

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

**CAPITOLUL I
ASPECTE CU CARACTER GENERAL PRIVIND REORGANIZAREA SOCIETĂȚILOR
COMERCIALE**

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

Operațiunile care se efectuează de societățile comerciale care intră în faliment sunt reglementate de prevederile Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare *legea privind procedura insolvenței*.

2. Normele metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale au la bază prevederile legii societăților comerciale, Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare *legea contabilității*, ale reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, și ale reglementărilor contabile simplificate aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2239/2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate.

3. Prezentele norme metodologice au scopul de a asigura aplicarea unitară a reglementărilor legale în vigoare referitoare la evidențierea în contabilitate a operațiunilor determinate de fuziunea, divizarea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale.

4. Din punct de vedere fiscal, entitățile care se reorganizează potrivit pct. 1 vor avea în vedere prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, precum și legislația care reglementează aspecte referitoare la procedura de efectuare a acestor operațiuni și orice alte acte normative care reglementează aspecte de natură fiscală.

5. În conformitate cu prevederile art. 28 alin. (1) din legea contabilității, fiecare societate comercială are obligația să întocmească situații financiare anuale cu ocazia fuziunii, divizării sau a lichidării acestora, în condițiile legii.

Aceste situații financiare anuale sunt întocmite la data stabilită potrivit legii societăților comerciale, cu respectarea reglementărilor contabile aplicabile, și se depun, în scop informativ, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în termen de 30 de zile de la aprobarea acestora de către adunarea generală a acționarilor/asociaților.

6. În vederea întocmirii situațiilor financiare anuale prevăzute la pct. 5, se procedează la efectuarea inventarierii conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii și a evaluării acestor elemente, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

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

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

8. Societățile comerciale absorbite/divizate care își încetează existența precum și cele care se lichidează depun, de asemenea, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, situații financiare anuale întocmite la data încetării existenței acestora, potrivit legii, în scopul regularizării obligațiilor fiscale în relația cu instituțiile statului. Situațiile financiare întocmite în acest scop cuprind bilanțul și contul de profit și pierdere și se depun în termen de 30 zile de la data radierii acestor societăți comerciale de la registrul comerțului.

9. La terminarea lichidării, conform art. 268 alin. (1) din legea societăților comerciale, lichidatorii vor întocmi, potrivit legii, situația financiară finală. În acest scop se vor evidenția în contabilitate toate operațiunile efectuate și se va întocmi balanța de verificare.

10. În vederea determinării raportului de schimb, entitățile întocmesc situații financiare care cuprind și ajustările determinate de utilizarea metodei evaluării globale pentru determinarea aportului net de fuziune/divizare, în conformitate cu prevederile cuprinse în prezentele norme. Ajustările se evidențiază extracontabil numai în aceste situații financiare, nu și în cele prevăzute la pct. 5.

Scopul acestor situații financiare este de a prezenta situația elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților comerciale care se reorganizează, valoarea acestor elemente fiind folosită pentru determinarea raportului de schimb.

Formatul acestor situații financiare este cel prevăzut de reglementările contabile aplicabile. Situațiile financiare vor cuprinde obligatoriu bilanțul și contul de profit și pierdere. În funcție de necesitățile proprii specifice, pot fi întocmite și celelalte componente ale situațiilor financiare anuale, prevăzute de reglementările contabile aplicabile.

Pentru aceste situații financiare cu scop special nu există obligativitatea auditării.

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

În cazul divizării, conform lit. k) a aceluiași articol, administratorii vor proceda la descrierea și repartizarea exactă a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, care urmează a fi transferate fiecăreia dintre societățile beneficiare. În proiectul de divizare întocmit se prevede modul de repartizare către acționarii/asociații societății divizate a acțiunilor/părților sociale la societățile beneficiare și criteriul pe baza căruia se face repartizarea.

12. Potrivit art. 243³ alin. (1) din legea societăților comerciale, proiectul de fuziune/divizare, întocmit potrivit legii, trebuie examinat de unul sau mai mulți experți, desemnați de judecătorul-delegat, aceștia întocmind un raport scris către acționari/asociați, cu respectarea prevederilor alin. (2), (3) și (5).

