

7583	=	121	900.000
------	---	-----	---------

e) închiderea contului 6583¹:

121	=	6583	800.000
-----	---	------	---------

2. Valorificarea stocurilor (în acest exemplu se consideră că operațiunea prezentată se încadrează în sfera de aplicare a cotei TVA de 24%):

a) vânzarea materiilor prime:

411	=	%	<u>178.560</u>
		707	144.000
		4427	34.560

b) trecerea la mărfuri a materiilor prime destinate vânzării și scoaterea din gestiune a mărfurilor vândute:

371	=	301	200.000
-----	---	-----	---------

607	=	371	200.000
-----	---	-----	---------

c) anularea ajustării pentru depreciere aferentă stocurilor:

391	=	7814	40.000
-----	---	------	--------

d) închiderea contului 607:

121	=	607	200.000
-----	---	-----	---------

e) închiderea conturilor 707 și 7814:

%	=	121	<u>184.000</u>
707			144.000
7814			40.000

f) încasarea contravalorii materiilor prime vândute:

5121	=	411	178.560
------	---	-----	---------

¹ Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se poate efectua lunar sau la sfârșitul fiecărei perioade pentru care se solicită raportări.

3. Încasarea creanțelor existente în sold:

a) încasarea parțială de la clienții incerți:

$$5121 = 4118 \quad 24.000$$

b) trecerea pe cheltuieli a clienților incerți neîncasați:

$$654 = 4118 \quad 26.000$$

c) anularea ajustărilor pentru deprecieri:

$$491 = 7814 \quad 20.000$$

d) încasarea clienților cerți:

$$5121 = 4111 \quad 245.000$$

e) acordarea sconturilor:

$$667 = 4111 \quad 5.000$$

f) închiderea conturilor 667 și 654:

$$\begin{array}{rcl} 121 & = & \% \quad \underline{31.000} \\ & & 667 \quad \underline{5.000} \\ & & 654 \quad 26.000 \end{array}$$

g) închiderea contului 7814:

$$7814 = 121 \quad 20.000$$

4. Decontarea datoriilor:

a) plata furnizorilor de imobilizări:

$$404 = 5121 \quad 580.000$$

b) primirea scontului:

$$404 = 767 \quad 20.000$$

c) închiderea contului 767:

$$767 = 121 \quad 20.000$$

5. Cheltuieli de lichidare:

a) evidențierea cheltuielilor efectuate precum și a plății acestora:

$$628 = 401 \quad 52.000$$

401 = 5121 52.000

b) închiderea contului 628:

121 = 628 52.000

6. Anularea provizioanelor:

a) anularea provizioanelor:

151 = 7812 100.000

b) închiderea contului 7812:

7812 = 121 100.000

7. Regularizarea TVA:

a) evidențierea TVA de plată:

4427 = 4423 250.560

b) plata TVA:

4423 = 5121 250.560

8. Impozit pe profit corespunzător profitului din lichidare:

Notă: Calcularea, reținerea și virarea impozitului pe profitul din lichidare, respectiv a impozitului pe venitul din lichidare, se efectuează potrivit legii.

Presupunem că, în exemplul prezentat, impozitul pe profitul din lichidare este în sumă de 22.560 lei.

a) evidențierea impozitului pe profitul datorat:

691 = 441 22.560

b) închiderea contului 691:

121 = 691 22.560

c) virarea impozitului pe profit:

441 = 5121 22.560

IV. Situația conturilor 5121 și 121 înainte de efectuarea partajului (în lei):

5121			
D		C	
Sold D	60.000	4.a)	580.000
1.b)	1.116.000	5.a)	52.000
2.f)	178.560	7.b)	250.560
3.a)	24.000	8.c)	22.560
3.d)	245.000		
Total:	1.623.560		905.120
Sold D	718.440		

121			
D		C	
1.e)	800.000	1.d)	900.000
2.d)	200.000	2.e)	184.000
3.f)	31.000	3.g)	20.000
5.b)	52.000	4.c)	20.000
8.b)	22.560	6.b)	100.000
Total:	1.105.560		1.224.000
Sold C			118.440

