

**EXEMPLE 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 1

# **FUZIUNEA ȘI DIVIZAREA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE - Aspecte comune**

Toate exemplele din prezenta anexă sunt aplicabile entităților prevăzute de Reglementările contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare, denumite în continuare reglementări contabile.

În toate exemplele prezentate, formatul de bilanț corespunde bilanțului prescurtat prevăzut de reglementările contabile, considerându-se că societățile respective se încadrează în prevederile art. 3 alin. (2) din ordinul menționat.

În coloana „B” din bilanț s-au menținut numerele rândurilor (Nr. rd.) din formatul de bilanț prescurtat prevăzut de reglementările contabile menționate mai sus.

În cazul în care societățile comerciale se încadrează în prevederile art. 3 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 3.055/2009, cu modificările și completările ulterioare, acestea vor întocmi bilanțul în formatul prevăzut la alineatul respectiv.

Pentru stabilirea activului net contabil/aportului net folosit în vederea determinării raportului de schimb, plusurile/minusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii efectuată cu ocazia fuziunii/divizării se precizează în raportul de fuziune/divizare și se evidențiază în bilanțul întocmit potrivit pct.9 din Anexa nr.1 (denumit în exemplele prezentate bilanț de fuziune/divizare al societăților comerciale ca elemente de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii).

Calcularea primei de fuziune/divizare se efectuează conform hotărârii adunării generale a acționarilor, plecând de la valoarea contabilă a acțiunilor/părților sociale ale societății absorbite/care se divizează și valoarea nominală a acțiunilor/părților sociale nou emise de către societatea absorbantă/beneficiară.

La determinarea primei de fuziune/divizare poate fi avută în vedere și valoarea rezervelor existente la societatea absorbită/care se divizează (rezerve legale, facilități fiscale etc.).

Societatea absorbantă/beneficiară nou înființată poate prelua elementele de capitaluri proprii de la societatea absorbită/care se divizează fie în capitalul social la valoarea totală, fie element cu element, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților.

În bilanțul societății absorbante/beneficiare, respectiv în bilanțul societății nou înființate prezentarea elementelor de natura activelor și datoriilor se poate face fie la valoarea netă a acestora, fie la valoarea brută prin preluarea distinctă a ajustărilor corespunzătoare.

Observație: Bilanțurile întocmite după operațiunile de fuziune/divizare de către societatea absorbantă/beneficiară au caracter exemplificativ.

În exemplele prezentate, elementele de natura activelor și datoriilor se preiau la societatea absorbantă/beneficiară de la societatea absorbită/care se divizează la valoarea contabilă netă, cu excepția contului 411 „Clienți”, care a fost preluat în ambele variante (net, respectiv brut și ajustarea corespunzătoare).

Același tratament menționat (la valoare netă, respectiv brută) poate fi aplicat, de asemenea, imobilizărilor corporale și stocurilor preluate.

La societatea absorbită/care se divizează scăderea din evidență a elementelor de natura activelor și datoriilor se efectuează element cu element.

În ceea ce privește conturile rectificative din bilanțul societății care se desființează, acestea pot fi scoase din evidență:

- similar conturilor de pasiv, având ca și acestea sold creditor (se debitează);  
sau
- închidere pe seama conturilor de activ corespunzătoare.

## **PARTEA I**

## Metoda activului net

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

### A. Fuziunea prin absorbție

#### Caz general

#### **Exemplul nr. 1**

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

Societatea comercială „P” absoarbe societatea comercială „R”.

#### 1. Inventarierea și evaluarea

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

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

#### Bilanțul societății „P”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (1.142.500 - 292.500)	02	850.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	850.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371 - 397) (110.000 - 10.000)	05	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)	06	212.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	25.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	337.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	387.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	12	- 50.000

(rd. 09 + 10 - 11 - 19)		
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	800.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	200.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (200.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	200.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	312.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	287.500
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	800.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	800.000

### Bilanțul societății „R”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (347.500 - 97.500)	02	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301)	05	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)	06	160.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	5.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	247.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	11	122.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	125.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	375.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	125.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (125.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	125.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	135.000
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (15.000 + 100.000)	28	115.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	375.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	375.000

### 3. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor

Pentru a acoperi aportul societății absorbite se determină raportul de schimb al acțiunilor pentru cele două societăți, astfel:

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

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

**4. Stabilirea numărului de acțiuni de emis**

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către societatea comercială „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 raportul de schimb al 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 lei : 4 lei/acțiune = 93.750 acțiuni;

sau

125.000 acțiuni x 3/4 (RS) = 93.750 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 acțiuni x 1 leu/acțiune = 93.750 lei capital social.

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

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

sau

- Calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea absorbită, valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea absorbantă și valoarea rezervelor existente la societatea absorbită (rezerve legale, facilități fiscale etc.):

375.000 lei – 93.750 lei – 115.000 lei = 166.250 lei primă de fuziune.

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

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

### Contabilitatea fuziunii la societatea „R” – absorbită

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

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

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

### Contabilitatea fuziunii la societatea „P” – absorbantă

Înregistrări contabile, în lei:

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

456 =	%	<u>375.000</u>		456 =	%	<u>375.000</u>
	1012	93.750	sau		1012	93.750
	1042	281.250			1042	166.250
					1061	15.000
					1068	100.000

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

% = 891	<u>497.500</u>		% = 891	<u>525.000</u>
212	250.000	sau	212	250.000
301	82.500		301	82.500
411*	160.000		411*	187.500
5121	5.000		5121	5.000

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

891 =	%	<u>497.500</u>		891 =	%	<u>525.000</u>
	419	122.500	sau		419	122.500
	456	375.000			456	375.000
					491*	27.500

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

## 6. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor două societăți comerciale

### Bilanțul societății „P”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (1.142.500 + 250.000 - 292.500)	02	1.100.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.100.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 + 371 - 397) (82.500 + 110.000 - 10.000)	05	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)	06	372.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (25.000 + 5.000)	08	30.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	585.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404 + 419) (387.500 + 122.500)	11	510.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	75.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	1.175.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	293.750
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (293.750 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	293.750
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	26	166.250
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	312.500
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (15.000 + 287.500 + 100.000)	28	402.500
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	1.175.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	1.175.000



**B. Fuziunea prin care mai multe societăți, respectiv două societăți, transferă în totalitate patrimoniul lor unei societăți nou înființate**

**Exemplul nr. 2**

Societatea comercială „1” are un capital social în valoare de 100.000 lei împărțit în 100.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune. Societatea comercială „2” are un capital social de 160.000 lei împărțit în 160.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

Societățile comerciale „1” și „2” fuzionează prin transferarea în totalitate a patrimoniului lor unei societăți noi pe care o constituie, respectiv societatea comercială „3”.

**1. Inventarierea și evaluarea**

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

**2. Bilanțurile celor două societăți comerciale care se dizolvă (societatea „1” și societatea „2”), în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:**

**Bilanțul societății „1”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (372.000 - 148.000)	02	224.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	224.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (44.000 - 4.000)	05	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)	06	128.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	12.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	180.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	244.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 64.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	160.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	100.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (100.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	100.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	16.000

IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (20.000 + 24.000)	28	44.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	160.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	160.000

### Bilanțul societății „2”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (382.000 - 132.000)	02	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (152.000 - 8.000)	05	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)	06	332.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	4.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	480.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	368.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	112.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	362.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	160.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (160.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	160.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	90.000
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (32.000 + 80.000)	28	112.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	362.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	362.000

### 3. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor

Pentru a acoperi aportul societăților comerciale „1” și „2” care se dizolvă:

- valoarea nominală a unei acțiuni la societatea comercială „3” nou înființată va fi de 1 leu;
- potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților, valoarea capitalului social al societății comerciale „3” nou înființate a fost stabilită la nivelul activului net contabil cumulat al celor două societăți comerciale „1” și „2” care se dizolvă.

### 4. Stabilirea numărului de acțiuni de emis

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către noua societate comercială „3” pe baza activului net aportat al societăților comerciale „1” și „2”, valoarea nominală a unei acțiuni fiind de 1 leu/acțiune:

- pentru societatea „1” 160.000 lei : 1 leu/acțiune = 160.000 acțiuni;
- pentru societatea „2” 362.000 lei : 1 leu/acțiune = 362.000 acțiuni.

Noua societate „3” va emite 522.000 acțiuni, la valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

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

### Contabilitatea fuziunii la societatea „1” 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 transferate:

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

### Contabilitatea fuziunii la societatea „2” 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 transferate:

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

**Contabilitatea fuziunii la societatea „3” nou înființată  
care preia elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii  
ale societăților „1” și „2”**

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea aportului rezultat din fuziune:

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

b) preluarea elementelor de natura activelor de la societățile „1” și „2”:

% = 891	<u>1.134.000</u>		% = 891	<u>1.194.000</u>
212	474.000		212	474.000
371	184.000	sau	371	184.000
411*	460.000		411*	520.000
5121	16.000		5121	16.000

c) preluarea elementelor de natura datoriilor de la societățile „1” și „2”:

891 = %	<u>1.134.000</u>	sau	891 = %	<u>1.194.000</u>
401	244.000		401	244.000
404	368.000		404	368.000

456	522.000	456	522.000
		491*	60.000

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

## 6. Bilanțul întocmit de către societatea nou înființată, în urma fuziunii celor două societăți comerciale care se dizolvă

### Bilanțul societății „3” nou înființate

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212) (224.000 + 250.000)	02	474.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	474.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371) (40.000 + 144.000)	05	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)	06	460.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (12.000 + 4.000)	08	16.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	660.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 404) (244.000 + 368.000)	11	612.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	48.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	522.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	522.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (522.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	522.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	522.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	522.000

## C. DIVIZAREA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

### C.1 Divizarea societăților comerciale 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 la societățile beneficiare, conform art. 238 alin. (2) din legea societăților comerciale.*

**Exemplul nr. 3**

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

Societatea comercială „L” se divizează integral. Societatea comercială „U”, care este deja înființată, preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale „L”, iar societatea comercială „O”, care se înființează, preia 60% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale „L”.

**1. Inventarierea și evaluarea**

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

**2. Bilanțurile celor două societăți comerciale „L” și „U” care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:**

**Bilanțul societății „L”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (435.000 - 135.000)	02	300.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	300.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	316.000
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) (210.000 - 15.330)	06	194.670
IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	85.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	595.670
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (462.000 + 76.670)	11	538.670
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	57.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	357.000
J. CAPITAL ŞI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	10.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (10.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	10.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	335.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	2.000

VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	10.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	357.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	357.000

### Bilanțul societății „U”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (680.000 - 200.000)	02	480.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	480.000
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 301)	05	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)	06	187.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	90.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	560.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 251.600)	11	651.600
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 91.600
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	388.400
<b>J. CAPITAL ȘI REZERVE</b>		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	7.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (7.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	7.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	80.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	306.400
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	35	5.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	388.400
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	388.400

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

Determinarea cotei-părți din activul net al societății „L” care se divizează, 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 raportului de schimb al acțiunilor (între societatea comercială „L” și societatea comercială „U”)**

Pentru a acoperi aportul societății comerciale „L” se determină raportul de schimb al acțiunilor pentru cele două societăți comerciale, 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 = 55,4857 lei.

- Stabilirea raportului de schimb al 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 : 55,4857 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 comercială „U”**

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

- valoarea activului net aportat 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 2573,9 acțiuni);

sau

4.000 acțiuni x 0,6435 (RS) = 2.574 acțiuni.

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

2.574 acțiuni x 1 leu/acțiune = 2.574 lei capital social.

- Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea care se divizează (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 comerciale „L” vor primi, ca urmare a divizării 2.574 acțiuni a 1 leu/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

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

#### **Contabilitatea la societatea „L” care se divizează integral**

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	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 transferate:

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

#### **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 elementelor de natura activelor de la societatea „L”:

% = 891	<u>358.268</u>		% = 891	<u>364.400</u>
213	120.000		213	120.000
371	126.400	sau	371	126.400
411*	77.868		411*	84.000
5121	34.000		5121	34.000

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

891 =	%	<u>358.268</u>		891 =	%	<u>364.400</u>
	401	184.800			401	184.800
	419	30.668	sau		419	30.668
	456	142.800			456	142.800
					491*	6.132

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

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

Înregistrări contabile, în lei:

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

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

**Notă:**

\* Potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor, componentele capitalului propriu s-au preluat în aceeași structură și proporțional cu valoarea la care erau evidențiate la societatea care se divizează.

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

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

% = 891	<u>537.402</u>		% = 891	<u>546.600</u>
213	180.000	sau	213	180.000
371	189.600		371	189.600
411*	116.802		411*	126.000
5121	51.000		5121	51.000

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

891 = %	<u>537.402</u>		891 = %	<u>546.600</u>
401	277.200		401	277.200
419	46.002	sau	419	46.002
456	214.200		456	214.200
			491*	9.198

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

## 6. Bilanțurile întocmite de către societățile comerciale rezultate în urma divizării

### Bilanțul societății „U”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (680.000 + 120.000 - 200.000)	02	600.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (282.500 + 126.400)	05	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)	06	265.368
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (90.000 + 34.000)	08	124.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	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)	11	867.068
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 68.800
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	531.200
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	9.574
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (9.574 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	9.574
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	26	140.226*
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	80.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	306.400
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	35	5.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	531.200
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	531.200

\*În bilanțul societății „U”, prima de divizare este prezentată ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea care se divizează (corespunzător procentului de 40% din activul net al acesteia) și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea beneficiară.