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

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

b) în alte cazuri, de la data înregistrării hotărârii ultimei adunări generale a acționarilor/asociaților care a aprobat operațiunea, cu excepția cazului în care, prin acordul părților, se stipulează că operațiunea va avea efect la o altă dată, care nu poate fi însă ulterioară încheierii exercițiului financiar curent al societății absorbante sau societăților beneficiare, nici anterioară încheierii ultimului exercițiu financiar încheiat al societății sau societăților ce își transferă patrimoniul.

14. Transferul elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la societatea comercială absorbită către societatea comercială absorbantă se efectuează înainte de încetarea existenței societății comerciale absorbite. În mod similar se procedează și în cazul transferului efectuat cu ocazia divizării, în situația în care societatea comercială care se divizează își încetează existența și transferă în totalitate patrimoniul unor societăți comerciale beneficiare deja existente.

În situația unei operațiuni de fuziune, în care transferul patrimoniului se efectuează către o societate comercială nou constituită, transferul elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la societățile comerciale care își încetează existența către societatea comercială nou constituită se efectuează la data înmatriculării în registrul comerțului a noii societăți. În mod similar se procedează și în

cazul transferului efectuat cu ocazia divizării, în situația în care societatea comercială care se divizează își transferă în totalitate sau doar parțial patrimoniul unei societăți comerciale nou constituită/unor societăți comerciale nou constituite.

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

În cazul în care nu există elemente de capitaluri proprii suficiente să acopere contravaloarea acțiunilor/părților sociale deținute, diferența se suportă pe seama cheltuielilor sau pe seama contului 1491 "Pierderi rezultate din reorganizări și legate de anularea titlurilor deținute".

Pierderea reflectată în contul 1491 "Pierderi rezultate din reorganizări și legate de anularea titlurilor deținute" se acoperă din profit sau din alte elemente de capital propriu, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților.

16. a) În accepțiunea prezentelor norme, din punct de vedere contabil, operațiunile efectuate cu ocazia reorganizării corespund uneia din următoarele două metode:

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

Potrivit metodei activului net contabil la operațiunile de fuziune/divizare, elementele bilanțiere sunt preluate la valoarea la care acestea au fost evidențiate în contabilitatea societății comerciale care le cedează.

Potrivit metodei evaluării globale la operațiunile de fuziune/divizare, elementele bilanțiere ale societății comerciale care le cedează sunt preluate la valoarea evaluată.

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

b) De asemenea, în înțelesul prezentelor norme, expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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

2. aport net – reprezintă valoarea aportului net de fuziune/divizare al societăților comerciale intrate în fuziune/divizare și se determină conform pct. 23.4, respectiv conform pct. 30.4;

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

4. primă de fuziune – reprezintă diferența între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății comerciale absorbante (valoarea nominală a acțiunilor/părților sociale);

5. primă de divizare – reprezintă diferența între valoarea aportului la societatea comercială beneficiară deja existentă/societățile comerciale beneficiare deja existente și valoarea cu care a crescut capitalul social al acesteia/acestora (valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale).

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

18. Societățile comerciale care fuzionează/se divizează și care au înregistrat pierdere contabilă reportată vor stipula în documentele de fuziune/divizare încheiate între părți modalitatea de acoperire a pierderii sau vor menționa faptul că aceasta se transferă către societățile comerciale implicate în reorganizare.

CAPITOLUL II FUZIUNEA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

19. Operațiunile de fuziune sunt reglementate la Capitolul 2 „Fuziunea și divizarea societăților” al Titlului VI „Dizolvarea, fuziunea și divizarea societăților comerciale” din legea societăților comerciale.

20. Operațiunile de fuziune transfrontalieră sunt reglementate la Capitolul 3 „Fuziunea transfrontalieră” al Titlului VI „Dizolvarea, fuziunea și divizarea societăților comerciale” din legea societăților comerciale.

21. În vederea efectuării operațiunilor de fuziune, societățile comerciale vor întocmi și prezenta acționarilor/asociaților documentele prevăzute la art. 244 din legea societăților comerciale.

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

- operațiuni care se efectuează cu ocazia fuziunii prin absorbție;
- operațiuni care se efectuează cu ocazia fuziunii prin transferul în totalitate al patrimoniului pentru constituirea unei noi societăți comerciale.