V. Bilanțul înainte de efectuarea partajului**Bilanțul societății „Y”**

Denumirea elementului		- lei -
		Sold
B. ACTIVE CIRCULANTE		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)		718.440
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL		718.440
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE		718.440
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE		718.440
J. CAPITALURI PROPRII		
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:		500.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012)		500.000
(500.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)		
IV. REZERVE (ct. 1061)		100.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C		118.440
CAPITALURI PROPRII – TOTAL		718.440
CAPITALURI – TOTAL		718.440

• Partajul capitalului propriu (activului net) al societății, rezultat din lichidarea acesteia, se efectuează în funcție de:

- prevederile statutului și/sau ale contractului de societate;
- hotărârea adunării generale a acționarilor, consemnată în registrul ședințelor adunării generale a acționarilor;
- cota de participare la capitalul social.

Partajul constă în împărțirea capitalului propriu (activului net), rezultat din lichidare, între acționarii societății.

VI. Înregistrări contabile privind operațiunile de partaj între acționari, persoane fizice, în lei:

1. Restituirea contravalorii capitalului social, a rezervelor legale și a profitului din lichidare:

%	=	456	<u>718.440</u>
1012			500.000
1061			100.000
121			118.440

2. Evidențierea impozitului pe venitul din lichidare, datorat conform legii și plata acestuia.

Presupunem că, în urma calculului efectuat potrivit legislației fiscale, în exemplul prezentat, impozitul pe venitul din lichidare este în sumă de 48.390 lei:

456 = 446 48.390

446 = 5121 48.390

3. Plata sumelor nete cuvenite din lichidare, după reținerea impozitului datorat conform legii:

456 = 5121 670.050

VII. Situația conturilor 456 și 5121 după efectuarea partajului (în lei):

456			
D		C	
		1.	
2.	48.390		
3.	670.050		
Total:	718.440		718.440
Sold C		0	

5121			
D		C	
Sold D	718.440		
		2.	48.390
		3.	670.050
Total:	718.440		718.440
Sold D	0		

B. Falimentul unei societăți, în situația în care disponibilitățile bănești rezultate în urma lichidării nu asigură achitarea datoriilor

Exemplul nr. 20

Societatea „Z” are un capital social de 500.000 lei împărțit în 500.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu. Ca urmare a dificultăților financiare cu care se confruntă și a incapacității acesteia de a-și onora obligațiile de plată scadente, la solicitarea acționarilor potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, societatea intră în procedura de insolvență.

După depunerea cererii de către societatea debitoare, în baza art. 65 alin. (1) din aceeași lege, judecătorul-sindic pronunță o încheiere de deschidere a procedurii insolvenței.

Cu această ocazie se efectuează:

- Inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății care urmează să se lichideze, potrivit legii contabilității, normelor și reglementărilor contabile, precum și înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;
- Întocmirea situațiilor financiare anuale de către societatea care urmează să se lichideze, potrivit prevederilor art. 28 alin. (1¹) din legea contabilității.

I. Bilanțul societății care se lichidează, întocmit în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „Z”

- lei -	
Denumirea elementului	Sold
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (500.000 - 250.000)	250.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261)	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	500.000
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	500.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411)	200.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	5.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	705.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 404 + 431+437+447+462) (450.000 + 200.000 + 50.000+50.000+15.000+635.000)	1.400.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 695.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	-195.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	500.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (500.000 părți sociale x 1 leu/parte socială)	500.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	100.000
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	500.000

VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	
CAPITALURI – TOTAL	

Potrivit prevederilor legale, lichidatorul întocmește și publică tabelul definitiv de creanțe.

Din analiza comparativă a situației din tabelul definitiv de creanțe cu cea din contabilitatea societății rezultă următoarele diferențe:

Nr. crt.	Denumire și tip de creanță	Contabilitate societatea „Z”	Tabel definitiv de creanțe	Diferențe
1.	Bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale de stat - garantate	100.000	100.000	0
	Total creanțe garantate	100.000	100.000	0
2.	Fonduri speciale (ct. 447) - negarantate	15.000	15.000	0
	Total creanțe negarantate	15.000	15.000	0
3.	Furnizori de imobilizări - chirografare	200.000	200.000	0
4.	Furnizori - chirografare	450.000	360.000	90.000
6.	Creditori diverși - chirografare	635.000	527.000	108.000
7.	Total creanțe chirografare	1.285.000	1.087.000	198.000
8.	Total creanțe	1.400.000	1.202.000	198.000