### Bilanțul societății „O” nou înființate

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213)	02	180.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	180.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	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)	06	116.802
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	51.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	357.402
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (277.200 + 46.002)	11	323.202
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	34.200
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	214.200
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	6.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (6.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	6.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	201.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	1.200
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	32	6.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	214.200
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	214.200

### C.2 Divizarea societăților comerciale 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 sau mai multor societăți care sunt astfel constituite, în schimbul alocării de acțiuni/părți sociale către acționarii/asociații care transferă activele (desprindere în interesul acționarilor/asociaților), sau către societatea care transferă activele (desprindere în interesul societății), conform art. 250<sup>1</sup> din legea societăților comerciale.*

#### Exemplul nr. 4

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

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

## 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 comerciale „F” și „G” care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:**

### Bilanțul societății „F”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (724.500 - 124.500)	02	600.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 - 308 + 371) (420.000 - 42.000 + 324.600)	05	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)	06	500.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	125.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	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)	11	1.283.900
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	43.700
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	643.700
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	16.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8.000 acțiuni x 2 lei/acțiune)	23	16.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	324.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	303.200
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	643.700
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	643.700

### Bilanțul societății „G”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (346.000 - 96.000)	02	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	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)	06	425.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	56.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	581.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 296.200)	11	696.200
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 115.200
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	134.800
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	9.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (4.500 acțiuni x 2 lei/acțiune)	23	9.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	4.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	121.800
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	134.800
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	134.800

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

Determinarea cotei-părți din activul net al societății „F” care se divizează, preluată de 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 raportului de schimb al acțiunilor (între societatea comercială „F” și societatea comercială „G”)

Pentru a acoperi aportul societății comerciale „F” se determină raportul de schimb al acțiunilor pentru cele două societăți comerciale, astfel:

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

#### Societatea „F”

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

### **Societatea „G”**

1 acțiune „G” = 134.800 lei : 4.500 acțiuni = 29,955 lei.

- Stabilirea raportului de schimb al 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/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 comercială „G”**

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

Acționarii societății „F” vor primi, ca urmare a divizării, 8.595 acțiuni a 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 acțiuni x 2 lei/acțiune = 17.190 lei capital social.

- Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea care se divizează (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;

sau

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

beneficiară și valoarea rezervelor existente la societatea care se divizează (rezerve legale, facilități fiscale etc.).

Rezerva societății „F” care se divizează ponderată cu 40%, respectiv  $303.200 \times 40\% = 121.280$  lei:

$257.480 \text{ lei} - 17.190 \text{ lei} - 121.280 \text{ lei} = 119.010 \text{ lei}$  primă de divizare.

### 5. Evidențierea în contabilitatea societăților comerciale 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:

% = 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	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 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 și alte elemente de capital propriu de aceeași valoare.

#### 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>		456 =	%	<u>257.480</u>
1012		17.190	sau	1012		17.190
1042		240.290		1042		119.010
				1068		121.280

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

% = 891	<u>771.040</u>		sau	% = 891	<u>799.040</u>
213	240.000			213	240.000
301	151.200			301	151.200
371	129.840			371	129.840
411*	200.000			411*	228.000
5121	50.000			5121	50.000

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

891 =	%	<u>771.040</u>		sau	891 =	%	<u>799.040</u>
401		400.000		401		400.000	
419		113.560		419		113.560	
456		257.480		456		257.480	
				491*		28.000	

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

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

Înregistrări contabile, în lei:

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

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

Conform hotărârii adunării generale a acționarilor, la societatea „H” nou înființată, elementele de capitaluri proprii se preiau element cu element.

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

% = 891	<u>771.040</u>		% = 891	<u>799.040</u>
213	240.000		213	240.000

301	151.200	sau	301	151.200
371	129.840		371	129.840
411	200.000		411**	228.000
512	50.000		512	50.000

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

891 = %	<u>771.040</u>		891 = %	<u>799.040</u>
401	400.000		401	400.000
419	113.560	sau	419	113.560
456	257.480		456	257.480
			491**	28.000

**Notă:**

\* Capitalul social al societății „H” (nou înființată) poate să primească capital social în sumă mai mică, diferența fiind sub formă de alte elemente de capital propriu de aceeași valoare. Capitalul social stabilit de adunarea generală a acționarilor/asociaților este de 6.400 lei.

\*\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

**4. Bilanțurile întocmite de către societățile comerciale rezultate în urma divizării**

**Bilanțul societății „F”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (144.900 - 24.900)	02	120.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	120.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 - 308 + 371) (84.000 - 8.400 + 64.920)	05	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)	06	100.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	25.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	265.520
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (200.000 + 56.780)	11	256.780
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	8.740
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	128.740
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	3.200
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (1.600 acțiuni x 2 lei/acțiune)	23	3.200
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	64.900

IV. REZERVE (ct. 1068)	28	60.640
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	128.740
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	128.740

**Bilanțul societății „G”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (346.000 + 240.000 - 96.000)	02	490.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	490.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (151.200 + 100.000 + 129.840)	05	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)	06	625.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (56.000 + 50.000)	08	106.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	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)	11	1.209.760
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 97.720
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	392.280
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	26.190
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (13.095 acțiuni x 2 lei/acțiune)	23	26.190
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	26	119.010*
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	4.000
IV. REZERVE (ct. 1068) (121.800 + 121.280)	28	243.080
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	392.280
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	392.280

\*În bilanțul societății „G”, prima de divizare este prezentată ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea care se divizează (corespunzător procentului de 40% din activul net al acesteia) și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea beneficiară și valoarea rezervelor existente la societatea care se divizează.

**Bilanțul societății „H” nou înființate**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213)	02	240.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	240.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (151.200 + 129.840)	05	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)	06	200.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	50.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	531.040
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 113.560)	11	513.560
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	17.480
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	257.480
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	6.400
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (3.200 acțiuni x 2 lei/acțiune)	23	6.400
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	129.800
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	121.280
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 21+25+26+27-28+29-30+31-32+33-34-35)	37	257.480
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	257.480

În exemplul prezentat mai sus, imobilizările corporale la societățile comerciale „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 ( $28.000 \text{ lei} = 70.000 \text{ lei} \times 40\%$ ).

**C3. Divizarea parțială prin desprinderea unor părți din patrimoniul societății divizate și transmiterea acestora către un număr de societăți înființate în acest scop, în conformitate cu prevederile art. 250<sup>1</sup> din legea societăților comerciale**

#### **Exemplul nr. 5**

Societatea comercială „5” se divizează parțial prin desprinderea unor părți din patrimoniul societății, cu diminuarea corespunzătoare și a capitalului social, și transmiterea acestora către un număr de 3 societăți înființate în acest scop, respectiv societățile comerciale „6”, „7” și „8”. După divizare, societatea comercială „5” își va continua existența și își va menține obiectul său de activitate.

Societatea comercială „5” are un capital social în valoare de 28.805.070 lei împărțit în 288.050.702 acțiuni cu valoarea nominală de 0,10 lei/acțiune. Societatea comercială „5” va rămâne cu un capital social în valoare de 13.623.070 lei împărțit în 136.230.702 acțiuni cu valoarea nominală de 0,10 lei/acțiune. După divizare, societatea comercială „6” 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 comercială „7” va avea un capital social de 890.000 lei împărțit în 8.900.000 acțiuni cu valoarea nominală de 0,10 lei/acțiune. Societatea comercială „8” 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-a efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale „5” care se divizează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate.

**2. Bilanțul societății care se divizează, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:**

**Bilanțul societății „5”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212) (120.375.090 + 108.732.390)	02	229.107.480
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	229.107.480
B. ACTIVE CIRCULANTE		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	135.566
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	135.566
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	135.566
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	229.243.046
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. Capital (rd. 23 la 25), din care:	22	28.805.070
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (288.050.702 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)	23	28.805.070
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	197.161.924
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	3.276.052
CAPITALURI PROPRII TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	229.243.046
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	229.243.046

Divizarea parțială se realizează prin transferul unei cote părți din patrimoniul societății comerciale „5”, care se divizează, către societățile comerciale „6”, „7” și „8” nou înființate.

Sumele corespunzătoare elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, care vor fi transferate, au fost stabilite conform hotărârii adunării generale a acționarilor, potrivit anexei:

ANEXĂ DE CALCUL

	Elemente	Formula de calcul	Societatea beneficiară „6”	Societatea beneficiară „7”	Societatea beneficiară „8”	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

- lei -

Acționarii societății divizate „5” intră în posesia acțiunilor emise de către societățile beneficiare ca efect al divizării la data înscrierii lor în registrul acționarilor societății beneficiare.

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

#### Contabilitatea la societatea „6” nou înființată

Înregistrări contabile, în lei:

a) preluarea elementelor de natura capitalurilor proprii de la societatea „5”:

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

b) preluarea elementelor de natura activelor de la societatea „5”:

%	=	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	<u>100.468.156</u>
-----	---	-----	--------------------

#### Contabilitatea la societatea „7” nou înființată

Înregistrări contabile, în lei:

a) preluarea elementelor de natura capitalurilor proprii de la societatea „5”:

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

b) preluarea elementelor de natura activelor de la societatea „5”:

%	=	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	<u>7.198.250</u>
-----	---	-----	------------------

### **Contabilitatea la societatea „8” nou înființată**

Înregistrări contabile, în lei:

a) preluarea elementelor de natura capitalurilor proprii de la societatea „5”:

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

b) preluarea elementelor de natura activelor de la societatea „5”:

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

c) regularizarea conturilor 891 și 456

891	=	456	<u>15.124.412</u>
-----	---	-----	-------------------

### **Contabilitatea la societatea „5” care se divizează parțial**

Înregistrări contabile, în lei:

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

%	=	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
-----	---	-----	-------------

#### 4. Bilanțurile întocmite de către societățile comerciale rezultate în urma divizării

##### Bilanțul societății „6” nou înființate

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212) (66.151.690 + 34.294.400)	02	100.446.090
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	100.446.090
B. ACTIVE CIRCULANTE		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	22.066
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	22.066
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	22.066
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	100.468.156
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. Capital (rd. 23 la 25), din care:	22	12.422.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (124.220.000 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)	23	12.422.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	87.546.156
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	500.000
CAPITALURI PROPRII TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	100.468.156
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	100.468.156

##### Bilanțul societății „7” nou înființate

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		



II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212) (2.572.800 + 4.595.000)	02	7.167.800
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	7.167.800
B. ACTIVE CIRCULANTE		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	30.450
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	30.450
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	30.450
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	7.198.250
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. Capital (rd. 23 la 25), din care:	22	890.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8.900.000 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)	23	890.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	6.308.250
CAPITALURI PROPRII TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	7.198.250
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	7.198.250

**Bilanțul societății „8” nou înființate**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212) (872.600 + 14.231.800)	02	15.104.400
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	15.104.400
B. ACTIVE CIRCULANTE		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	20.012
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	20.012
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	20.012
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	15.124.412
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. Capital (rd. 23 la 25), din care:	22	1.870.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (18.700.000 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)	23	1.870.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	12.001.724
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	1.252.688
CAPITALURI PROPRII TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	15.124.412
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	15.124.412

**Bilanțul societății „5” întocmit după divizare**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212) (50.778.000 + 55.611.190)	02	106.389.190

ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	106.389.190
B. ACTIVE CIRCULANTE		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	63.038
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	63.038
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	63.038
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	106.452.228
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. Capital (rd. 23 la 25), din care:	22	13.623.070
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (136.230.702 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)	23	13.623.070
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	91.305.794
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	1.523.364
CAPITALURI PROPRII TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	106.452.228
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	106.452.228

Reducerea capitalului social la societatea divizată parțial „5” este în valoare de 15.182.000 lei (total rd. 6 din anexa de calcul), iar numărul de acțiuni anulate (prin divizarea capitalului social) este de 151.820.000 lei la 0,10 lei/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

**C.4 Divizarea totală a unei societăți comerciale din care unii acționari se retrag fără a mai participa la capitalul societăților beneficiare, în conformitate cu prevederile art. 134 alin. (1) din legea societăților comerciale.**

#### **Exemplul nr. 6**

Societatea comercială „9” 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) din legea societăților comerciale, 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, hotărându-se diminuarea corespunzătoare a capitalului social.

După plata acțiunilor către acționarul care s-a retras, Societatea comercială „9” divizează elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii în proporție de 50% pentru societatea comercială „10”, și 50% pentru societatea comercială „11”, societăți care se înființează cu această ocazie.

#### **1. Inventarierea și evaluarea**

S-a efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale „9” care se divizează, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate.

**2. Bilanțul societății comerciale care se divizează, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:**

**Bilanțul societății „9”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (347.500 - 97.500)	02	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 - 308) (175.000 - 10.000)	05	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)	06	320.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	10.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	495.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	11	245.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	250.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	500.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	250.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (250.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	250.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	20.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	230.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	500.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	500.000

**3. Evaluarea globală a societății**

Capitalul social al societății comerciale „9” 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 aportului net stabilit în urma inventarierii și evaluării, respectiv 500.000 lei : 250.000 acțiuni = 2 lei/acțiune.