23. Operațiunile care se efectuează cu ocazia fuziunii prin absorbție presupun următoarele etape:

23.1. Inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților comerciale care fuzionează, precum și înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie. Societățile comerciale care fuzionează au obligația, conform prevederilor art. 7 alin. (1) din legea contabilității, să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. Conform prevederilor art. 8 alin. (1) din aceeași lege, evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii și prezentarea acestora în situațiile financiare anuale se fac potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

23.2. Întocmirea, de către societățile participante, a situațiilor financiare anuale prevăzute la pct. 5, în formatul prevăzut de reglementările contabile aplicabile;

23.3. Determinarea, pe baza bilanțului, componentă a situațiilor financiare anuale prevăzute la pct. 5, a activului net contabil, potrivit formulei:

$$\text{Activ net contabil} = \text{Total active} - \text{Total datorii}$$

23.4. Evaluarea societăților comerciale. Determinarea aportului net;

Pentru evaluarea societăților comerciale care fuzionează se aplică metodele de evaluare cuprinse în standardele internaționale de evaluare.

Valoarea societății comerciale stabilită pe baza metodelor de evaluare, reprezintă valoarea aportului net de fuziune al societăților comerciale intrate în fuziune. Valoarea societății comerciale stabilită în urma evaluării se utilizează numai pentru calculul raportului de schimb al acțiunilor/părților sociale și implicit al primei de fuziune.

În cazul alegerii metodei activului net contabil, aportul net de fuziune luat în considerare la determinarea raportului de schimb este reprezentat de activul net contabil;

23.5. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor sau al părților sociale, pentru a remunera capitalul societății comerciale absorbite.

În cadrul acestei etape se efectuează:

a) determinarea valorii contabile a acțiunilor sau a părților sociale ale societăților comerciale care fuzionează, prin raportarea activului net contabil/aportului net la numărul de acțiuni sau de părți sociale existente;

b) stabilirea raportului de schimb al acțiunilor sau al părților sociale, prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni ori părți sociale a societății comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni sau părți sociale a societății comerciale absorbante, raport verificat și aprobat de experți,;

23.6. Determinarea numărului de acțiuni sau de părți sociale de emis pentru remunerarea activului net contabil/aportului net de fuziune, fie prin raportarea capitalului propriu aportat al societății comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni/părți sociale a societății comerciale absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni/părți sociale ale societății comerciale absorbite cu raportul de schimb;

23.7. Majorarea capitalului social la societatea comercială absorbantă, cu suma rezultată din înmulțirea numărului de acțiuni/părți sociale care trebuie emise de societatea comercială absorbantă cu valoarea nominală a unei acțiuni/părți sociale de la această societate comercială;

23.8. Calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății comerciale absorbante (valoarea nominală a acțiunilor/părților sociale).

23.9 În cazul în care o societate comercială absoarbe mai multe societăți comerciale, operațiunile prevăzute la pct. 23 se vor efectua în condițiile stabilite de adunarea generală a acționarilor/asociaților a societăților participante.

24. Operațiunile care se efectuează cu ocazia fuziunii prin transferul în totalitate al patrimoniului pentru constituirea unei noi societăți comerciale, presupun inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care își încetează existența, întocmirea situațiilor financiare anuale menționate la pct. 5 și determinarea activului net contabil/aportului net, etape prevăzute la pct. 23.1 – 23.4.

25. Valoarea capitalului social la societatea comercială rezultată în urma fuziunii prin transferul în totalitate al patrimoniului pentru constituirea unei noi societăți se determină potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților a societăților comerciale participante la fuziune.

26. Evidențierea în contabilitatea societăților comerciale a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii, presupune următoarele aspecte:

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

În situația folosirii metodei activului net contabil recunoașterea în contabilitatea societății comerciale absorbante/societății comerciale nou constituite a elementelor de natura activelor și datoriilor primite prin transfer se efectuează la valoarea contabilă netă sau la valoarea contabilă brută, caz în care se preiau distinct ajustările corespunzătoare, așa cum rezultă din contabilitatea societății comerciale absorbite/societății comerciale care își încetează existența.

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de fuziune (metoda evaluării globale), diferențele rezultate din evaluarea cu ocazia fuziunii la societatea comercială absorbită se vor recunoaște în contabilitatea societății comerciale absorbante/societății comerciale nou constituite pe seama elementelor cărora le corespund.

