

**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:

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

Acționarii 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. CREAŢE (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 ŞI 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 aporțat 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.

1

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: - 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”

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

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 aporțat 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 aporțat 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:

$$2813 = 213 \quad 135.000$$

| | | | |
|-----|---|------|----------------|
| 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 | Sold |
|--|---------|
| | - lei - |
| 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

| | - 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) | 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”

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

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 33.600

| | |
|---------|------------------|
| 892 = % | <u>1.598.080</u> |
| 213 | 480.000 |
| 301 | 302.400 |
| 371 | 259.680 |
| 411 | 456.000 |
| 5121 | 100.000 |

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

| | |
|---------|------------------|
| % = 892 | <u>1.598.080</u> |
| 401 | 800.000 |
| 419 | 227.120 |
| 456 | 514.960 |
| 491 | 56.000 |

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:

| | |
|---------|----------------|
| 456 = % | <u>257.480</u> |
| 1012 | 17.190 |
| 1042 | 240.290 |

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 a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor:

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

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”

| Denumirea elementului | - lei - 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”

| Denumirea elementului | - lei - 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”

| Denumirea elementului | - lei - 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 datorii 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”

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

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”:

$RS = 80,462 \text{ lei/acțiune} : 29,955/\text{acțiune} = 2,686$, 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 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 | Sold |
|---|-----------|
| - lei - | |
| 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 acesteia 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 acesteia 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”

| Denumirea elementului | Sold |
|---|---------|
| - lei - | |
| 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:
 $500.000 \text{ lei} : 250.000 \text{ acțiuni} = 2 \text{ lei/acțiune}.$

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 10.000

b) Plata acționarului care s-a retras:

456 = 5121 10.000

c) Anularea acțiunilor proprii răscumpărate:

| | |
|---------|--|
| % = 109 | <u>10.000</u> (4.000 acțiuni x 2,50 lei/acțiune) |
| 1012 | 4.000 (4.000 acțiuni x 1 leu/acțiune) |
| 1495 | 6.000 |

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

1068 = 1495 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”

| 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 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 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 |

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. 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 |
| 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:

$RS = 3 \text{ lei/acțiune} : 4 \text{ lei/acțiune} = 3/4$, 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:

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

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

*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:

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

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

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

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

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

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”

| Denumirea elementului | - lei - 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. CREAŢE (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 ŞI 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 EXERCIȚIULUI 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”

| Denumirea elementului | Sold |
|--|---------|
| - lei - | |
| 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”

| Denumirea elementului | - lei - 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 acțiuni x 15% = 10.500 acțiuni.

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

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

- capital social

59.500 acțiuni x 1,60 lei/acțiune = 95.200 lei

- primă de fuziune

126.000 lei – 95.200 lei = 30.800 lei.

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

126.000 lei x 15% = 18.900 lei

din care:

- acțiuni la valoarea contabilă:

9.000 acțiuni x 2 lei/acțiune = 18.000 lei

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

18.900 lei – 18.000 lei = 900 lei

sau

9.000 acțiuni x (2,10 lei/acțiune – 2 lei/acțiune) = 900 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 286.000

7583 = 121 310.000

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

401 = 461 184.000

| | | | |
|------|---|-----|----------------|
| % | = | 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 = 461 126.000

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 = 401 184.000

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 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. CREAŢE (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 ŞI 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 (reflectedată 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 298.000

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

2813 = 213 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 313.000

7583 = 121 298.000

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* 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 75.000

Contabilitatea fuziunii la societatea „M” – absorbantă

Înregistrări contabile, în lei:

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

| | | |
|-------|------|---------------|
| 456 = | % | <u>75.000</u> |
| | 1012 | 51.000 |
| | 1042 | 24.000 |

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

| | | |
|-----|------|----------------|
| % = | 456 | <u>298.000</u> |
| | 207 | 4.000 |
| | 213 | 35.000 |
| | 371 | 115.000 |
| | 411 | 115.000 |
| | 109 | 16.000 |
| | 5121 | 13.000 |

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

| | | |
|-------|-----|----------------|
| 456 = | % | <u>223.000</u> |
| | 162 | 23.000 |
| | 401 | 180.000 |
| | 491 | 20.000 |

d) anularea acțiunilor proprii:

| | | |
|-----|------|---------------|
| % = | 109 | <u>16.000</u> |
| | 1012 | 13.600* |
| | 1495 | 2.400** |

*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 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 lei – 23.680 lei = 81.320 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 375.250

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

2813 = 213 30.000

397 = 371 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. CREANȚE (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 ȘI 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 EXERCIȚIULUI 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. CREANȚE (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 ȘI 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 acțiuni x 10 lei/acțiune) | 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 EXERCIȚIULUI 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 16.053.657