Potrivit art. 114 alin. (1) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu excepția cazului în care notificarea deschiderii procedurii s-a făcut cu încălcarea dispozițiilor art. 42 din aceeași lege, titularul de creanțe anterioare deschiderii procedurii, care nu depune cererea de admitere a creanțelor până la expirarea termenului prevăzut de lege, va fi decăzut (în ceea ce privește creanțele respective) din dreptul de a fi înscris în tabelul creditorilor și nu va dobândi calitatea de creditor îndreptățit să participe la procedură.

Ca urmare, se înregistrează în contabilitate scoaterea din evidență a datoriilor societății neînscrise în tabelul definitiv de creanțe chirografare:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{a)} & \% & = 7588 \quad \underline{198.000} \\
 & 401 & \quad \underline{90.000} \\
 & 462 & \quad 108.000
 \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl}
 \text{b)} & \text{închiderea contului 7588}^2: & \\
 & 7588 & = 121 \quad 198.000
 \end{array}$$

² Închiderea conturilor de venituri se poate efectua lunar sau la sfârșitul fiecărei perioade pentru care se solicită raportări.

II. Operațiunile efectuate de lichidator cu aprobarea judecătorului sindic pentru a asigura disponibilitățile bănești în vederea achitării datoriilor sunt:

1. Vânzarea clădirilor cu 300.000 lei, fără TVA, valoarea contabilă netă a acestora fiind de 250.000 lei;
2. Vânzarea mărfurilor în valoare de 350.000 lei fără TVA, costul de achiziție al acestora fiind de 500.000 lei;
3. Vânzarea titlurilor de participare (pe termen lung), în sumă de 150.000 lei, costul de achiziție al acestora fiind de 250.000 lei;
4. Încasarea de la clienți a sumei de 180.000 lei, acordându-se un scont de 10% din valoarea de 200.000 lei a creanței;
5. Efectuarea de cheltuieli în sumă totală de 80.000 lei în vederea derulării procedurii de lichidare (de exemplu: onorarii lichidator, onorarii alți specialiști).

III. Înregistrări contabile privind operațiunile de lichidare, în lei:

1. Valorificarea imobilizărilor corporale (în acest exemplu se consideră că operațiunea prezentată se încadrează în sfera de aplicare a cotei TVA de 24%):

a) vânzarea clădirilor:

$$\begin{array}{rcl} 461 & = & \% \quad \underline{372.000} \\ & & 7583 \quad 300.000 \\ & & 4427 \quad 72.000 \end{array}$$

b) scoaterea din evidență a clădirilor vândute:

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 212 \quad \underline{500.000} \\ 2812 & & 250.000 \\ 6583 & & 250.000 \end{array}$$

c) încasarea contravalorii clădirilor vândute:

$$5121 = 461 \quad 372.000$$

d) închiderea contului 7583³:

$$7583 = 121 \quad 300.000$$

e) închiderea contului 6583³:

$$121 = 6583 \quad 250.000$$

³ Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează lunar sau la sfârșitul fiecărei perioade pentru care se solicită raportări.

2. Valorificarea mărfurilor (în acest exemplu se consideră că operațiunea prezentată se încadrează în sfera de aplicare a cotei TVA de 24%):

a) vânzarea mărfurilor:

$$\begin{array}{rcl} 411 & = & \% \quad \underline{434.000} \\ & & 707 \quad 350.000 \\ & & 4427 \quad 84.000 \end{array}$$

b) încasarea contravalorii mărfurilor vândute:

$$5121 = 411 \quad 434.000$$

c) scoaterea din gestiune a mărfurilor vândute:

$$607 = 371 \quad 500.000$$

d) închiderea contului 707:

$$707 = 121 \quad 350.000$$

e) închiderea contului 607:

$$121 = 607 \quad 500.000$$

3. Valorificarea titlurilor de participare:

a) vânzarea acțiunilor (titluri de participare deținute pe termen lung):

$$461 = 7641 \quad 150.000$$

b) scoaterea din evidență a acțiunilor vândute:

$$6641 = 261 \quad 250.000$$

c) încasarea contravalorii acțiunilor (titlurilor de participare):

$$5121 = 461 \quad 150.000$$

d) închiderea contului 7641:

$$7641 = 121 \quad 150.000$$

e) închiderea contului 6641:

$$121 = 6641 \quad 250.000$$

4. Operațiuni cu clienții:

a) încasarea creanțelor de la clienți și acordarea scontului:

5121 = 411 180.000

667 = 411 20.000

b) închiderea contului 667:

121 = 667 20.000

5. Cheltuieli privind operațiunile efectuate pe perioada lichidării:

a) înregistrarea cheltuielilor efectuate cu onorariile lichidatorului și ale altor specialiști:

628 = 401 80.000

401 = 5121 80.000

b) închiderea contului 628:

121 = 628 80.000

6. Regularizarea TVA și achitarea acesteia:

4427 = 4423 156.000

4423 = 5121 156.000

IV. Situația conturilor 121 și 5121 înainte de efectuarea partajului (în lei):

121 (în perioada de procedură)			
D		C	
		I. b)	198.000
1.e)	250.000	1.d)	300.000
2.e)	500.000	2.d)	350.000
3.e)	250.000	3.d)	150.000
4.b)	20.000		
5.b)	80.000		
Total:	1.100.000		998.000
Sold D	102.000		

5121			
D		C	
Sold inițial			
1.c)	372.000	5.a)	80.000
2.b)	434.000	6.	156.000
3.c)	150.000		
4.a)	180.000		
Total:	1.141.000		236.000
Sold D	905.000		

Se constată că disponibilitățile bănești (905.000 lei) nu acoperă în totalitate creanțele creditorilor înscrise în tabelul definitiv de creanțe (1.202.000 lei), rămânând neacoperită o sumă de 297.000 lei.

Lichidatorul efectuează distribuirea sumelor rezultate în urma lichidării, cu respectarea prevederilor legale cuprinse în legea privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Presupunem că sumele rezultate pentru distribuire în limita fondurilor disponibile, calculate potrivit legii, sunt cele evidențiate spre exemplificare, în tabelul următor, astfel:

Obligație	Valoarea din tabelul de creanțe	Suma distribuită	Suma neacoperită
Bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale de stat – garantate (ct. 431 + 437)	100.000	100.000	0
Fonduri speciale (ct. 447) - negarantate	15.000	15.000	0
ct. 401 „Furnizori”	360.000	261.650	98.350
ct. 404 „Furnizori de imobilizări”	200.000	145.380	54.620
ct. 462 „Creditori diverși”	527.000	382.970	144.030
Total	1.202.000	905.000	297.000

Înregistrarea în contabilitate a distribuirii către creditori a unei cote falimentare proporționale sau întregi, calculate potrivit legii:

a)	%	=	5121	<u>905.000</u>
	401			261.650
	404			145.380
	431			50.000
	437			50.000
	447			15.000
	462			382.970

După această operațiune bilanțul societății se prezintă astfel:

Denumirea elementului	Sold la data încetării procedurii de lichidare
A. ACTIVE IMOBILIZATE	
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812)	0
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261)	0
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	0
B. ACTIVE CIRCULANTE	
I. STOCURI (ct. 371)	0
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411)	0
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	0
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	0

D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 404 + 462)	297.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	-297.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	-297.000
J. CAPITALURI PROPRII	
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	500.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (500.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	500.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	100.000
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	500.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	397.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	-297.000
CAPITALURI – TOTAL	

I. Potrivit art. 164 din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, în cazul în care bunurile care alcătuiesc averea unui grup de interes economic ori a unei societăți în nume colectiv sau în comandită nu sunt suficiente pentru plata creanțelor înregistrate în tabelul definitiv consolidat de creanțe, împotriva grupului sau a societății judecătorul-sindic va autoriza executarea silită, în condițiile legii, împotriva asociaților cu răspundere nelimitată sau, după caz, a membrilor, pronunțând o sentință executorie, care va fi pusă în executare de lichidatorul judiciar, prin executor judecătoresc.