Diferențele rezultate din evaluarea, cu ocazia fuziunii, a societății comerciale absorbante nu se înregistrează în contabilitatea acesteia.

Înregistrarea aportului net din fuziune pe elemente de capitaluri proprii se efectuează potrivit proiectului de fuziune aprobat de adunarea generală a acționarilor/asociaților a societăților participante.

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

În situația în care valoarea aportului net din fuziune este egală cu valoarea activului net contabil, elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății absorbite sunt scoase din evidență la valoarea existentă în contabilitate.

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de fuziune (metoda evaluării globale), la societatea comercială absorbită/societățile comerciale care își transferă în totalitate patrimoniul pentru constituirea unei noi societăți comerciale, diferențele sunt recunoscute în contabilitate ca elemente de câștiguri sau pierderi din fuziune, astfel:

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

Recunoașterea în contabilitatea societății comerciale absorbite/fiecărei societăți comerciale care își încetează existența, a diferenței rezultate, se realizează prin conturile 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital" și 7583 "Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital" (contul 121 "Profit sau pierdere"), la data la care fuziunea își produce efectele.

În accepțiunea prezentelor norme, data la care fuziunea își produce efectele reprezintă data preluării efective de către societatea comercială absorbantă/societatea comercială nou constituită, a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale absorbite/societăților comerciale care își încetează existența;

c) Preluarea în contabilitatea societății comerciale absorbante/societății comerciale nou constituite a operațiunilor efectuate de societatea comercială absorbită/fiecare societate comercială care își încetează existența, între data la care au fost întocmite situațiile financiare anuale prevăzute la pct. 5 și data preluării efective a elementelor de natura activelor și datoriilor ale societății comerciale absorbite/fiecărei societăți comerciale care își încetează existența.

Operațiunile care au loc după data la care au fost întocmite situațiile financiare anuale prevăzute la pct. 5 se efectuează numai cu aprobarea acestora de către societatea comercială absorbantă. Activitățile respective se evidențiază în contabilitatea societății comerciale absorbite și vor fi avute în vedere la întocmirea documentelor privind protocolul de predare-primire.

În protocolul de predare-primire se precizează soldurile conturilor pentru societatea comercială absorbită/societățile comerciale care își încetează existența, conform bilanței pe baza căreia s-au întocmit situațiile financiare anuale prevăzute la pct. 5, precum și rulajele debitoare/creditoare pentru fiecare cont aferente tranzacțiilor efectuate în perioada dintre data la care au fost întocmite situațiile financiare anuale prevăzute la pct. 5 și data preluării efective a elementelor de natura activelor și datoriilor de către societatea comercială absorbantă. De asemenea, pentru societatea comercială absorbită/societatea comercială care își încetează existența se vor preciza soldurile conturilor la data predării lor. În cazul fuziunii prin transferul în totalitate al patrimoniului pentru constituirea unei noi societăți comerciale, vor exista protocoale de predare-primire distincte pentru fiecare dintre societățile comerciale care își încetează existența.

Totodată, în protocol se precizează rezultatul înregistrat în contul de profit și pierdere de către societatea comercială absorbită, respectiv de către societatea comercială care își încetează existența, în intervalul dintre data la care au fost întocmite situațiile financiare anuale prevăzute la pct. 5 și data întocmirii protocolului. La societatea comercială absorbantă/societatea comercială nou constituită, înregistrarea preluării acestui rezultat se efectuează pe seama contului 117 „Rezultatul reportat”.

Protocolul de predare-primire trebuie să conțină informații explicite cu privire la elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii predate, cu precizarea valorii fiscale a acestora. De asemenea, vor fi predate documentele care probează efectuarea operațiunilor economico-financiare, precum și cele care atestă dreptul de proprietate asupra bunurilor și valorilor transferate.

Protocolul de predare-primire trebuie să fie semnat de către administratori sau de către alte persoane care au obligația gestionării societăților comerciale respective.

La societatea comercială absorbantă/societatea nou înființată se preiau în contabilitate soldurile conturilor existente la data preluării și cuprinse în protocolul încheiat.

27. Societățile comerciale care sunt absorbite se dizolvă și își pierd personalitatea juridică odată cu înregistrarea încetării existenței în registrul comerțului.