**Contabilitatea la societatea „9” care se divizează integral**

Înregistrări contabile, în lei:

- a) Răscumpărarea acțiunilor proprii de la acționarul retras pe baza cererii depuse de către acționar la sediul societății conform prevederilor legale:

$$109 = 5121 \quad 10.000$$

- b) Anularea acțiunilor proprii răscumpărate:

$$\begin{array}{r} \% = 109 \quad \frac{10.000}{4.000} (4.000 \text{ acțiuni} \times 2,50 \text{ lei/acțiune}) \\ 1012 \quad 4.000 (4.000 \text{ acțiuni} \times 1 \text{ leu/acțiune}) \\ 149 \quad 6.000 \end{array}$$

și acoperirea pierderii din anularea acțiunilor răscumpărate pe seama rezervelor, conform hotărârii adunării generale a acționarilor:

$$1068 = 149 \quad 6.000$$

#### 4. Bilanțul societății comerciale care se divizează, după retragerea unui acționar, plata și anularea acțiunilor răscumpărate de la acesta

##### Bilanțul societății „9” după plata și anularea acțiunilor răscumpărate

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (347.500 - 97.500)	02	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 - 308) (175.000 - 10.000)	05	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)	06	320.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	485.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	11	245.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	240.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	490.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	246.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (246.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	246.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	20.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	224.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	490.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	490.000

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

### Contabilitatea la societatea „9” care se divizează integral

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 transferate:

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

### Contabilitatea la societatea „10” nou înființată care preia 50% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „9”

Înregistrări contabile, în lei:

a) preluarea elementelor de natura capitalurilor proprii de la societatea „9”:

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

Conform hotărârii adunării generale a acționarilor, la societatea „10” nou înființată, elementele de capitaluri proprii se preiau element cu element iar capitalul social s-a stabilit la nivelul sumei de 123.000 lei.

b) preluarea elementelor de natura activelor de la societatea „9”:

%	=	891	<u>367.500</u>
212			125.000
301			82.500
411			160.000

c) preluarea elementelor de natura datoriilor de la societatea „9”:

891	=	%	367.500
		419	122.500
		456	245.000

**Contabilitatea la societatea „11” nou înființată care preia 50% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății „9”**

Înregistrări contabile, în lei:

b) preluarea elementelor de natura capitalurilor proprii de la societatea „9”:

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

b) preluarea elementelor de natura activelor de la societatea „9”:

%	=	891	<u>367.500</u>
212			125.000
301			82.500
411			160.000

c) preluarea elementelor de natura datoriilor de la societatea „9”:

891	=	%	367.500
		419	122.500
		456	245.000

**Notă:**

La societățile comerciale „10” și „11” pentru creanța – clienți se poate prelua distinct și ajustarea corespunzătoare acesteia (13.750 lei = 27.500 lei x 50%), în cazul preluării creanței la valoarea brută (173.750 lei = 347.500 lei x 50%).

**6. Bilanțurile întocmite de către societățile comerciale rezultate în urma divizării**

**Bilanțul societății „10” nou înființate**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	<b>1</b>
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212)	02	125.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	125.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301)	05	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)	06	160.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	242.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	11	122.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	120.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	245.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	123.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (123.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	123.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	10.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	112.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	245.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	245.000

**Bilanțul societății „11” nou înființate**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	<b>1</b>
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212)	02	125.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	125.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301)	05	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)	06	160.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	242.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	11	122.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	120.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	245.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	123.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (123.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	123.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	10.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	112.000

CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	245.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	245.000

## PARTEA II

### Metoda evaluării globale

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

În exemplele prezentate valoarea activului net contabil este egală cu valoarea aportului net deoarece plusurile/minusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii efectuată cu ocazia fuziunii/divizării au fost evidențiate în bilanțul de fuziune/divizare al societăților comerciale potrivit pct. 9 din Anexa nr. 1 la ordin.

Astfel, în cazul societăților absorbante/beneficiare, în bilanțul de fuziune/divizare, 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”.

Pentru societățile absorbite/ care se divizează sumele rezultate din evaluare, plusurile de valoare 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 121 „Profit sau pierdere”. Aceste operațiuni nu se înregistrează în contabilitate, sunt evidențiate doar în scopul reorganizării.

Bilanțurile întocmite după operațiunile de fuziune/divizare de către societatea absorbantă/beneficiară, în scop exemplificativ, vor cuprinde plusurile/minusurile de valoare rezultate în urma evaluării elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății absorbite/societății care se divizează, dar nu vor cuprinde propriile plusuri/minusuri de valoare rezultate în urma evaluării elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății absorbante/ beneficiare.

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

##### **A.1 Caz general**

##### **Exemplul nr. 7**



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

Societatea comercială „P” absoarbe societatea comercială „R”.

## 1. Inventarierea și evaluarea

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

Pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, societatea comercială „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 comercială „R” o creștere pe seama elementelor neidentificabile de 135.000 lei față de activul net contabil. Rezultatele evaluării societății comerciale „R” sunt reflectate la venituri, așa cum este prezentat la pct. 6.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se evidențiază în bilanțul de fuziune al societăților comerciale ca elemente de natura activelor și capitalurilor proprii, fiind folosite pentru determinarea raportului de schimb.

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

### Bilanțul societății „P”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (1.142.500* - 292.500)	02	850.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	850.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	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)	06	212.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	25.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	337.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	387.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 50.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	800.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		

I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	200.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (200.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	200.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	600.000*
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	800.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	800.000

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

### Bilanțul societății „R”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	135.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (212.500 - 97.500)	02	115.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	250.000
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 301)	05	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)	06	160.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	5.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	247.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	11	122.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	125.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	375.000
<b>J. CAPITAL ȘI REZERVE</b>		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	125.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (125.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	125.000
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (15.000 + 100.000)	28	115.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	135.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	375.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	375.000

### 3. Evaluarea globală a societăților:

#### Societatea „P”

Activ net contabil = 1.187.500 lei – 387.500 lei = 800.000 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 800.000 lei

#### Societatea „R”

Activ net contabil = 497.500 lei – 122.500 lei = 375.000 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 375.000 lei

#### 4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor

Pentru a acoperi aportul societății absorbite se determină raportul de schimb al acțiunilor pentru cele două societăți, astfel:

- 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 raportului de schimb al 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 comercială „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 al societății absorbite cu raportul de schimb al 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 de 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:

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

sau

- Calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea absorbită, valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea absorbantă și valoarea rezervelor existente la societatea absorbită (rezerve legale, facilități fiscale etc.):

375.000 lei – 93.750 lei – 115.000 lei = 166.250 lei primă de fuziune.

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

## **6. Evidențierea în contabilitatea societăților comerciale 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 = %	<u>390.000</u>
212	115.000
301	82.500
411	187.500
5121	5.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121 = 6583 390.000

7583 = 121 525.000

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

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

% = 456 375.000

1012	125.000
1061	15.000
1068	100.000
121*	135.000

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456 = 461 375.000

**Notă:**

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

**Contabilitatea fuziunii la societatea „P” – absorbantă**

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 elementelor de natura activelor de la societatea „R”:

% = 456	<u>497.500</u>		% = 456	<u>525.000</u>
207	135.000		207	135.000
212	115.000	sau	212	115.000
301	82.500		301	82.500
411**	160.000		411**	187.500
5121	5.000		5121	5.000

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

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

**Notă:**

\*În cadrul contului 1042 se va evidenția un analitic distinct cu suma reprezentând rezerva legală;

\*\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

**7. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor două societăți comerciale**

**Bilanțul societății „P”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	135.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (830.000* + 115.000 - 292.500)	02	652.500
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	787.500
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 + 371) ( 82.500 + 100.000)	05	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)	06	372.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (25.000 + 5.000)	08	30.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	585.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404 + 419) (387.500 + 122.500)	11	510.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	75.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	862.500
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	293.750
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (293.750 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	293.750
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	26	281.250**
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	287.500***
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	862.500
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	862.500

\*Suma de 830.000 lei = 1.142.500 lei – 312.500 lei.

\*\*În bilanțul societății „P”, prima de fuziune este prezentată ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea absorbită și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea absorbantă.

\*\*\*Suma de 287.500 lei = 600.000 lei – 312.500 lei.

d) după data înregistrării hotărârii ultimei adunări generale a acționarilor/asociaților care a aprobat fuziunea, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților, se efectuează înregistrarea contabilă pentru rezerva care a fost dedusă fiscal și se dorește menținerea ei în contabilitatea societății absorbante:

1042/a.d. rezerva legală = 1061 15.000

## A.2 Fuziunea societăților comerciale care au capitaluri proprii negative (fuziunea prin absorbție)

### Exemplul nr. 8

Societatea comercială „V” are capitaluri proprii pozitive, iar societatea comercială „W” are capitaluri proprii negative. Societatea comercială „V” are un capital social în valoare de 200.000 lei împărțit în 200.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune. Societatea comercială „W” are un capital social de 160.000 lei împărțit în 160.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

Societatea comercială „V” absoarbe societatea comercială „W”.

## 1. Inventarierea și evaluarea

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

Pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, societatea comercială „V” înregistrează un plus de valoare de 7.500 lei (valoarea justă a imobilizărilor corporale este de 545.000 lei față de valoarea contabilă netă de 537.500 lei), iar societatea comercială „W” un plus de valoare (neidentificabil) de 13.000 lei față de activul net contabil. Rezultatele evaluării societății comerciale „W” sunt reflectate la venituri, așa cum este prezentat la pct. 5. Plusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se evidențiază în bilanțul de fuziune al societăților comerciale ca elemente de natura activelor și capitalurilor proprii pentru determinarea raportului de schimb.

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

### Bilanțul societății „V”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (837.500* - 292.500)	02	545.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	545.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (110.000 - 10.000)	05	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)	06	212.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	25.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	337.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	387.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 50.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	495.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	200.000

- capital subscris vărsat (ct. 1012) (200.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	200.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	92.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	202.500*
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	495.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	495.000

\*În aceste sume este inclusă și creșterea de valoare de 7.500 lei.

### Bilanțul societății „W”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	13.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (292.000 - 132.000)	02	160.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	173.000
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (152.000 - 8.000)	05	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)	06	332.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	4.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	480.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	668.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 188.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	- 15.000*
<b>J. CAPITAL ȘI REZERVE</b>		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	160.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (160.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	160.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	112.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	13.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	35	300.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	- 15.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	- 15.000

### 3. Evaluarea globală a societăților:

#### Societatea „V”

Activ net contabil = 882.500 lei – 387.500 lei = 495.000 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 495.000 lei



**Societatea „W”**

Activ net contabil = 653.000 lei – 668.000 lei = – 15.000 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv – 15.000 lei

**4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor**

În general, pentru a acoperi aportul societății absorbite se determină raportul de schimb al acțiunilor pentru cele două societăți.

În cazul de mai sus, societatea absorbantă „V”, preia elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății absorbite „W” **fără emisiune de acțiuni**, aceasta având după evaluare un aport net negativ în valoare de 15.000 lei.

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

**Contabilitatea fuziunii la societatea „W” – 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 703.000

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

2812 = 212 132.000  
378 = 371 8.000

6583 = % 690.000  
212 160.000  
371 144.000  
411 382.000  
5121 4.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121 = 6583 690.000

7583 = 121 703.000

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

% = 461 718.000  
404 668.000

491	50.000
% = 456	<u>285.000</u>
1012	160.000
1068	112.000
121*	13.000
456 = 121	300.000**

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

461 = 456	15.000
-----------	--------

**Notă:**

\*Reprezintă diferența rezultată în urma evaluării.

\*\*Suma de 300.000 lei reprezintă soldul contului 121 înainte de evaluarea efectuată în vederea fuziunii

**Contabilitatea fuziunii la societatea „V” – absorbantă**

Înregistrări contabile, în lei:

a) preluarea aportului net de la societatea „W”:

117 = 456	15.000
-----------	--------

În acest caz, valoarea capitalurilor proprii negative a fost preluată de societatea absorbantă ca pierdere reportată.

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

% = 456	<u>653.000</u>		% = 456	<u>703.000</u>
207	13.000		207	13.000
212	160.000	sau	212	160.000
371	144.000		371	144.000
411”	332.000		411*	382.000
5121	4.000		5121	4.000

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

456 = 404	668.000	sau	456 = %	<u>718.000</u>
			404	668.000
			491*	50.000

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

**6. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor două societăți comerciale****Bilanțul societății „V”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	13.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (830.000* + 160.000 - 292.500)	02	697.500
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	710.500
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (110.000 + 144.000 – 10.000)	05	244.000
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 + 382.000 - 7.500 - 50.000)	06	544.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (25.000 + 4.000)	08	29.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	817.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404) (387.500 + 668.000)	11	1.055.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 238.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	472.500
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	200.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (200.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	200.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	92.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	195.000**
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	33	15.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	472.500
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	472.500

\*Suma de 830.000 lei = 837.500 lei – 7.500 lei.

\*\*Suma de 195.000 lei = 202.500 lei – 7.500 lei.