În situația în care s-a decis depunerea de către acționari a sumelor necesare achitării furnizorilor pentru suma neacoperită din tabelul de creanțe, aceasta se înregistrează prin următorul articol contabil:

5121 = 456 297.000

Achitarea furnizorilor și a creditorilor diverși:

401 = 5121 98.350
 404 = 5121 54.620
 461 = 5121 144.030

După stingerea datoriilor, se închid conturile de capitaluri proprii ale societății:

- reportarea pierderii la data deschiderii procedurii:

117 = 121 295.000

- reportarea pierderii perioadei de procedură:

117 = 121 102.000

- acoperirea pierderii reportate (care cuprinde pierderea curentă existentă la data deschiderii procedurii în sumă de 295.000 lei, pierderea aferentă exercițiilor precedente în sumă de 500.000 lei, și pierderea perioadei de procedură în sumă de 102.000 lei), în limita capitalului social și a rezervelor:

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 117 \quad \underline{600.000} \\ 1012 & & 500.000 \\ 1068 & & 100.000 \end{array}$$

După această operațiune, în balanța societății avem următoarea situație:

Cont 117 sold debitor 297.000
Cont 456 sold creditor 297.000

Evidențierea în contabilitate a operațiunilor privind închiderea conturilor ca urmare a finalizării procedurii:

$$456 = 117 \quad 297.000$$

II. În cazul în care procedura nu mai poate continua, iar judecătorul-sindic dispune prin sentință închiderea procedurii de faliment a societății și radierea acesteia din registrul comerțului iar creditorii societății debitoare nu își mai recuperează creanțele rămase neîncasate, se înregistrează scoaterea din evidența contabilă a datoriilor neachitate:

$$\begin{array}{rcl} \text{a)} \quad \% & = & 7588 \quad \underline{297.000} \\ & & 401 \quad 98.350 \\ & & 404 \quad 54.620 \\ & & 462 \quad 144.030 \end{array}$$

b) închiderea contului 7588⁴:

$$7588 = 121 \quad 297.000$$

121			
D		C	
		I. b)	198.000
1.e)	250.000	1.d)	300.000
2.e)	500.000	2.d)	350.000
3.e)	250.000	3.d)	150.000
4.b)	20.000		
5.b)	80.000		
		IV. c)	297.000
Total: Sold C	1.100.000		1.295.000 195.000

După stingerea datoriilor, se închid conturile de capitaluri proprii ale societății:

- reportarea pierderii la data deschiderii procedurii:

$$117 = 121 \quad 295.000$$

- reportarea profitului perioadei de procedură:

$$121 = 117 \quad 195.000$$

⁴ Închiderea conturilor de venituri se poate efectua lunar sau la sfârșitul fiecărei perioade pentru care se solicită raportări.

- acoperirea pierderii reportate (care cuprinde pierderea aferentă exercițiilor precedente în sumă de 500.000 lei, pierderea curentă existentă la data deschiderii procedurii în sumă de 295.000 lei, din care s-a dedus profitul perioadei de procedură în sumă de 195.000 lei) în limita capitalului social și a rezervelor:

%	=	117	<u>600.000</u>
1012			500.000
1068			100.000

V. Bilanțul final de lichidare al societății, în ambele situații (I și II), se prezintă astfel:

Bilanțul societății „Z”

Denumirea elementului	- lei -	
	Sold la data întocmirii bilanțului potrivit art. 28 alin. (1')	Sold la data încetării procedurii de lichidare
	01	02
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812)	250.000	0
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261)	250.000	0
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL	500.000	0
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	500.000	0
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411)	200.000	0
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	5.000	0
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL	705.000	0
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 404 + 431+ 437+ 447+ 462)	1.400.000	0
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	- 695.000	0
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE	-195.000	0
J. CAPITALURI PROPRII		
I. CAPITAL SUBSCRIS, din care:	500.000	0
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (500.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	500.000	0
IV. REZERVE (ct. 1068)	100.000	0
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	500.000	0
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	295.000	0
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	-195.000	0
CAPITALURI – TOTAL	-195.000	0

* potrivit art. 28 alin. (1') din legea contabilității, persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) - (4) din lege au obligația să întocmească situații financiare anuale, inclusiv în situația fuziunii, divizării sau lichidării acestora, în condițiile legii.