CAPITOLUL III DIVIZAREA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

28. Operațiunile de divizare sunt reglementate la Capitolul 2 „Fuziunea și divizarea societăților” al Titlului VI „Dizolvarea, fuziunea și divizarea societăților comerciale” din cadrul legii societăților comerciale.

29. În vederea efectuării operațiunilor de divizare, societățile comerciale vor întocmi și prezenta acționarilor/asociaților documentele prevăzute la art. 244 din legea societăților comerciale.

30. Operațiunile care se efectuează cu ocazia divizării presupun următoarele etape:

30.1. Inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților comerciale care se divizează, precum și înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie.

30.2. Întocmirea situațiilor financiare anuale prevăzute la pct. 5 de către societatea comercială care se divizează/societatea(le) comercială(e) beneficiară(e) deja existentă(e), în formatul prevăzut de reglementările contabile aplicabile;

30.3. Determinarea, pe baza bilanțului, componentă a situațiilor financiare anuale prevăzute la pct. 5, a activului net contabil, potrivit formulei:

Activ net contabil = Total active - Total datorii

30.4. Evaluarea societăților comerciale. Determinarea aportului net.

Pentru evaluarea societăților comerciale care participă la divizare se aplică metodele de evaluare cuprinse în standardele internaționale de evaluare.

Valoarea societății comerciale stabilită pe baza metodelor de evaluare, reprezintă valoarea aportului net de divizare al societăților comerciale participante la divizare. Valoarea societății comerciale stabilită în urma evaluării se utilizează numai pentru calculul raportului de schimb al acțiunilor/părților sociale și, implicit, al primei de divizare.

În cazul alegerii metodei activului net contabil, aportul net de divizare luat în considerare la determinarea raportului de schimb este reprezentat de activul net contabil.

30.5. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor sau al părților sociale, pentru a remunera capitalul societății(lor) comerciale beneficiară(e) deja existentă(e);

În cadrul acestei etape se efectuează:

a) determinarea valorii contabile a acțiunilor sau a părților sociale ale societăților comerciale care participă la divizare, prin raportarea activului net contabil/aportului net la numărul de acțiuni sau de părți sociale emise;

b) stabilirea raportului de schimb al acțiunilor sau al părților sociale, prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni ori părți sociale a societății comerciale care se divizează la valoarea contabilă a unei acțiuni sau părți sociale a societății(lor) comerciale beneficiară(e) deja existentă(e), raport verificat și aprobat de experți, în conformitate cu art. 243³ din legea societăților comerciale.

30.6. Determinarea numărului de acțiuni sau de părți sociale de emis pentru remunerarea activului net contabil/aportului net de divizare, fie prin raportarea capitalului propriu aportat al societății comerciale care se divizează la valoarea contabilă a unei acțiuni/părți sociale a societății(lor) comerciale beneficiară(e) deja existentă(e), fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății comerciale care se divizează cu raportul de schimb;

30.7. Majorarea capitalului social la societatea(le) comercială(e) beneficiară(e) deja existentă(e), cu suma rezultată din înmulțirea numărului de acțiuni/părți sociale care trebuie emise de societatea(le) comercială(e) beneficiară(e) deja existentă(e) cu valoarea nominală a unei acțiuni/părți sociale de la această(e) societate(i) comercială(e);

30.8. Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea aportului la societatea comercială beneficiară deja existentă/societățile comerciale beneficiare deja existente și valoarea cu care a crescut capitalul social al acesteia/acestora (valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale);

30.9. Determinarea, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților a societăților comerciale participante la divizare, a valorii capitalului social la societatea comercială rezultată în urma divizării prin transferul în totalitate sau parțial al patrimoniului pentru constituirea unei noi societăți, ;

30.10. Identificarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale care se divizează, care se transmit societății(lor) comerciale beneficiare deja existentă(e)/societății(lor) comerciale nou constituită(e) pe baza bilanței de verificare sintetice, bilanței de verificare analitice, altor registre, jurnale și documente, precum și a protocolului de predare-primire;

30.11. Reflectarea în contabilitatea societății(lor) comerciale beneficiare deja existentă(e)/societății(lor) comerciale nou constituită(e) a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii primite de la societatea comercială care s-a divizat.