**Exemplul nr. 9**

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

Societatea comercială „S” absoarbe societatea comercială „T”.

## 1. Inventarierea și evaluarea

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

Pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, societatea comercială „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 comercială „T” un plus de valoare (neidentificabil) de 10.000 lei față de activul net contabil. Rezultatele evaluării societății comerciale „T” sunt reflectate la venituri, așa cum se prezintă la pct. 6.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se evidențiază în bilanțul de fuziune al societăților comerciale ca elemente de natura activelor și capitalurilor proprii pentru determinarea raportului de schimb.

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

### Bilanțul societății „S”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (842.500* - 292.500)	02	550.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	550.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	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)	06	212.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	25.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	337.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	987.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 650.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	- 100.000**
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	200.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (200.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	200.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	7.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	292.500*

V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	33	600.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	- 100.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	- 100.000

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

### Bilanțul societății „T”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	10.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (212.500 - 97.500)	02	115.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	125.000
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 301)	05	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)	06	160.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	5.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	247.500
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	11	122.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	125.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	250.000
<b>J. CAPITAL ȘI REZERVE</b>		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	125.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (125.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	125.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	115.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	10.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	250.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	250.000

### 3. Evaluarea globală a societăților:

#### Societatea „S”

Activ net contabil = 887.500 lei – 987.500 lei = – 100.000 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv – 100.000 lei

#### Societatea „T”

Activ net contabil = 372.500 lei – 122.500 lei = 250.000 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 250.000 lei

### 4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor

Pentru a acoperi aportul societății absorbite se determină raportul de schimb al acțiunilor pentru cele două societăți, astfel:

- 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 nominală a unei acțiuni.

1 acțiune „S” = 1 leu.

#### **Societatea „T”**

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

- Stabilirea raportului de schimb al 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 1 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 raportul de schimb al 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 de 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 de la societatea „T” vor primi, ca urmare a fuziunii, 250.000 acțiuni a 1 leu/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

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

### Contabilitatea fuziunii la societatea „T” – 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 400.000

b) 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

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121 = 6583 390.000

7583 = 121 400.000

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

% =	461	150.000
419		122.500
491		27.500

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

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456 = 461 250.000

#### **Notă:**

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

### Contabilitatea fuziunii la societatea „S” – absorbantă

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea aportului rezultat din fuziune:

$$456 = 1012 \quad 250.000$$

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

% = 456	<u>372.500</u>		% = 456	<u>400.000</u>
207	10.000		207	10.000
212	115.000	sau	212	115.000
301	82.500		301	82.500
411”	160.000		411*	187.500
5121	5.000		5121	5.000

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

$$456 = 419 \quad 122.500 \text{ sau } 456 = \% \frac{150.000}{419 \quad 122.500}$$

$$491^* \quad 27.500$$

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

### 7. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor două societăți comerciale

#### Bilanțul societății „S”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	10.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (830.000* + 115.000 - 292.500)	02	652.500
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	662.500
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (82.500 + 100.000)	05	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)	06	372.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (25.000 + 5.000)	08	30.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	585.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404 + 419) (987.500 + 122.500)	11	1.110.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 525.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	137.500*
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	450.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (450.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	450.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	7.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	280.000**
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	33	600.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	137.500
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	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 comerciale absorbante sau absorbite care dețin titluri de participare la societățile comerciale absorbite, respectiv absorbante, vor elimina aceste titluri la valoarea lor contabilă.

La societățile comerciale 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 comercială „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 comercială „J” absoarbe societatea comercială „K”, la care deține titluri de participare.

#### 1. Inventarierea și evaluarea

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

Pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, societatea comercială „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 comerciale „K” sunt reflectate la venituri, așa cum se prezintă la pct. 6.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se evidențiază în bilanțul de fuziune al societăților comerciale ca elemente de natura activelor și capitalurilor proprii pentru determinarea raportului de schimb.

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

**Bilanțul societății „J”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (173.100 - 70.000)	02	103.100
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263) (9.000 acțiuni x 2 lei/acțiune + 900*)	03	18.900
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	122.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	173.200
II. CREAŢE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411)	06	116.800
IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	45.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	335.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	313.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	22.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	144.000
J. CAPITAL ŞI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	128.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (80.000 acțiuni x 1,60 lei/acțiune)	23	128.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	3.100
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	12.900**
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	144.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	144.000

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

\*\*Suma include și diferența de 900 lei menționată mai sus. Ca urmare, această diferență nu se recunoaște în rezultat, fiind folosită pentru determinarea raportului de schimb.

### Bilanțul societății „K”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (100.000 - 12.000)	02	88.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	88.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371 - 397) (140.000 - 27.000)	05	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)	06	91.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	18.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	222.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	184.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	38.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	126.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	72.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (60.000 acțiuni x 1,20 lei/acțiune)	23	72.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	20.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	10.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	24.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	126.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	126.000

#### **Notă:**

Societatea comercială „J” deține 15% din capitalul societății comerciale „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”:**

Activ net contabil = 457.000 lei – 313.000 lei = 144.000 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 144.000 lei

#### **Societatea „K”:**

Activ net contabil = 310.000 lei – 184.000 lei = 126.000 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 126.000 lei

#### 4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor

Pentru a acoperi aportul societății absorbite se determină raportul de schimb al acțiunilor pentru cele două societăți, astfel:

- 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 raportului de schimb al 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 comercială „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 al societății absorbite cu raportul de schimb al 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 însă 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 comerciale, nicio acțiune/parte socială la societatea absorbantă nu poate fi schimbată pentru acțiuni/părți sociale emise de către societatea absorbită și care sunt deținute de către societatea absorbantă, direct sau prin intermediul unei persoane acționând în nume propriu, dar în contul societății.

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

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

Acțiunile ce revin societății „J” vor fi anulate, respectiv:

$70.000 \text{ acțiuni} \times 15\% = 10.500 \text{ acțiuni}$ .

- Determinarea creșterii de capital propriu la societatea „J”

a) Creșterea de capital propriu:

$$126.000 \text{ lei} \times 85\% = 107.100 \text{ lei}$$

sau

$$59.500 \text{ acțiuni} \times 1,80 \text{ lei/acțiune} = 107.100 \text{ lei}$$

din care:

- creștere de capital social:

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

- primă propriu-zisă de fuziune

$$107.100 \text{ lei} - 95.200 \text{ lei} = 11.900 \text{ lei.}$$

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

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

din care:

- acțiuni la valoarea contabilă

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

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

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

sau

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

• Prima de fuziune este formată din prima propriu-zisă de fuziune la care se adaugă diferența corespunzătoare acțiunilor deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă, rezultată în urma evaluării efectuate cu ocazia fuziunii:

$$11.900 \text{ lei} + 900 \text{ lei} = 12.800 \text{ lei.}$$

## **6. Evidențierea în contabilitatea societăților comerciale 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:

$$461 = 7583 \quad 310.000$$

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

$$2813 = 213 \quad 12.000$$

$$397 = 371 \quad 27.000$$

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

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456 = 461 126.000

**Notă:**

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

**Contabilitatea fuziunii la societatea „J” – absorbantă**

Înregistrări contabile, în lei:

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

456 =	%	<u>108.000</u>
	1012	95.200
	1042	12.800

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

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

c) preluarea elementelor de natura datoriilor de la societatea „K” și evidențierea rezervelor aferente acțiunilor deținute de societatea absorbantă la societatea absorbită:

456 = %	<u>202.000</u>
1068	18.000*
401	184.000

d) anularea titlurilor de participare deținute la societatea „K” la valoarea cu care au fost înregistrate în contabilitate, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor:

% = 263	<u>18.000</u>
1068	12.000
1042	6.000

## 7. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor două societăți comerciale

### Bilanțul societății „J”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (173.100 + 88.000 - 70.000)	02	191.100
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	191.100
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371) (173.200 + 113.000)	05	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)	06	207.800
IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (45.000 + 18.000)	08	63.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	557.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401) (313.000 + 184.000)	11	497.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	60.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	251.100
J. CAPITAL ŞI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	223.200
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (139.500 acțiuni x 1,60 lei/acțiune)	23	223.200
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	26	6.800
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	3.100
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	18.000*
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	251.100
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	251.100

\*Suma de 18.000 lei a fost transferată în rezerve, evaluarea titlurilor de participare negenerând influență asupra rezultatului.

**A.3.2 Societatea absorbită deține titluri la societatea absorbantă****Exemplul nr. 11**

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

**1. Inventarierea și evaluarea**

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

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

Valoarea globală a societății „N” rezultată în urma evaluării efectuate de evaluatori autorizați înregistrează o descreștere de 19.000 lei la imobilizările corporale (reflectată distinct în bilanțul societății absorbite) și o creștere de 4.000 lei pe seama elementelor neidentificabile.. Rezultatele evaluării societății „N” sunt reflectate la venituri, așa cum este prezentat la pct. 6.

Plusurile/minusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se evidențiază în bilanțul de fuziune al societăților comerciale ca elemente de natura activelor și capitalurilor proprii pentru determinarea raportului de schimb.

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

**Bilanțul societății „M”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (214.000* - 40.000)	02	174.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	174.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	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)	06	71.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	46.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	242.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ	11	216.000



LA UN AN (ct. 401 + 462) (200.000 + 16.000)		
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	26.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	200.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	136.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (80.000 acțiuni x 1,70 lei/acțiune)	23	136.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	10.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	44.000*
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	32	10.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	200.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	200.000

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

### Bilanțul societății „N”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	4.000*
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813 - 291) (150.000 - 96.000 - 19.000**)	02	35.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263) (8.000 acțiuni x 2 lei/acțiune)	03	16.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	55.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	115.000
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) (115.000 - 20.000)	06	95.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	13.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	223.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 162 + 401) (23.000 + 180.000)	11	203.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	20.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	75.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	60.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (50.000 acțiuni x 1,20 lei/acțiune)	23	60.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	9.000
IV. REZERVE (ct. 1061)	28	10.000
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	32	11.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCİȚIULUI FINANCIAR (ct.121) Sold D	35	15.000***
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	75.000

CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	75.000
----------------------------------	----	--------

\*Suma de 4.000 lei reprezintă un plus de valoare care nu poate fi asociat niciunui element identificabil, rezultat în urma evaluării efectuate cu ocazia fuziunii.

\*\*Suma de 19.000 lei reprezintă descreșterea de valoare aferentă imobilizărilor corporale.

\*\*\*Rezultatul exercițiului reprezintă suma 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 comercială „N” deține 10% din capitalul societății comerciale „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”**

Activ net contabil = 416.000 lei – 216.000 lei = 200.000 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 200.000 lei

#### **Societatea „N”**

Activ net contabil = 278.000 lei – 203.000 lei = 75.000 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 75.000 lei

### **4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor**

Pentru a acoperi aportul societății absorbite se determină raportul de schimb al acțiunilor pentru cele două societăți, astfel:

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

RS = 1,50 lei/acțiune : 2,50 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 comercială „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 raportul de schimb al 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 de 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:

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

- Calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea absorbită, valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea absorbantă și valoarea rezervelor existente la societatea absorbită (rezerve legale, facilități fiscale etc.):

$75.000 \text{ lei} - 51.000 \text{ lei} - 10.000 \text{ lei} = 14.000 \text{ lei}.$

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 comerciale. Anularea acestora se va face la valoarea la care acestea figurau în evidența societății absorbite.

Pentru anularea acestor acțiuni s-a hotărât:

- reducerea capitalului social  
 $8.000 \text{ acțiuni} \times 1,70 \text{ lei/acțiune} = 13.600 \text{ lei}$
- 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 comerciale 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 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

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456 = 461      75.000

**Notă:**

\*Reprezintă diferența dintre venituri și cheltuieli.

-15.000 lei = 298.000 lei - 313.000 lei

**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

Observație: Dacă adunarea generală a acționarilor hotărăște ca rezervele legale deduse fiscal la societatea absorbită să fie menținute în contabilitatea societății absorbante, se efectuează înregistrarea contabilă:

1042 = 1061      10.000

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

% = 456	<u>278.000</u>		% = 456	<u>298.000</u>
207	4.000		207	4.000
213	35.000		213	35.000
371	115.000	sau	371	115.000
411**	95.000		411**	115.000
109	16.000		109	16.000
5121	13.000		5121	13.000

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

456 = %	<u>203.000</u>		456 = %	<u>223.000</u>
162	23.000	sau	162	23.000
401	180.000		401	180.000
			491*	20.000

d) anularea acțiunilor proprii:

% = 109	<u>16.000</u>
1012	13.600**
1491	2.400***

e) acoperirea pierderii reflectate în contul 1491 „Pierderi rezultate din reorganizări și legate de anularea titlurilor deținute”, efectuată potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor, pe seama primei de fuziune:

$$1042 = 1491 - 2.400$$

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

\*\*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.

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

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	4.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (206.000* + 35.000 - 40.000)	02	201.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	205.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371) (125.000 + 115.000)	05	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)	06	166.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (46.000 + 13.000)	08	59.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	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)	11	419.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	46.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	251.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	173.400
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (102.000 acțiuni x 1,70 lei/acțiune)	23	173.400
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	26	21.600**
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	10.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	36.000***
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	32	10.000

CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	251.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	251.000

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

\*\*Suma de 21.600 lei = 24.000 lei – 2.400 lei. La întocmirea bilanțului societății „M” rezultat în urma fuziunii, rezerva legală preluată de la societatea absorbită în sumă de 10.000 lei a fost înregistrată în contul 1042/rezervă legală.