Conform art. 27 alin. (9) din legea contabilității, exercițiul financiar al unei persoane juridice care se lichidează începe în ziua următoare încheierii exercițiului financiar anterior și se încheie în ziua precedentă datei când începe lichidarea. Perioada de lichidare este considerată un exercițiu financiar distinct față de cel precedent, indiferent de durata sa.

CAPITOLUL III

RETRAGEREA SAU EXCLUDEREA POTRIVIT LEGII A UNOR ASOCIAȚII/AȚIONARI DIN CADRUL SOCIETĂȚILOR

A. Retragera unor asociații/acționari

Retragera unui asociat/acționar din cadrul societăților se efectuează potrivit prevederilor legii societăților.

Exemplul prezentat se referă la tratamentul contabil aplicabil în cazul retragerii unui asociat/acționar din cadrul societăților care aplică Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare.

În cazul societăților cărora le sunt incidente Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobate prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare, tratamentul contabil al acestor operațiuni este cel prevăzut de reglementările contabile menționate.

Exemplul nr. 21

Societatea „Beta” are doi asociați (persoane fizice) care au participat în mod egal la capitalul social. Capitalul social este în sumă de 30.000 lei.

Unul dintre cei doi asociați se retrage din societate. În documentația întocmită în acest scop, s-a prevăzut faptul că, asociatul care se retrage cesează aportul la capitalul social, depus în numerar.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile.

Pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, imobilizările corporale au înregistrat un plus de valoare de 10.000 lei.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia retragerii unui asociat, se evidențiază ca elemente de natura activelor și capitalurilor proprii, și sunt luate în considerare la determinarea sumei care i se cuvine asociatului care se retrage, fără a fi înregistrate în contabilitate.

Aceeași abordare se aplică și în cazul eventualelor minusuri rezultate din evaluare.

2. Determinarea capitalului propriu (activului net) înainte de evaluare:

- lei -

Nr. crt.	CAPITAL PROPRIU (ACTIV NET)	Suma
1.	TOTAL ACTIV	4.032.318
2.	TOTAL DATORII	415.088
	- Creditori diverși (ct. 462)	4.064
	- Furnizori (ct. 401)	78.690
	- Personal - salarii datorate (ct. 421)	200
	- Impozitul pe profit (ct. 441)	175.012
	- Dividende (ct. 457)	157.122
3.	CAPITALUL PROPRIU (ACTIV NET) (rd. 1 - 2), din care:	3.617.230
	- Capital social (ct. 1012)	30.000
	- Rezerve legale (ct. 1061)	6.000
	- Alte rezerve (ct. 1068)	3.446.692
	- Profitul sau pierderea exercițiului financiar (ct. 121) sold C	134.538
	TOTAL:	3.617.230

3. Determinarea capitalului propriu (activului net) după evaluare:

- lei -

Nr. crt.	CAPITAL PROPRIU (ACTIV NET)	Suma
1.	TOTAL ACTIV	4.042.318*
2.	TOTAL DATORII	415.088
	- Creditori diverși (ct. 462)	4.064
	- Furnizori (ct. 401)	78.690
	- Personal - salarii datorate (ct. 421)	200
	- Impozitul pe profit (ct. 441)	175.012
	- Dividende (ct. 457)	157.122
3.	CAPITALUL PROPRIU (ACTIV NET) (rd. 1 - 2), din care:	3.627.230
	- Capital social (ct. 1012)	30.000
	- Rezerve legale (ct. 1061)	6.000
	- Alte rezerve (ct. 1068)	3.456.692*
	- Profitul sau pierderea exercițiului financiar (ct. 121) sold C	134.538
	TOTAL:	3.627.230

*În aceste sume este inclusă și creșterea de valoare de 10.000 lei.