În situația folosirii metodei activului net contabil, recunoașterea în contabilitatea societății (lor) comerciale beneficiare deja existentă(e)/societății(lor) comerciale nou constituită(e) a elementelor de natura activelor și datoriilor primite de la societatea comercială care s-a divizat se efectuează la valoarea contabilă netă sau la valoarea contabilă brută, caz în care se preiau distinct ajustările corespunzătoare, așa cum rezultă din contabilitatea societății care se divizează.

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de divizare (metoda evaluării globale), diferențele rezultate din evaluarea cu ocazia divizării a societății comerciale care s-a divizat se vor recunoaște în contabilitatea societății(lor) comerciale beneficiare deja existentă(e)/societății(lor) comerciale nou constituită(e) pe seama elementelor cărora le corespund.

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

Înregistrarea aportului net de divizare pe elemente de capitaluri proprii se evidențiază potrivit proiectului de divizare aprobat de adunarea generală a acționarilor/asociaților a societăților participante.

30.12. Reflectarea în contabilitatea societății comerciale care s-a divizat a transmiterii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ca urmare a divizării.

În situația în care valoarea aportului net de divizare este egală cu valoarea activului net contabil, elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale care se divizează sunt transferate la valoarea existentă în contabilitate.

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

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

- dacă valoarea aportului net este mai mică decât activul net contabil în diferența este recunoscută ca pierdere.

Recunoașterea în contabilitatea societății comerciale divizate care își încetează existența a diferenței rezultate se realizează prin conturile 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital" și 7583 "Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital" (contul 121 "Profit sau pierdere"), la data la care divizarea își produce efectele.

În accepțiunea prezentelor norme, data la care divizarea își produce efectele reprezintă data preluării efective de către societatea (le) comercială(e) beneficiară(e) deja existentă(e)/societatea(le) comercială(e) nou constituită(e), a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale divizate.

În situația în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de divizare (metoda evaluării globale), la societățile comerciale care se divizează parțial, aceste diferențe nu sunt recunoscute în contabilitate ca elemente de câștiguri sau pierderi din divizare.

30.13. Preluarea în contabilitatea societății(lor) comerciale beneficiare deja existentă(e)/societății(lor) comerciale nou constituită(e) a operațiunilor efectuate de societatea comercială care s-a divizat, între data la care au fost întocmite situațiile financiare anuale prevăzute la pct. 5 și data preluării efective de către societatea(le) comercială(e) beneficiară(e) deja existentă(e)/societatea(le) comercială(e) nou constituită(e) a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale care s-a divizat.

Operațiunile care au loc după data la care au fost întocmite situațiile financiare anuale prevăzute la pct. 5 se efectuează numai cu aprobarea acestora de către societatea(le) comercială(e) beneficiare deja existentă(e) care primește/primesc prin divizare elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. Activitățile respective vor fi evidențiate în contabilitatea societății comerciale care se divizează și vor fi cuprinse în protocolul de predare-primire și bilanțul de verificare.

În protocolul de predare-primire se precizează soldurile conturilor pentru societatea comercială care își încetează existența, conform bilanței pe baza căreia s-au întocmit situațiile financiare anuale prevăzute la pct. 5, precum și rulajele debitoare/creditoare pentru fiecare cont, aferente tranzacțiilor efectuate în perioada dintre data la care au fost întocmite situațiile financiare anuale prevăzute la pct. 5 și data preluării efective a elementelor de natura activelor și datoriilor de către societatea(le) comercială(e) beneficiară(e) deja existentă(e)/societatea(le) comercială(e) nou constituită(e). De asemenea, se vor preciza soldurile conturilor la data predării lor de către societatea comercială care se divizează parțial sau de către societatea comercială care își încetează existența.

Totodată, în protocol se precizează rezultatul înregistrat în contul de profit și pierdere de către societatea comercială care se divizează, în intervalul dintre data la care au fost întocmite situațiile financiare anuale prevăzute la pct. 5 și data întocmirii protocolului. La societatea (le) comercială (e) beneficiară(e) deja

existentă(e)/societatea(le) comercială(e) nou constituită(e), înregistrarea preluării acestui rezultat se efectuează pe seama contului 117 „Rezultatul reportat”.

Protocolul de predare-primire trebuie să conțină informații explicite cu privire la elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii predate, cu precizarea valorii fiscale a acestora. De asemenea, vor fi predate documentele care probează efectuarea operațiunilor economico-financiare, precum și cele care atestă dreptul de proprietate asupra bunurilor și valorilor transferate.