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

| | | |
|------|-------|-------------------|
| 2812 | = 212 | 43.342 |
| 2813 | = 213 | 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 16.053.657

7583 = 121 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 | 631.658 |

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456 = 461 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”

| 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 | |

- lei -

| | |
|--|------------|
| 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 | 43.264.506 |
| G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 167) | 23.431.569 |
| J. CAPITALURI PROPRII | 17.637.480 |
| I. Capital subscris, din care: | |
| - capital subscris vărsat (ct. 1012) (61.811.840 acțiuni x 0,10 lei/acțiune) | 6.181.184 |
| IV. REZERVE (ct. 1061) | 6.181.184 |
| Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct.1495) | 122.027 |
| VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D | 122.230 |
| CAPITALURI PROPRII TOTAL | 386.892* |
| CAPITALURI – TOTAL | 5.794.089 |
| | 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 EXERCIȚIULUI 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 EXERCIȚIULUI 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 EXERCİȚIULUI 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:

$$461 = 7583 \quad 25.336.834$$

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

$$2812 = 212 \quad 292.500$$

$$378 = 371 \quad 7.980$$

$$\begin{array}{rcl} 6583 & = & \% \\ & & 212 \\ & & 263 \\ & & 371 \\ & & 411 \\ & & 5121 \end{array} \quad \begin{array}{r} 3.673.046 \\ 3.322.568 \\ 8.900 \\ 207.980 \\ 129.500 \\ 4.098 \end{array}$$

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

| | | | |
|------|---|------|------------|
| 121 | = | 6583 | 3.673.046 |
| 7583 | = | 121 | 25.336.834 |

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

| | | | |
|------|---|-----|-------------------|
| % | = | 461 | <u>1.136.430</u> |
| 162 | | | 1.128.930 |
| 491 | | | 7.500 |
| % | = | 456 | <u>24.200.404</u> |
| 1012 | | | 672.400 |
| 105 | | | 617.168 |
| 117 | | | 1.174.394 |
| 121 | | | 21.736.442 |

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

| | | | |
|-----|---|-----|------------|
| 456 | = | 461 | 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 | 8.612.854 |
|-----|---|------|-----------|

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

| | | | |
|------|---|------|------------------|
| 2812 | = | 212 | 837.500 |
| 378 | = | 371 | 6.636 |
| 6583 | = | % | <u>8.612.854</u> |
| | | 207 | 1.346 |
| | | 212 | 7.811.236 |
| | | 371 | 306.636 |
| | | 411 | 77.744 |
| | | 471 | 382.448 |
| | | 5121 | 33.444 |

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

| | | | |
|------|---|------|-----------|
| 121 | = | 6583 | 8.612.854 |
| 7583 | = | 121 | 8.612.854 |

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 EXERCIȚIULUI 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”

| Denumirea elementului | Sold |
|--|----------|
| - lei - | |
| 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”

| Denumirea elementului | Sold |
|--|---------|
| - lei - | |
| 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 cumulativ 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 414.000

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

2812 = 212 148.000

378 = 371 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 = 461 160.000

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:

$$121 = 6583 \quad 690.000$$

$$7583 = 121 \quad 780.000$$

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

$$\% = 461 \quad \underline{418.000}$$

$$404 \quad 368.000$$

$$491 \quad 50.000$$

$$\% = 456 \quad \underline{362.000}$$

$$1012 \quad 160.000$$

$$1061 \quad 32.000$$

$$1068 \quad 80.000$$

$$121 \quad 90.000$$

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”

| 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 lei – 2.574 lei = 140.226 lei primă de divizare.

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 142.800

456 = 461/O 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”

| Denumirea elementului | Sold |
|---|----------|
| | - lei - |
| 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”

| Denumirea elementului | Sold |
|--|----------|
| | - lei - |
| 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. CREAŢE (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 ŞI 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”

| Denumirea elementului | - lei - 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. CREAŢE (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 ŞI 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 (c 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 lei/acțiune : 29,955 lei/acțiune = 2,686 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 lei : 29,955 lei/acțiune = 8.595 acțiuni (cifra exactă 8.595,5 acțiuni);

sau

3.200 acțiuni x 2,686 (RS) = 8.595 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 acțiuni x 2 lei/acțiune = 17.190 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;

Acționarii 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 = % 1.598.080

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 541.560

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. 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 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”:

$RS = 86,713 \text{ lei/acțiune} : 29,955/\text{acțiune} = 2,895$, 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 aporatat 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”

| Denumirea elementului | - lei - 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 incerți 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:

| | | | |
|-----|---|------|------------------|
| 461 | = | % | <u>1.116.000</u> |
| | | 7583 | 900.000 |
| | | 4427 | 216.000 |