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

### A.3.3 Societățile participante dețin participării reciproce

#### **Exemplul nr. 12**

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

Societatea comercială „E” absoarbe societatea comercială „I”.

#### **1. Inventarierea și evaluarea**

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

Societatea comercială „E”, pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează un plus de valoare de 2.300 lei. Valoarea justă a imobilizărilor corporale este de 228.000 lei, față de valoarea contabilă netă de 225.700 lei. Valoarea globală a societății comerciale „I” rezultată în urma evaluării efectuate de evaluatori autorizați înregistrează o creștere de 19.000 lei care nu poate fi asociată elementelor identificabile (fondul comercial). Rezultatele evaluării societății comerciale „I” sunt reflectate la venituri, așa cum este prezentat la pct. 6.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se evidențiază în bilanțul de fuziune al societăților comerciale ca elemente de natura activelor și capitalurilor proprii pentru determinarea raportului de schimb.

#### **2. Evaluarea globală a societăților**

Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților „E” și „I”

**Tabel nr. 1** – Situația elementelor de capitaluri proprii folosite pentru determinarea valorii contabile a acțiunilor a societăților comerciale care fuzionează

- lei -

Nr.	Elemente	Societatea „E”	Societatea „I”
-----	----------	----------------	----------------

crt.		absorbantă	absorbită
1.	Capital social	111.000	52.500
2.	Rezerve din reevaluare (ct. 105)	70.700	21.500
3.	Rezerve (ct. 1061 + 1068)	77.300*	7.500
4.	Rezultat reportat (ct. 117)	107.000	(33.750)
5.	Plusvaloare corespunzătoare fondului comercial	-	19.000
6.	Plusvaloarea asupra titlurilor (ct. 1068/121)	5.000Y – 16.000**	4.500X – 18.000***
7.	Valoarea globală a societății (rd. 1 la 6)	350.000 + 5.000Y	48.750 + 4.500X
8.	Număr de acțiuni	30.000	21.000

**Notă:**

\*În contul 1068 este cuprins plusul din evaluarea imobilizărilor corporale, în sumă de 2.300 lei

\*\*16.000 reprezintă valoarea de achiziție a acțiunilor deținute de societatea absorbantă „E” la societatea absorbită „I”

\*\*\*18.000 reprezintă valoarea de achiziție a acțiunilor deținute de societatea absorbită „I” la societatea absorbantă „E”.

unde,

X - valoarea contabilă pe acțiune la societatea absorbantă „E”;

Y - valoarea contabilă pe acțiune la societatea absorbită „I”;

Sistemul de ecuații este:

$$\begin{cases} 30.000 X = 5.000 Y + 350.000 \\ 21.000 Y = 4.500 X + 48.750 \end{cases}$$

Rezolvând sistemul de ecuații se obțin valorile:

$$X = 12,50 \text{ lei/acțiune}$$

$$Y = 5 \text{ lei/acțiune}$$

Valoarea globală a societății = Valoarea contabilă pe acțiune x Număr de acțiuni

Valoarea societății „E” = 12,50 lei/acțiune x 30.000 acțiuni = 375.000 lei

Aport net = 375.000 lei

Valoarea societății „I” = 5 lei/acțiune x 21.000 acțiuni = 105.000 lei

Aport net = 105.000 lei

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



**Bilanțul societății „E”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (236.000* - 8.000)	02	228.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263) (5.000 acțiuni x 3,20 lei/acțiune + 9.000**)	03	25.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	253.000
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 371 - 397) (135.000 - 10.000)	05	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)	06	110.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	35.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	270.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	148.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	122.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	375.000
<b>J. CAPITAL ȘI REZERVE</b>		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	111.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (30.000 acțiuni x 3,70 lei/acțiune)	23	111.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	70.700
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (22.000 + 64.300***)	28	86.300
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	32	107.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	375.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	375.000

\*Suma include și creșterea de valoare de 2.300 lei.

\*\*Suma de 9.000 lei reprezintă diferența dintre valoarea contabilă a acțiunilor rezultată în urma evaluării efectuate cu ocazia fuziunii și valoarea contabilă inițială.

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

**Bilanțul societății „I”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207) (19.000* + 38.250**)	01	57.250
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (138.000 - 30.000)	02	108.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263)	03	18.000

(4.500 acțiuni x 4 lei/acțiune)		
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	183.250
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371 - 397) (90.000 - 36.000)	05	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)	06	35.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	8.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	97.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 162 + 401) (100.000 + 75.250)	11	175.250
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 78.250
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	105.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	52.500
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (21.000 acțiuni x 2,50 lei/acțiune)	23	52.500
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	21.500
IV. REZERVE (ct. 1061)	28	7.500
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	33	33.750
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	57.250
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	105.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	105.000

\*Suma de 19.000 lei reprezintă plusul de valoare care nu poate fi asociat unor elemente identificabile.

\*\*Suma de 38.250 lei reprezintă un plus de valoare care nu poate fi asociat niciunui element identificabil, rezultat în urma evaluării efectuate cu ocazia fuziunii.

\*\*\*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.

#### 4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor

Stabilirea raportului de schimb al acțiunilor (RS), pentru a acoperi aportul societății absorbite, 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 raportul de schimb al 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 lei : 12,50 lei/acțiune = 8.400 acțiuni;  
sau  
21.000 acțiuni x 2/5 (RS) = 8.400 acțiuni.

Cele 21.000 acțiuni ale societății „I” vor fi schimbate pentru 8.400 acțiuni de 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 din legea societăților comerciale*, respectiv, *„nicio acțiune la societatea absorbantă nu poate fi schimbată pentru acțiuni 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, precum și 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”, de la societatea „E” reprezintă:

21.000 acțiuni – 5.000 acțiuni = 16.000 acțiuni, care vor fi schimbate pentru  
16.000 acțiuni x 2/5 (RS) = 6.400 acțiuni.

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

- dreptului altor acționari decât cei ai societății „E”  
16.000 acțiuni x 5 lei/acțiune = 80.000 lei

din care:

- creștere de capital social ca urmare a emiterii de noi acțiuni:

6.400 acțiuni x 3,70 lei/acțiune = 23.680 lei

- primă propriu-zisă de fuziune, calculată ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea absorbită și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea absorbantă:

80.000 lei – 23.680 lei = 56.320 lei

sau

- primă propriu-zisă de fuziune, calculată ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea absorbită, valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea absorbantă și valoarea rezervelor existente la societatea absorbită (rezerve legale, facilități fiscale etc.):

80.000 lei – 23.680 lei – 7.500 lei = 48.820 lei;

- drepturilor societății „E”

5.000 acțiuni x 5 lei = 25.000 lei.

Acest aport determină:

- anularea titlurilor de participare (acțiuni) deținute la societatea „I” la valoarea cu care au fost înregistrate în contabilitate de 16.000 lei  
și
- o creștere de valoare aferentă titlurilor de participare, rezultată în urma evaluării efectuate cu ocazia fuziunii  
25.000 lei – 16.000 lei = 9.000 lei.

- Prima de fuziune este formată din prima propriu-zisă de fuziune la care se adaugă creșterea de valoare aferentă titlurilor de participare, rezultată în urma evaluării efectuate cu ocazia fuziunii:

$$56.320 \text{ lei} + 9.000 \text{ lei} = 65.320 \text{ lei}$$

sau

$$48.820 \text{ lei} + 9.000 \text{ lei} = 57.820 \text{ lei.}$$

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

Pentru anularea acestor acțiuni s-a hotărât:

- reducerea capitalului social

$$4.500 \text{ acțiuni} \times 3,70 \text{ lei/acțiune} = 16.650 \text{ lei}$$

- diminuarea primei de fuziune cu 1.350 lei.

Alți acționari decât cei ai societății „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 comerciale 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 plus creșterea de valoare rezultată la evaluarea globală:

$$461 = 7583 \quad 375.250$$

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

$$2813 = 213 \quad 30.000$$

$$397 = 371 \quad 36.000$$

$$6583 = \% \quad \underline{318.000}$$

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 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:

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>89.000</u>
1012	23.680
1042	65.320

Observație: În varianta în care adunarea generală a acționarilor hotărăște ca rezervele legale deduse fiscal la societatea absorbită să fie menținute în contabilitatea societății absorbante, se efectuează înregistrarea contabilă:

1042 = 1061                      7.500

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

% = 456	<u>280.250</u>		% = 456	<u>375.250</u>
207	57.250		207	57.250
213	108.000	sau	213	108.000
371	54.000		371	54.000
411*	35.000		411*	130.000
109	18.000		109	18.000
5121	8.000		5121	8.000

d) preluarea elementelor de natura datoriilor de la societatea „I” și evidențierea rezervelor aferente acțiunilor deținute de societatea absorbantă la societatea absorbită:

456 = %	<u>191.250</u>		456 = %	<u>286.250</u>
1068	16.000		1068	16.000
162	100.000		162	100.000
401	75.250	sau	401	75.250
			491*	95.000

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

117 = 263    16.000

e) anularea acțiunilor proprii:

% = 109	<u>18.000</u>
1012	16.650**
1491	1.350***

f) acoperirea pierderii reflectate în contul 1491 „Pierderi rezultate din reorganizări și legate de anularea titlurilor deținute”, efectuată potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor pe seama primei de fuziune:

1042 = 1491    1.350

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

\*\*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.

## 7. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor două societăți comerciale

### Bilanțul societății „E”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	57.250
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (233.700* + 108.000 - 8.000)	02	333.700
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	390.950
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 371 - 397) (135.000 + 54.000 - 10.000)	05	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)	06	145.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (35.000 + 8.000)	08	43.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	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)	11	323.250
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	43.750
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	434.700
<b>J. CAPITAL ȘI REZERVE</b>		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	118.030
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (31.900 acțiuni** x 3,70 lei/acțiune)	23	118.030
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	26	56.470
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	70.700
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (22.000 + 53.000*** + 7.500 + 16.000****)	28	98.500
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	32	91.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	434.700
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	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.

\*\*\*\*Suma de 16.000 lei a fost transferată în rezerve, evaluarea titlurilor de participare negenerând influență asupra rezultatului.

#### A.4 Alte exemple de fuziuni

**Exemplul 13**

Societatea comercială „3” are un capital social de 6.181.184 lei împărțit în 61.811.840 acțiuni cu valoarea nominală de 0,10 lei/acțiune. Societatea comercială „4” are un capital social de 41.320 lei împărțit în 4.132 acțiuni cu valoarea nominală de 10 lei/acțiune.

Societatea comercială „3” absoarbe societatea comercială „4”.

Fuziunea se efectuează prin transferul către societatea absorbantă „3” al tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății absorbite „4”. În schimbul acțiunilor la societatea absorbită, acționarii acesteia vor dobândi acțiuni la societatea absorbantă. Având în vedere că societatea absorbantă „3” deține în totalitate capitalurile societății absorbite „4”, controlând-o. În acest caz fuziunea nu se va realiza cu emisiunea de noi acțiuni de către societatea comercială „3”. Ca urmare, se vor anula titlurile de participare iar diferența rezultată ca urmare a calculului din aport va fi cuprinsă în capitalurile proprii ale societății comerciale „3”.

**1. Inventarierea și evaluarea**

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

Societatea comercială „3”, 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. Societatea comercială „4” nu înregistrează diferențe din evaluare.

Minusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se evidențiază în bilanțul de fuziune ca elemente de natura activelor și capitalurilor proprii pentru determinarea aportului net de fuziune.

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

**Bilanțul societății „3”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. crt.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
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*)	02	50.644.772
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261)	03	16.117.292
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	66.762.064
B. ACTIVE CIRCULANTE		
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de	06	13.962.712



un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 + 461) (10.962.000 + 3.000.712)		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121 + 5311) (346.115 + 51.149)	08	397.264
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	14.359.976
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	10	150.756
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 462) (57.806.706 + 34.320)	11	57.841.026
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 43.330.294
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	23.431.770
G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN	14	17.637.480
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. Capital (rd. 23 la 25), din care:	22	6.181.184
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (61.811.840 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)	23	6.181.184
IV. REZERVE (ct. 1061)	28	122.027
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	35	508.921**
CAPITALURI PROPRII TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	5.794.290
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	5.794.290

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

\*\*Suma include și descreșterea de valoare de 122.029 lei menționată mai sus.

– 508.921 lei = – 386.892 lei – 122.029 lei.