Protocolul de predare-primire trebuie să fie semnat de către administratori sau de către alte persoane care au obligația gestionării societăților comerciale respective.

La societatea comercială/societățile comerciale beneficiar(ă)e existent(ă)e sau nou înființat(ă)e, se preiau în contabilitate soldurile conturilor existente la data preluării și cuprinse în protocolul încheiat.

31. În situația prevăzută la art. 250¹ lit. b) din legea societăților comerciale, atunci când o parte din patrimoniul unei societăți se desprinde și este transferată ca întreg uneia sau mai multor societăți existente ori unor societăți care sunt astfel constituite, în schimbul alocării de acțiuni sau părți sociale ale societăților beneficiare către societăți care transferă activele (desprindere în interesul societății), nu se vor avea în vedere prevederile cuprinse la pct. 30.

CAPITOLUL IV DIZOLVAREA ȘI LICHIDAREA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

32. Operațiunile de dizolvare sunt reglementate la Capitolul 1 „Dizolvarea societăților” al Titlului VI „Dizolvarea, fuziunea și divizarea societăților comerciale” din cadrul legii societăților comerciale.

De asemenea, operațiunile de lichidare sunt reglementate de Titlul VII „Lichidarea societăților comerciale” al legii societăților comerciale.

Din punct de vedere legal, trebuie luate măsurile prevăzute în legea menționată, referitoare la înscrierea în registrul comerțului și publicarea, în Monitorul Oficial al României, a dizolvării societăților comerciale.

33. Operațiunile de lichidare a societăților comerciale sunt reglementate și de legea privind procedura insolvenței.

34. La dizolvarea și lichidarea societăților comerciale cu capital de stat se va avea în vedere și legislația elaborată de autoritățile care le reglementează și supraveghează, după caz.

35. Operațiunile care se efectuează în situația dizolvării și lichidării societăților comerciale, potrivit legii, presupun următoarele etape:

35.1. Inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților comerciale care urmează să se lichideze și înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie;

35.2. Întocmirea situațiilor financiare anuale prevăzute la pct. 5, în formatul prevăzut de reglementările contabile aplicabile;

35.3. Stabilirea operațiunilor care urmează să fie efectuate de către lichidator în numele societății comerciale, potrivit legii;

35.4. Valorificarea elementelor de activ (vânzarea imobilizărilor și a stocurilor, încasarea creanțelor, a investițiilor financiare pe termen scurt etc.);

35.5. Achitarea datoriilor societății comerciale către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, precum și a celorlalte obligații sociale către alte fonduri, salariați și alți terți;

35.6. Stabilirea rezultatului lichidării (profit sau pierdere), întocmindu-se contul de profit și pierdere în formatul prevăzut de reglementările contabile aplicabile;

35.7. Întocmirea bilanțului, rezultat în urma lichidării, în conformitate cu formatul prevăzut de reglementările contabile aplicabile. Acest bilanț stă la baza efectuării partajului și calculului impozitului pe profit/venit și a impozitului pe dividende;

CAPITOLUL V RETRAGEREA SAU EXCLUDEREA UNOR ASOCIAȚI DIN CADRUL SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

36. Operațiunile de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților comerciale sunt reglementate de Titlul V „Excluderea și retragerea asociaților” din cadrul legii societăților comerciale.

37. Operațiunile care se efectuează cu ocazia retragerii sau excluderii unor asociați, presupun următoarele etape:

37.1. Inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute de societatea comercială;

37.2. Determinarea capitalului propriu (activului net), pe baza bilanțului întocmit în acest scop;

37.3. Efectuarea partajului capitalului propriu (activului net) al societății comerciale, în vederea stabilirii părții ce se cuvine asociaților care se retrag sau sunt excluși potrivit dispozițiilor legale în vigoare, în funcție de:

- a) prevederile statutului sau ale contractului de societate;
- b) hotărârea adunării generale a asociaților, consemnată în registrul ședințelor adunării generale a asociaților;
- c) cota de participare la capitalul social, după caz.

37.4. Achitarea, potrivit legii, către asociatul exclus sau retras a sumei de bani care reprezintă partea proporțională din capitalul propriu (activul net).