4. Efectuarea partajului capitalului propriu pentru asociatul care se retrage
(asociatului retras i se acordă o cotă-parte din valoarea capitalului propriu, proporțional cu participarea la capitalul social):

Nr. crt.	CAPITAL PROPRIU (ACTIV NET) CUVENIT	Suma (lei)	Procent (50%)
1.	- Capital social (ct. 1012)	30.000	-
2.	- Rezerve legale (ct. 1061)	6.000	3.000
3.	- Alte rezerve (ct. 1068)	3.456.692	1.728.346
4.	- Profitul sau pierderea exercițiului financiar (ct. 121) sold C	134.538	67.269
	TOTAL:	3.627.230	1.798.615

5. Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea capitalului propriu partajat. În acest exemplu, partajul s-a efectuat prin raportare la elementele de rezerve și rezultat:

% = 456	<u>1.798.615</u>
1061	3.000
1068	1.728.346
121	67.269

b) înregistrarea impozitului datorat potrivit legii și plata acestuia. Presupunem că, în urma calculului efectuat potrivit legislației fiscale, impozitul datorat este în sumă de 288.182 lei:

456 = 446 288.182

446 = 5121 288.182

c) înregistrarea depunerii sumei de către celălalt asociat, reprezentând capitalul social care i-a fost cesionat de asociatul care se retrage:

5311 = 456 15.000

d) înregistrarea plății către asociatul care s-a retras a contravalorii capitalului social cesionat:

456 = 5311 15.000

e) achitarea cotei-părți din capitalul propriu (activul net) cuvenit, diminuat cu impozitele calculate și vărsate:

456 = 5121 1.510.433
(5311)

f) situația contului 456 se prezintă astfel (în lei):

456			
D		C	
b)	288.182	a)	1.798.615
		c)	15.000
d)	15.000		
e)	1.510.433		
Total:	1.813.615		1.813.615

B. Excluderea unor asociați

Potrivit art. 222 alin. (1) din legea societăților, poate fi exclus din societatea în nume colectiv, în comandită simplă sau cu răspundere limitată asociatul care, pus în întârziere, nu aduce aportul la care s-a obligat, asociatul cu răspundere nelimitată în stare de faliment sau care a devenit legalmente incapabil, asociatul cu răspundere

nelimitată care se amestecă fără drept în administrație ori contravine dispozițiilor art. 80 și 82 din aceeași lege, precum și asociatul administrator care comite fraudă în dauna societății sau se servește de semnătura socială sau de capitalul social în folosul lui sau al altora.

Potrivit prevederilor art. 224 alin. (2) din legea societăților, asociatul exclus nu are dreptul la o parte proporțională din patrimoniul social, ci numai la o sumă de bani care să reprezinte valoarea acesteia.

Exemplul prezentat se referă la tratamentul contabil aplicabil în cazul excluderii unui asociat din cadrul societăților care aplică Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare.

În cazul societăților cărora le sunt incidente Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobate prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare, tratamentul contabil al acestor operațiuni este cel prevăzut de reglementările contabile menționate.

Exemplul nr. 22

Societatea „Alfa” are 3 asociați (persoane fizice) care au adus capital social în sumă de 350.000 lei. Asociații au participat la capitalul social al societății astfel:

	Suma (lei)	Procent din capitalul social total (%)
Asociatul „A”	140.000	40
Asociatul „B”	87.500	25
Asociatul „C”	122.500	35
TOTAL	350.000	100

Asociatul „C” este exclus din societate, în contractul de partaj prevăzându-se că acestuia urmează să i se achite în numerar cota-parte ce i se cuvine din capitalul propriu (activul net), iar aportul adus de acesta la capitalul social să fie cesionat asociatului „A”.

1. Inventarierea și evaluarea

S-au efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, imobilizările corporale au înregistrat un plus de valoare de 10.000 lei.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia retragerii unui asociat, sunt luate în calcul la determinarea sumei care i se cuvine asociatului exclus, potrivit hotărârii adunării generale a asociaților, aceste sume nefiind înregistrate în contabilitate.