### Bilanțul societății „4”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. crt.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
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)	02	15.929.274
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	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)	06	10.095
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121 + 5124 + 5311) (93.903 + 847 + 5)	08	94.755
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	104.850
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	10	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)	11	58.595
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	65.788
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	15.995.062
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. Capital (rd. 23 la 25), din care:	22	41.320
- capital subscris vărsat (ct. 1012)	23	41.320

(4.132 acțiuni x 10 lei/acțiune)		
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	16.113.407
IV. REZERVE (ct. 1061)	28	282.538
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	32	189.455
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	35	631.658
CAPITALURI PROPRII TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	15.995.062
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	15.995.062

### 3. Evaluarea globală a societăților

#### Societatea „3”

Activ net contabil = (81.122.040 + 150.756) lei – (57.841.026 + 17.637.480) lei =  
= 5.794.290 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 5.794.290 lei

#### Societatea „4”

Activ net contabil = (16.034.124 + 19.533) lei – 58.595 lei = 15.995.062 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 15.995.062 lei

### 4. Evidențierea în contabilitatea societăților comerciale a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii

#### Contabilitatea fuziunii la societatea „4” – 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 „3” – absorbantă

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea aportului rezultat din fuziune și anularea titlurilor de participare deținute de societatea „3” la societatea „4” – diferența se înregistrează conform hotărârii adunării generale a acționarilor pe seama contului 1491 ”Pierderi rezultate din reorganizări și legate de anularea titlurilor deținute” :

%	=	261	<u>16.117.292</u>
456			15.995.062
1491			122.230

b) preluarea elementelor de natura activelor de la societatea „4”:

%	=	456	<u>16.053.657</u>
211			28.000
212			15.643.342

213	14.028
231	243.904
4092	8.051
431	2.044
471	19.533
5121	93.903
5124	847
5311	5

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

c) preluarea elementelor de natura datoriilor de la societatea „4”:

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 comerciale

### Bilanțul societății „3”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. crt.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
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)	02	66.696.075
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	66.696.075
B. ACTIVE CIRCULANTE		
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 4092 + 411 + 4311 + 461) (8.051 + 10.962.000 + 2.044 + 3.000.712)	06	13.972.807
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121 + 5124 + 5311) (346.115 + 93.903 + 847 + 51.149 + 5)	08	492.019
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	14.464.826
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471) (150.756 + 19.533)	10	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)	11	57.899.621
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 43.264.506
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	23.431.569
G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN	14	17.637.480
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. Capital (rd. 23 la 25), din care:	22	6.181.184
- capital subscris vărsat (ct. 1012)	23	6.181.184

(61.811.840 acțiuni x 0,10 lei/acțiune)		
IV. REZERVE (ct. 1061)	28	122.027
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 149)	31	122.230
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	35	386.892*
CAPITALURI PROPRII TOTAL (rd. 21 + 25 + 26 + 27 - 28 + 29 - 30 + 31 - 32+ 33 - 34 - 35)	37	5.794.089
CAPITALURI – TOTAL (rd. 36 + 38)	39	5.794.089

\*Soldul debitor al contului 121 în sumă de 386.893 lei reprezintă pierderea exercițiului financiar.

– 386.892 lei = – 508.921 lei + 122.029 lei.

### **Exemplul 14**

Societatea comercială „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 comercială „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 comercială „C” are un capital social de 796.815 lei împărțit în 318.726 acțiuni cu valoarea nominală de 2,50 lei/acțiune.

Societatea comercială „A” S.A. este societatea absorbantă, societatea comercială „B” S.R.L. este societate absorbită și societatea comercială „C” S.A. este societate absorbită. Societatea absorbantă „A” deține părțile sociale ale societății absorbite „B” în proporție de 100%. Societatea comercială „A” S.A. absoarbe mai întâi societatea comercială „B” S.R.L. și apoi societatea comercială „C” S.A..

#### **1. Inventarierea și evaluarea**

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

Societatea comercială „A” nu a înregistrat diferențe din evaluare. Societatea comercială „B” (absorbită), pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează o creștere de valoare de 21.663.788 lei față de activul net contabil, pe seama elementelor neidentificabile. Rezultatele evaluării societății „B” sunt reflectate la venituri așa cum este prezentat la pct. 6. Societatea comercială „C” nu a înregistrat diferențe din evaluare.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se evidențiază în bilanțul de fuziune al societăților comerciale ca elemente de natura activelor și capitalurilor proprii pentru determinarea raportului de schimb.

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

#### **Bilanțul societății „A”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	2.240.034*
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (332.798.604 - 2.292.500)	02	330.506.104
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263/ soc. B) (67.240 părți sociale x 50 lei/p.s. + 20.838.404**)	03	24.200.404
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	356.946.542
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (7.317.088 - 3.544)	05	7.313.544
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 - 148.000)	06	8.948.908
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	1.429.450
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	17.691.902
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	11.834.658
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	5.857.244
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	362.803.786
G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 162)	14	27.760.000
<b>J. CAPITAL ȘI REZERVE</b>		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	16.265.775
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (6.506.310 acțiuni x 2,50 lei/acțiune)	23	16.265.775
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	26	28.006.642
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	276.676.725
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	22.638.344***
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	33	31.622.138
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	23.078.438
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	335.043.786
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	335.043.786

\*Suma de 2.240.034 lei înscrisă la rd. 01 reprezintă fondul comercial existent deja în contabilitatea societății absorbante. 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 acțiunilor 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	Nr. rd.	Sold
-----------------------	---------	------

<b>A</b>	<b>B</b>	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	21.663.788
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (3.615.068 - 292.500)	02	3.322.568
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263)	03	8.900
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	24.995.256
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (215.960 - 7.980)	05	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)	06	122.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	4.098
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	334.078
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	334.078
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	25.329.334
G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 162)	14	1.128.930
<b>J. CAPITAL ȘI REZERVE</b>		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	672.400
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (67.240 părți sociale x 10 lei/p.s.)	23	672.400
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	617.168
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	32	1.174.394
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	21.736.442
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	24.200.404
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	24.200.404

**Bilanțul societății „C”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	1.346 <sup>#</sup>
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (8.648.736 - 837.500)	02	7.811.236
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	7.812.582
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (313.272 - 6.636)	05	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)	06	70.244
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	33.444
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	410.324
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	10	382.448
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	5.946.762
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	12	- 5.927.382

(rd. 09 + 10 - 11 - 19)		
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	1.885.200
G.DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 162)	14	214.342
I. VENITURI ÎN AVANS (rd. 17 + 18 + 21), din care:	16	773.392
Venituri înregistrate în avans (ct. 472) – total (rd. 19 + 20), din care:	18	773.392
Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (ct. 472)	19	773.392
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	796.815
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (318.726 acțiuni x 2,50 lei/acțiune)	23	796.815
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	4.047.101
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	33	2.898.296
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	35	274.762
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	1.670.858
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	1.670.858

\* această sumă reprezintă soldul contului 207 al societății absorbite existent înainte de operațiunea de fuziune.

#### **Societatea „A”**

Activ net contabil = 374.638.444 lei – (11.834.658 + 27.760.000) lei =  
= 335.043.786 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 335.043.786 lei

#### **Societatea „B”**

Activ net contabil = 25.329.334 lei – 1.128.930 lei = 24.200.404 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 24.200.404 lei

#### **Societatea „C”**

Activ net contabil = (8.222.906 + 382.448) lei – (5.946.762 + 214.342 + 773.392) lei =  
= 1.670.858 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 1.670.858 lei

#### **4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor**

Pentru a acoperi aportul societății absorbite „C” se determină raportul de schimb al acțiunilor pentru societățile „A” și „C”, în condițiile în care societatea absorbantă „A” deține 100% din acțiunile 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 se va realiza prin raportarea valorii însumate a aportului net al societății „A”



și „B” diminuată cu valoarea părților sociale deținute de societatea „A” la „B”, la numărul de acțiuni ale societății absorbante, astfel:

$$1 \text{ acțiune „A”} = [(335.043.786 + 24.200.404) - 3.362.000] \text{ lei} : 6.506.310 \text{ acțiuni} = \\ = 355.882.190 \text{ lei} : 6.506.310 \text{ acțiuni} = 54,70 \text{ lei/acțiune.}$$

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

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

sau

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

### Societatea „C”

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

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

$$RS = 5,24 \text{ lei/acțiune} : 54,70 \text{ lei/acțiune} = 0,095.$$

	S.C „A” S.A absorbantă	S.C. „B” S.R.L. absorbită	S. C. „C” S.A. absorbită
	Valoarea evaluată la data fuziunii	Valoarea evaluată la data fuziunii	Valoarea evaluată la data fuziunii
Aport net (lei)	355.882.190	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)	54,70	-	5,24
Determinarea raportului de schimb al acțiunilor	-	-	0,095

## 5. Determinarea numărului de acțiuni de emis

La data realizării fuziunii, societatea absorbantă „A” deține toate părțile sociale ale societății „B”, fapt pentru care nu vor fi remunerați decât 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 raportul de schimb al acțiunilor:

$$318.726 \text{ acțiuni} \times 0,095 \text{ (RS)} = 30.279 \text{ acțiuni (cifra exactă } 30.278,97 \text{ acțiuni).}$$

- 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 :

30.279 acțiuni x 2,50 lei/acțiune = 75.698 lei capital social.

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

1.670.858 lei – 75.698 lei = 1.595.160 lei primă de fuziune.

**Notă:**

Acționarii de la societatea „C” vor primi, ca urmare a fuziunii, 30.279 acțiuni a 2,50 lei/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

**6. Evidențierea în contabilitatea societăților comerciale 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 25.336.834

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

2812 = 212 292.500  
378 = 371 7.980

6583 = % 3.673.046  
212 3.322.568  
263 8.900  
371 207.980  
411 129.500  
5121 4.098

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 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 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% titlurile de participare ale societății absorbite „B” nu se emit acțiuni și deci nu se generează creștere de capital social. În aceste condiții, tot aportul net preluat de la societatea absorbită va fi evidențiat de către societatea absorbantă pe seama altor rezerve.

Înregistrări contabile, în lei:

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

456	=	%	<u>1.670.858</u>
		1012	75.698
		1042	1.595.160

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

%	=	456	<u>33.934.688</u>
207			21.665.134
212			11.133.804
263			8.900
371			514.616
411			192.244 <sup>=</sup>
471			382.448
5121			37.542

= a fost preluat la valoarea netă

c) preluarea elementelor de natura datoriilor de la societățile „B” și „C” și evidențierea rezervelor aferente aportului net preluat de societatea absorbantă de la societatea absorbită:

456	=	%	<u>32.263.830</u>
		1068	24.200.404
		162	1.343.272
		404	5.946.762
		472	773.392

d) anularea titlurilor de participare deținute la societatea „B” prin diminuarea altor rezerve, conform hotărârii adunării generale a acționarilor:

1068 = 263                      3.362.000

## 7. Bilanțul întocmit în urma fuziunii celor trei societăți comerciale

### Bilanțul societății „A”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207) (2.240.034 + 21.663.788 + 1.346)	01	23.905.168
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (332.798.604 + 3.322.568 + 7.811.236 - 2.292.500)	02	341.639.908
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263)	03	8.900
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	365.553.976
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (7.317.088 + 207.980 + 306.636 - 3.544)	05	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 + 122.000 + 70.244 - 148.000)	06	9.141.152
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (1.429.450 + 4.098 + 33.444)	08	1.466.992
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	18.436.304
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	10	382.448
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404) (11.834.658 + 5.946.762)	11	17.781.420
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	263.940
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	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)	14	29.103.272
I. VENITURI ÎN AVANS (rd. 17 + 18 + 21), din care:	16	773.392
Venituri înregistrate în avans (ct. 472) – total (rd. 19 + 20), din care:	18	773.392
Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (ct. 472)	19	773.392

J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	16.341.473
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (6.536.589 acțiuni x 2,50 lei/acțiune)	23	16.341.473
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104) (28.006.642 + 1.595.160)	26	29.601.802
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	276.676.725
IV. REZERVE (ct. 1068) (1.799.940 + 20.838.404)	28	22.638.344
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold D	33	31.622.138
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	23.078.438
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	336.714.644
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	336.714.644

Efectele fuziunii se vor produce, în temeiul art. 249 din legea societăților comerciale, la data înregistrării în registrul comerțului a mențiunii privind majorarea capitalului social a societății absorbante „A”.

## **B. Fuziunea prin care mai multe societăți transferă în totalitate patrimoniul lor unei societăți nou înființate**

### **Exemplul nr. 15**

Societatea comercială „1” are un capital social în valoare de 100.000 lei împărțit în 100.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune. Societatea comercială „2” are un capital social de 160.000 lei împărțit în 160.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune.

Societățile comerciale „1” și „2” fuzionează prin transferarea în totalitate a patrimoniului lor unei societăți noi pe care o constituie, respectiv societatea comercială „3”.

### **1. Inventarierea și evaluarea**

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

Societățile comerciale „1” și „2” 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 „1” și societății „2” sunt reflectate la venituri așa cum este prezentat la pct. 6.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se evidențiază în bilanțul de fuziune al societăților comerciale ca elemente de natura activelor și capitalurilor proprii pentru determinarea raportului de schimb.