- b) încasarea contravalorii clădirilor vândute:

| | | | |
|------|---|-----|-----------|
| 5121 | = | 461 | 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 incertți:

$$5121 = 4118 \quad 24.000$$

b) trecerea pe cheltuieli a clienților incertți neîncasați:

$$654 = 4118 \quad 26.000$$

c) anularea ajustărilor pentru depreciere:

$$491 = 7814 \quad 20.000$$

d) încasarea clienților certți:

$$5121 = 4111 \quad 245.000$$

e) acordarea sconturilor:

$$667 = 4111 \quad 5.000$$

f) închiderea conturilor 667 și 654:

$$\begin{array}{rcl} 121 & = & \% \quad \underline{31.000} \\ & & 667 \quad 5.000 \\ & & 654 \quad 26.000 \end{array}$$

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 | Sold |
|---|---------|
| | - lei - |
| 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 acțiuni x 1 leu/acțiune) | 500.000 |
| 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”

| Denumirea elementului | Sold |
|---|-----------|
| - lei - | |
| 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:

$$\begin{array}{l}
 \text{a) } \% = 7588 \quad \frac{198.000}{401} \\
 \quad \quad \quad \quad \quad \quad \frac{90.000}{462} \\
 \quad \quad \quad \quad \quad \quad \frac{108.000}{\quad}
 \end{array}$$

$$\begin{array}{l}
 \text{b) } \text{Închiderea contului } 7588^2: \\
 \quad 7588 = 121 \quad 198.000
 \end{array}$$

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:

| | | | |
|-----|---|------|----------------|
| 461 | = | % | <u>372.000</u> |
| | | 7583 | 300.000 |
| | | 4427 | 72.000 |

- b) scoaterea din evidență a clădirilor vândute:

| | | | |
|------|---|-----|----------------|
| % | = | 212 | <u>500.000</u> |
| 2812 | | | 250.000 |
| 6583 | | | 250.000 |

- c) încasarea contravalorii clădirilor vândute:

| | | | |
|------|---|-----|---------|
| 5121 | = | 461 | 372.000 |
|------|---|-----|---------|

- d) închiderea contului 7583³:

| | | | |
|------|---|-----|---------|
| 7583 | = | 121 | 300.000 |
|------|---|-----|---------|

- e) închiderea contului 6583³:

| | | | |
|-----|---|------|---------|
| 121 | = | 6583 | 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:

| | | | |
|-----|---|------|----------------|
| 411 | = | % | <u>434.000</u> |
| | | 707 | 350.000 |
| | | 4427 | 84.000 |

b) încasarea contravalorii mărfurilor vândute:

5121 = 411 434.000

c) scoaterea din gestiune a mărfurilor vândute:

607 = 371 500.000

d) închiderea contului 707:

707 = 121 350.000

e) închiderea contului 607:

121 = 607 500.000

3. Valorificarea titlurilor de participare:

a) vânzarea acțiunilor (titluri de participare deținute pe termen lung):

461 = 7641 150.000

b) scoaterea din evidență a acțiunilor vândute:

6641 = 261 250.000

c) încasarea contravalorii acțiunilor (titlurilor de participare):

5121 = 461 150.000

d) închiderea contului 7641:

7641 = 121 150.000

e) închiderea contului 6641:

121 = 6641 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 | |
| | | l. 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:

$$\begin{array}{r} \% = 117 \quad \underline{600.000} \\ 1012 \quad \quad 500.000 \\ 1068 \quad \quad 100.000 \end{array}$$

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:

$$\begin{array}{r} \text{a)} \quad \% = 7588 \quad \underline{297.000} \\ 401 \quad \quad 98.350 \\ 404 \quad \quad 54.620 \\ 462 \quad \quad 144.030 \end{array}$$

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: | 1.100.000 | | 1.295.000 |
| Sold C | | | 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 ¹) 01 | Sold la data încetării procedurii de lichidare 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. (1¹) 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 ASOCIAȚI/AȚIONARI DIN CADRUL SOCIETĂȚILOR

A. Retragera unor asociați/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 cesionează aportul la capitalul social, deus 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) convenit, 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 convenite acestuia din capitalul social:

$$456/ \text{asoc. „C”} = 5311 \quad 122.500$$

c) Înregistrarea capitalului propriu (activului net) convenit asociatului „C”:

| | | | |
|------|---|-----|------------------|
| % | = | 456 | <u>1.294.300</u> |
| 1061 | | | 21.000 |
| 1068 | | | 1.043.700 |
| 117 | | | 229.600 |

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:

$$\begin{aligned} 456 &= 446 & 209.910 \\ 446 &= 5121 & 209.910 \end{aligned}$$

e) achitarea cotei-părți din capitalul propriu convenite 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 |