2. Determinarea capitalului propriu (activului net) al societății, înainte de evaluare:

Nr. crt.	CAPITAL PROPRIU (ACTIV NET)	Suma (lei)
1.	TOTAL ACTIV	4.543.743
2.	TOTAL DATORII	505.743
	- Furnizori (ct. 401)	48.575
	- Furnizori de imobilizări (ct. 404)	282.038
	- Impozitul pe salarii (ct. 444)	12.553
	- Credite bancare pe termen scurt (ct. 519)	162.577
3.	CAPITALUL PROPRIU (ACTIV NET) (rd. 1 - 2), din care:	4.038.000
	- Capital social (ct. 1012)	350.000
	- Rezerve legale (ct. 1061)	60.000
	- Alte rezerve (ct. 1068)	2.972.000
	- Profitul sau pierderea reportată (ct. 117) sold C	656.000
	TOTAL	4.038.000

3. Determinarea capitalului propriu (activului net) al societății, după evaluare:

Nr. crt.	CAPITAL PROPRIU (ACTIV NET)	Suma (lei)
1.	TOTAL ACTIV	4.553.743*
2.	TOTAL DATORII	505.743
	- Furnizori (ct. 401):	48.575
	- Furnizori de imobilizări(ct. 404)	282.038
	- Impozitul pe salarii (ct. 444)	12.553
	- Credite bancare pe termen scurt (ct. 519)	162.577
3.	CAPITALUL PROPRIU (ACTIV NET) (rd. 1 - 2), din care:	4.048.000
	- Capital social (ct. 1012)	350.000
	- Rezerve legale (ct. 1061)	60.000
	- Alte rezerve (ct. 1068)	2.982.000*
	- Profitul sau pierderea reportată (ct. 117) sold C	656.000
	TOTAL	4.048.000

*În aceste sume este inclusă și creșterea de valoare de 10.000 lei.

4. Determinarea partajului capitalului propriu (activului net) cuvenit asociatului „C” care a fost exclus din societate:

Nr. crt.	CAPITAL PROPRIU (ACTIV NET) CUVENIT	Suma (lei)	Procent (35%)
1.	Capital social (ct. 1012)	350.000	-
2.	Rezerve legale (ct. 1061)	60.000	21.000
3.	Alte rezerve (ct. 1068)	2.982.000	1.043.700
4.	Profitul sau pierderea reportată (ct. 117) sold C	656.000	229.600
	TOTAL	4.048.000	1.294.300

5. Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea depunerii de către asociatul „A” a sumei reprezentând contravaloarea capitalului social care i-a fost cesionat de asociatul „C”:

$$5311 = 456/\text{asoc. „C”} \quad 122.500$$

b) înregistrarea plății către asociatul „C” (exclus) a contravalorii cuvenite acestuia din capitalul social:

$$456/\text{asoc. „C”} = 5311 \quad 122.500$$

c) înregistrarea capitalului propriu (activului net) cuvenit asociatului „C”:

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 456 \quad \frac{1.294.300}{21.000} \\ 1061 & & \\ 1068 & & 1.043.700 \\ 117 & & 229.600 \end{array}$$

d) înregistrarea impozitului datorat potrivit legii și plata acestuia. În exemplul prezentat considerăm că impozitul calculat potrivit legislației fiscale este în sumă de 209.910 lei:

$$\begin{array}{rcl} 456 & = & 446 \quad 209.910 \\ 446 & = & 5121 \quad 209.910 \end{array}$$

e) achitarea cotei-părți din capitalul propriu cuvenite asociatului „C”, diminuată cu impozitele calculate și vărsate:

$$456 = 5121 \quad 1.084.390$$

f) situația contului 456 se prezintă astfel (în lei):

456			
D		C	
b)	122.500	a)	122.500
d)	209.910	c)	1.294.300
e)	1.084.390		
Total:	1.416.800		1.416.800

EDITOR: GUVERNUL ROMÂNIEI



„Monitorul Oficial” R.A., Str. Parcului nr. 65, sectorul 1, București; C.I.F. RO427282,
IBAN: RO55RNCB0082006711100001 Banca Comercială Română — S.A. — Sucursala „Unirea” București
și IBAN: RO12TREZ7005069XXX000531 Direcția de Trezorerie și Contabilitate Publică a Municipiului București
(alocat numai persoanelor juridice bugetare)

Tel. 021.318.51.29/150, fax 021.318.51.15, e-mail: marketing@ramo.ro, internet: www.monitoruloficial.ro

Adresa pentru publicitate: Centrul pentru relații cu publicul, București, șos. Panduri nr. 1,
bloc P33, parter, sectorul 5, tel. 021.401.00.70, fax 021.401.00.71 și 021.401.00.72

Tiparul: „Monitorul Oficial” R.A.