**2. Bilanțurile celor două societăți comerciale care se dizolvă (societatea „1” și societatea „2”), în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:**

### Bilanțul societății „1”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	16.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (356.000 - 148.000)	02	208.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	224.000
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (44.000 - 4.000)	05	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)	06	128.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	12.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	180.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	244.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 64.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	160.000
<b>J. CAPITAL ȘI REZERVE</b>		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	100.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (100.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	100.000
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (20.000 + 24.000)	28	44.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	16.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	160.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	160.000

### Bilanțul societății „2”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	90.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (292.000 - 132.000)	02	160.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	250.000
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 371 - 378) (152.000 - 8.000)	05	144.000
II. CREANȚE (Sumele care urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de	06	332.000

un an sunt prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 411 - 491) (382.000 - 50.000)		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	4.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	480.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	368.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	112.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	362.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	160.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (160.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	160.000
IV. REZERVE (ct. 1061 + 1068) (32.000 + 80.000)	28	112.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	90.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	362.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	362.000

### 3. Evaluarea globală a societăților

#### Societatea „1”

Activ net contabil = 404.000 lei – 244.000 lei = 160.000 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 160.000 lei

#### Societatea „2”

Activ net contabil = 730.000 lei – 368.000 lei = 362.000 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 362.000 lei

### 4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor

Potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților a societăților comerciale „1” și „2” care se dizolvă:

- valoarea nominală a unei acțiuni la societatea comercială „3” nou înființată va fi de 1 leu;
- valoarea capitalului social al societății comerciale „3” nou înființate va fi egală cu activul net aportat cumulativ al celor două societăți comerciale „1” și „2” care se dizolvă.

### 5. Stabilirea numărului de acțiuni de emis

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către noua societate comercială „3” pe baza activului net aportat al societăților comerciale „1” și „2”, valoarea nominală a unei acțiuni fiind de 1 leu/acțiune:

- pentru societatea „1” 160.000 lei : 1 leu/acțiune = 160.000 acțiuni;

- pentru societatea „2” 362.000 lei : 1 leu/acțiune = 362.000 acțiuni.

Noua societate „3” va emite 522.000 acțiuni, la valoarea nominală de 1 leu/acțiune.



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

### Contabilitatea fuziunii la societatea „1” 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 = % 398.000

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 și capitalurilor proprii transferate:

% = 461 254.000

401 244.000

491 10.000

% = 456 160.000

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 „2” 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 780.000

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

2812 = 212 132.000  
378 = 371 8.000

6583 = % 690.000  
212 160.000  
371 144.000  
411 382.000  
5121 4.000

c) închiderea conturilor de cheltuieli și venituri:

121 = 6583 690.000

7583 = 121 780.000

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

% = 461 418.000  
404 368.000  
491 50.000

% = 456 362.000  
1012 160.000  
1061 32.000  
1068 80.000  
121 90.000

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456 = 461 362.000

**Contabilitatea fuziunii la societatea „3” nou înființată  
care preia elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii  
ale societăților „1” și „2”**

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea aportului rezultat din fuziune:

456 = 1012 522.000

b) preluarea elementelor de natura activelor de la societățile „1” și „2”:

% = 456	<u>1.134.000</u>		% = 456	<u>1.194.000</u>
207	106.000		207	106.000
212	368.000		212	368.000
371	184.000	sau	371	184.000
411*	460.000		411*	520.000
5121	16.000		5121	16.000

c) preluarea elementelor de natura datoriilor de la societățile „1” și „2”:

456 = %	<u>612.000</u>		456 = %	<u>672.000</u>
401	244.000	sau	401	244.000
404	368.000		404	368.000
			491*	60.000

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

**7. Bilanțul întocmit de către societatea nou înființată, în urma fuziunii celor două societăți comerciale care se dizolvă**

**Bilanțul societății „3” nou înființate**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207) (16.000 + 90.000)	01	106.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212) (208.000 + 160.000)	02	368.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	474.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371) (40.000 + 144.000)	05	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)	06	460.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (12.000 + 4.000)	08	16.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	660.000

D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 404) (244.000 + 368.000)	11	612.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	48.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	522.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	522.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (522.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	522.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	522.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	522.000

## C. Divizarea societăților comerciale

### C.1 Divizarea societăților comerciale cu încetarea existenței acestora

Conform art. 238 alin. (2) din legea societăților comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, divizarea este operațiunea prin care:

a) o societate, după ce este dizolvată fără a intra în lichidare, transferă mai multor societăți totalitatea patrimoniului său, în schimbul repartizării către acționarii societății divizate de acțiuni la societățile beneficiare și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate;

b) o societate, după ce este dizolvată fără a intra în lichidare, transferă totalitatea patrimoniului său mai multor societăți nou-constituite, în schimbul repartizării către acționarii societății divizate de acțiuni la societățile nou-constituite și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate.

#### **Exemplul nr. 16**

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

Societatea comercială „L” se divizează prin transferul în totalitate al elementelor deținute. Societatea comercială „U”, care este deja înființată, preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale „L”, iar societatea „O”, care se înființează, preia 60% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale „L”.

#### **1. Inventarierea și evaluarea**

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

Societatea comercială „L”, pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează o creștere de valoare de 35.000 lei la mijloacele de transport. Societatea

comercială „U” nu înregistrează diferențe din evaluare. Rezultatele evaluării societății comerciale „L” sunt reflectate la venituri așa cum este prezentat la pct. 6.

Plusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia divizării, se precizează în raportul de divizare și se evidențiază în bilanțul de divizare al societăților comerciale ca elemente de natura activelor și capitalurilor proprii pentru determinarea raportului de schimb.

**2. Bilanțurile celor două societăți comerciale „L” și „U” care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:**

### Bilanțul societății „L”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (435.000 - 135.000)	02	300.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	300.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	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)	06	194.670
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	85.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	595.670
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (462.000 + 76.670)	11	538.670
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	57.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	357.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	10.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (10.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	10.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	300.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	2.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	45.000 <sup>-</sup>
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	357.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	357.000

\*în această sumă este inclusă și creșterea de 35.000 lei

### Bilanțul societății „U”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (680.000 - 200.000)	02	480.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	480.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301)	05	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)	06	187.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	90.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	560.000
D. DĂTORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 251.600)	11	651.600
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DĂTORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 91.600
F. TOTAL ACTIVE MINUS DĂTORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	388.400
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	7.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (7.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	7.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	306.400
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	75.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	388.400
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	388.400

### 3. Evaluarea globală a societăților

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

#### Societatea „L”

Activ net contabil = 895.670 lei – 538.670 lei = 357.000 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 357.000 lei

#### Societatea „U”

Activ net contabil = 1.040.000 lei – 651.600 lei = 388.400 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 388.400 lei

- Determinarea cotei-părți din aportul net al societății „L” care se divizează, 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 raportului de schimb al acțiunilor

Pentru a acoperi aportul societății comerciale „L” se determină raportul de schimb al acțiunilor pentru cele două societăți comerciale, 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 raportului de schimb al acțiunilor (RS), prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni a societății „L” la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății „U”:

$RS = 35,70 \text{ lei/acțiune} : 55,48 \text{ lei/acțiune} = 0,6435$ , 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 comercială „U” se efectuează fie prin raportarea aportului net al societății comerciale „L” (activ net corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „U”) la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății comerciale „U”, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății comerciale „L” (număr corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „U”) cu raportul de schimb al 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;
- $142.800 \text{ lei} : 55,48 \text{ lei/acțiune} = 2.574 \text{ acțiuni}$  (cifra exactă 2.573,9 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 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 care se divizează (corespunzător procentului de 40% din activul net al acesteia) și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea beneficiară:

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

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

## 6. Evidențierea în contabilitatea societăților comerciale a operațiunilor efectuate cu ocazia divizării

### Contabilitatea la societatea „L” care se divizează

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 364.400

461/O = 7583 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 876.000

7583 = 121 911.000

d) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor 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
1068	2.000
121	45.000
105	300.000

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 elementelor de natura activelor de la societatea „L”:

% = 456	<u>358.268</u>	% = 456	<u>364.400</u>
213	120.000	213	120.000
371	126.400	sau 371	126.400
411*	77.868	411*	84.000
5121	34.000	5121	34.000

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

456 =	%	<u>215.468</u>	456 =	%	<u>221.600</u>
	401	184.800	sau	401	184.800
	419	30.668		419	30.668
				491*	6.132

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

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

La societatea „O” nou înființată, conform hotărârii adunării generale a acționarilor, elementele de capitaluri proprii se preiau element cu element.

Înregistrări contabile, în lei:

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

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 elementelor de natura activelor de la societatea „L”:

% = 456	<u>537.402</u>		% = 456	<u>546.600</u>
213	180.000	sau	213	180.000
371	189.600		371	189.600
411*	116.802		411*	126.000
5121	51.000		5121	51.000

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

456 = %	<u>323.202</u>	456 = %	<u>332.400</u>
401	277.200	401	277.200
419	46.002	419	46.002
		491*	9.198

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea brută și la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu provizionul recunoscut fiscal).

**7. Bilanțurile întocmite de către societățile comerciale rezultate în urma divizării**

**Bilanțul societății „U”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (680.000 + 120.000 - 200.000)	02	600.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (282.500 + 126.400)	05	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)	06	265.368
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (90.000+34.000)	08	124.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	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)	11	867.068
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 68.800
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	531.200
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	9.574
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (9.574 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	9.574
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	26	140.226*
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	306.400
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	75.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	531.200
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	531.200

\*În bilanțul societății „U”, prima de divizare este prezentată ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea care se divizează (corespunzător procentului de 40% din activul net al acesteia) și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea beneficiară.

### Bilanțul societății „O” nou înființate

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213)	02	180.000*
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	180.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	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)	06	116.802
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	51.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	357.402
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (277.200 + 46.002)	11	323.202
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	34.200
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	214.200
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	6.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (6.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	6.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	180.000

IV. REZERVE (ct. 1068)	28	1.200
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117) Sold C	32	27.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	214.200
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	214.200

\*Suma de 180.000 lei = 261.000 lei – 81.000 lei, corespunzătoare procentului de 60% din imobilizările corporale ale societății „U” și amortizării corespunzătoare

## C.2. Divizarea societăților comerciale 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 sau mai multor societăți care sunt astfel constituite, în schimbul alocării de acțiuni/păși sociale către acționarii/asociații care transferă activele (desprindere în interesul acționarilor/asociațiilor), sau către societatea care transferă activele (desprindere în interesul societății), conform art. 250<sup>1</sup> din legea societăților comerciale.*

### **Exemplul nr. 17**

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

Societatea comercială „F” se divizează prin cedarea a 80% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, ea rămânând cu restul de 20%. Din cei 80%, societatea comercială „G”, care este deja înființată, preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale „F”, iar societatea comercială „H”, care se înființează, preia 40% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale „F”.

### 1. Inventarierea și evaluarea

S-a efectuat inventarierea 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.

Societatea comercială „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 elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia divizării, se precizează în raportul de divizare și se evidențiază în bilanțul de divizare al societăților comerciale ca elemente de natura activelor și capitalurilor proprii, fiind necesare pentru determinarea raportului de schimb.

**2. Bilanțurile celor două societăți comerciale „F” și „G” care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:**

**Bilanțul societății „F”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (724.500 - 124.500)	02	600.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 - 308 + 371) (420.000 - 42.000 + 324.600)	05	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)	06	500.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	125.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	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)	11	1.283.900
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	43.700
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	643.700
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	16.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8.000 acțiuni x 2 lei/acțiune)	23	16.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	324.500
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	303.200
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	643.700
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	643.700

**Bilanțul societății „G”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (346.000* - 96.000)	02	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	250.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	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)	06	425.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	56.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	581.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 296.200)	11	696.200
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE	12	- 115.200

(rd. 09 + 10 - 11 - 19)		
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	134.800
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	9.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (4.500 acțiuni x 2 lei/acțiune)	23	9.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	125.800*
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	134.800
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	134.800

\*În această sumă este inclusă și creșterea de valoare de 4.000 lei.

### 3. Evaluarea globală a societăților

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

#### Societatea „F”

Activ net contabil = 1.927.600 lei – 1.283.900 lei = 643.700 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 643.700 lei

#### Societatea „G”

Activ net contabil = 831.000 lei – 696.200 lei = 134.800 lei

Aport net = Activ net contabil, respectiv 134.800 lei

- Determinarea cotei-părți din aportul net al societății „F” care se divizează, 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 raportului de schimb al acțiunilor

Pentru a acoperi aportul societății comerciale „F” se determină raportul de schimb al acțiunilor pentru cele două societăți comerciale, 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 raportului de schimb al 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 comercială „G” se efectuează fie prin raportarea aportului net al societății comerciale „F” (activ net corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „G”) la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății comerciale „G”, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății comerciale „F” (număr corespunzător procentului ce urmează a fi preluat de către societatea „G”) cu raportul de schimb al acțiunilor:

- valoarea aportului net al societății „F” este de 257.480 lei;  
 - valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea „G” este de 29,955 lei;  
 $257.480 \text{ lei} : 29,955 \text{ lei/acțiune} = 8.595 \text{ acțiuni}$  (cifra exactă 8.595,5 acțiuni);  
 sau

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

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

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

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

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

sau

- Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea care se divizează (corespunzător procentului de 40% din activul net al acesteia) și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea beneficiară și valoarea rezervelor existente la societatea care se divizează (rezerve legale, facilități fiscale etc.).

Rezerva societății „F” care se divizează ponderată cu 40%, respectiv  $303.200 \times 40\% = 121.280 \text{ lei}$ ;

$257.480 \text{ lei} - 17.190 \text{ lei} - 121.280 \text{ lei} = 119.010 \text{ lei primă de divizare}$ .

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

### 6. Evidențierea în contabilitatea societăților comerciale a operațiunilor efectuate cu ocazia divizării

#### Contabilitatea la societatea „F” care se divizează 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 = 212 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 și capitalurilor proprii transferate societăților „G” și „H”:

% = 461/G 541.560  
401 400.000  
419 113.560  
491 28.000

% = 461/H 541.560  
401 400.000  
419 113.560  
491 28.000

% = 456 514.960  
1012 12.800  
105 259.600  
1068 242.560

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 elementelor de natura activelor de la societatea „F”:

% = 456	<u>771.040</u>	% = 456	<u>799.040</u>
213	240.000	213	240.000
301	151.200	301	151.200
371	129.840	371	129.840
411*	200.000	411*	228.000
5121	50.000	5121	50.000

sau

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

456 = %	<u>513.560</u>	456 = %	<u>541.560</u>
401	400.000	401	400.000
419	113.560	419	113.560
		491*	28.000

sau

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

**Contabilitatea la societatea „H” nou înființată 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 elementelor de natura capitalurilor proprii de la societatea „F”:

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

1068 121.280

La societatea „H” nou înființată, conform hotărârii adunării generale a acționarilor, elementele de capitaluri proprii se preiau element cu element.

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

% = 456	<u>771.040</u>	% = 456	<u>799.040</u>
213	240.000	213	240.000
301	151.200	sau	301
371	129.840	371	129.840
411*	200.000	411*	228.000
5121	50.000	5121	50.000

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

456 = %	<u>513.560</u>	sau	456 = %	<u>541.560</u>
401	400.000		401	400.000
419	113.560		419	113.560
			491*	28.000

**Notă:**

\*Înregistrare la valoarea netă (valoarea contabilă ajustată cu deprecierea recunoscută fiscal) și, respectiv, la valoarea brută.

## 7. Bilanțurile întocmite de către societățile comerciale rezultate în urma divizării

### Bilanțul societății „F”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (144.900* - 24.900**)	02	120.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	120.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 - 308 + 371) (84.000 - 8.400 + 64.920)	05	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)	06	100.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	25.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	265.520
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (200.000 + 56.780)	11	256.780
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	8.740
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	128.740
J. CAPITAL ȘI REZERVE		

I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	3.200
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (1.600 acțiuni x 2 lei/acțiune)	23	3.200
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	64.900
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	60.640
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	128.740
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	128.740

**Notă:**

\* 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 comerciale „G” și „H” primesc de la societatea comercială „F” imobilizări corporale la valoarea rămasă de amortizat.

**Bilanțul societății „G”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (342.000 + 240.000 - 96.000)	02	486.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	486.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (151.200 + 100.000 + 129.840)	05	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)	06	625.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (56.000 + 50.000)	08	106.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	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)	11	1.209.760
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 97.720
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	388.280
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	26.190
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (13.095 acțiuni x 2 lei/acțiune)	23	26.190
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	26	240.290*
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	121.800**
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	388.280
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	388.280

\*În bilanțul societății „G”, prima de divizare este prezentată ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea care se divizează (corespunzător procentului de 40% din activul net al acesteia) și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea beneficiară.

\*\*Suma de 121.800 lei = 125.800 lei – 4.000 lei.

### Bilanțul societății „H” nou înființate

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213)	02	240.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	240.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 + 371) (151.200 + 129.840)	05	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)	06	200.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	50.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	531.040
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 419) (400.000 + 113.560)	11	513.560
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	17.480
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	257.480
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	6.400
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (3.200 acțiuni x 2 lei/acțiune)	23	6.400
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	27	129.800
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	121.280
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	257.480
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	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%).

## Capitolul 2

### DIZOLVAREA CU LICHIDARE ȘI FALIMENTUL SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

**A. Lichidarea hotărâtă de adunarea generală a acționarilor/asociaților, în situația în care se obține profit din lichidare**

Cu această ocazie se efectuează:

- Inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților comerciale care urmează să se lichideze,

potrivit legii contabilității, normelor și reglementărilor contabile, precum și înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării.

- Întocmirea situațiilor financiare anuale de către societățile comerciale care urmează să se lichideze.

### **Exemplul nr. 18**

Societatea comercială „Y”, cu un capital social de 500.000 lei împărțit în 500.000 acțiuni cu valoarea nominală de 1 leu/acțiune, se lichidează. Se întocmește bilanțul în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii.

Societatea comercială „Y” nu înregistrează diferențe din evaluare.

**I. Bilanțul societății care se lichidează, în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:**

#### **Bilanțul societății „Y”**

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (2.000.000 - 1.200.000)	02	800.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	800.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 - 391) (200.000 - 40.000)	05	160.000
II. CREDINȚE (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)	06	280.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	60.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	500.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	600.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 100.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	700.000
H. PROVIZIUNILE (ct. 151)	15	100.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	500.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (500.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	500.000
IV. REZERVE (ct. 1061)	28	100.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	600.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	600.000

- Stabilirea de către adunarea generală a acționarilor/asociaților a operațiunilor care urmează să fie efectuate de către lichidator în numele societății comerciale ce 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 comerciale 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 comerciale efectuate de lichidator:

- 1) Vânzarea clădirilor cu 900.000 lei fără TVA, valoarea contabilă netă de 800.000 lei;
- 2) Vânzarea materiilor prime cu 144.000 lei fără TVA, valoarea contabilă netă 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 TVA se încadrează în sfera operațiunilor de aplicare a cotei de 24%):

a) vânzarea clădirilor:

$$\begin{array}{r} 461 = \% \quad \underline{1.116.000} \\ \quad 7583 \quad 900.000 \\ \quad 4427 \quad 216.000 \end{array}$$

b) încasarea contravalorii clădirilor vândute:

$$5121 = 461 \quad 1.116.000$$

c) scoaterea din evidență a clădirilor vândute:

$$\begin{array}{r} \% = 212 \quad \underline{2.000.000} \\ 2812 \quad 1.200.000 \\ 6583 \quad 800.000 \end{array}$$

d) închiderea contului 7583:

7583 = 121     900.000

e) închiderea contului 6583:

121 = 6583     800.000

*2. Valorificarea stocurilor (în acest exemplu se consideră că TVA se încadrează în sfera operațiunilor de aplicare a cotei de 24%):*

a) vânzarea materiilor prime:

411 =	%	<u>178.560</u>
	707	144.000
	4427	34.560

b) trecerea la mărfuri a materiilor prime 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

*3. Încasarea creanțelor:*

a) încasare parțială de la clienții incerti:

5121 = 4118     24.000

b) trecerea pe cheltuieli a clienților incerți neîncasați:

654 = 4118      26.000

c) anularea ajustărilor pentru depreciere:

491 = 7814      20.000

d) încasarea clienților cerți:

5121 = 4111    245.000

e) acordarea sconturilor:

667 = 4111      5.000

f) închiderea conturilor 667 și 654:

121 =	%	<u>31.000</u>
	667	5.000
	654	26.000

g) închiderea contului 7814:

7814 = 121      20.000

*4. Decontarea datoriilor:*

a) plata furnizorilor de imobilizări:

404 = 5121      580.000

b) primire scont:

404 = 767      20.000

c) închiderea contului 767:

767 = 121      20.000

*5. Cheltuieli de lichidare:*

a) cheltuieli efectuate:

628 = 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) TVA de plată:

4427 = 4423      250.560

b) plata TVA:

4423 = 5121      250.560

- Calcularea, reținerea și virarea impozitului pe profit și a impozitului aferent rezervelor legale în urma acțiunii de dizolvare/lichidare.
- Societatea „Y” se încadrează în prevederile de aplicare a cotei de 16%, iar asociații sunt persoane fizice.

*8. Impozit pe profit pentru profitul din lichidare:*

a) impozit pe profit datorat:

691 = 441      22.560

22.560 = 141.000 x 16%

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):**

D	5121	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		
3.d)	245.000		
Total:	1.623.560		882.560
		8.c)	22.560
<b>Total: Sold D</b>	<b>1.623.560</b>		<b>905.120 718.440</b>

	<b>D</b>	<b>121</b>	<b>C</b>	
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
			6.b)	100.000
Total:	1.083.000			1.224.000
8.b)	22.560			
<b>Total: Sold C</b>	<b>1.105.560 118.440</b>			<b>1.224.000</b>

## V. Bilanțul înainte de efectuarea partajului

### Bilanțul societății „Y”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
B. ACTIVE CIRCULANTE		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	718.440
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	718.440
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	718.440
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	718.440
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	500.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (500.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	500.000
IV. REZERVE (ct. 1061)	28	100.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	118.440
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	718.440
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	718.440

- Efectuarea partajului capitalului propriu (activului net) al societății comerciale, rezultat din lichidarea acesteia, în funcție de:

- prevederile statutului și/sau ale contractului de societate;
- hotărârea adunării generale a asociaților/acționarilor, consemnată în registrul ședințelor adunării generale a asociaților/acționarilor;

c) cota de participare la capitalul social.

Partajul constă în împărțirea capitalului propriu (activului net), rezultat din lichidare, între acționarii/asociații societății comerciale.

**VI. Înregistrări contabile privind operațiunile de partaj între asociați/acționari, persoane fizice, în lei:**

*1. Restituirea capitalului social:*

1012 = 456      500.000  
456 = 5121      500.000

*2. Regularizarea rezervelor:*

a) impozit pe profit aferent rezervelor legale (100.000 x 16%):

456 = 441      16.000  
441 = 5121      16.000

b) decontarea rezervelor legale:

1061 = 456      100.000

*3. Decontarea profitului din lichidare:*

121 = 456      118.440

*4. Evidențierea impozitului aferent rezervelor legale și profitului din operațiuni de lichidare, datorat conform legii:*

456 = 446      32.390  
32.390 = [(100.000 - 16.000) + 118.440] x 16% = 202.440 x 16%

*5. Virarea impozitului:*

446 = 5121      32.390

*6. Plata sumelor nete cuvenite din rezerve legale și din lichidare:*

456 = 5121      170.050  
170.050 = 202.440 - 32.390

**VII. Situația conturilor 456 și 5121 după efectuarea partajului (în lei):**

	D	456	C	
1.		500.000	1.	500.000

2.a)	16.000	2.b)	100.000
4.	32.390	3.	118.440
6.	170.050		
Total:	718.440		718.440

	D	5121	C	
Sold D	718.440		1.	500.000
			2.a)	16.000
			5.	32.390
			6.	170.050
Total:	718.440			718.440

### B. Falimentul unei societăți comerciale, în situația în care disponibilitățile bănești rezultate în urma lichidării asigură achitarea datoriilor

#### Exemplul nr. 19

Situația elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform bilanțului întocmit pe baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii și evaluării, se prezintă astfel:

#### Bilanțul societății „Z”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	
<b>A. ACTIVE IMOBILIZATE</b>		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 208 - 2808) (400.000 - 100.000)	01	300.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (1.000.000 - 250.000)	02	750.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261)	03	250.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.300.000
<b>B. ACTIVE CIRCULANTE</b>		
I. STOCURI (ct. 371)	05	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)	06	200.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	700.000
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 404 + 419) (450.000 + 200.000 + 150.000)	11	800.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	- 100.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	1.200.000
G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 162)	14	600.000
<b>J. CAPITAL ȘI REZERVE</b>		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	500.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (500.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	500.000

IV. REZERVE (ct. 1068)	28	100.000
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	600.000
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	600.000

**I. Operațiunile efectuate de lichidator cu aprobarea judecătorului sindic pentru a asigura disponibilitățile bănești în vederea achitării datorilor sunt:**

1. Vânzarea programelor informatice în sumă de 250.000 lei fără TVA, valoarea contabilă netă este 300.000 lei, iar amortizarea este 100.000 lei;
2. Vânzarea clădirilor cu 900.000 lei fără TVA, valoarea contabilă netă a acestora este 750.000 lei;
3. Vânzarea mărfurilor în valoare de 600.000 lei fără TVA, costul de achiziție al acestora este 500.000 lei;
4. Vânzarea titlurilor de participare în sumă de 300.000 lei, costul de achiziție al acestora este 250.000 lei;
5. Încasarea de la clienți a sumei de 180.000 lei, acordându-se un scont de 10%;
6. Achitarea împrumutului în sumă de 600.000 lei și dobânda aferentă în sumă de 100.000 lei;
7. Achitarea furnizorilor în sumă de 450.000 lei, primindu-se un scont de 5%;
8. Achitarea furnizorilor de imobilizări în sumă de 200.000 lei;
9. Restituirea avansurilor încasate de la clienți în sumă de 150.000 lei;
10. Efectuarea de cheltuieli în sumă totală de 80.000 lei pentru efectuarea operațiunilor de lichidare, din care:
  - salarii = 50.000 lei;
  - cheltuieli cu licitațiile = 30.000 lei.

**II. Înregistrări contabile privind operațiunile de lichidare, în lei:**

1. Valorificarea programelor informatice (TVA se încadrează în prevederile de aplicare a cotei de 24%):

a) vânzarea programelor informatice:

461 = %	310.000
7583	250.000
4427	60.000

b) scoaterea din evidență a programelor informatice vândute:

% = 208	<u>400.000</u>
2808	100.000
6583	300.000

c) încasarea contravalorii programelor informatice vândute:

5121 = 461	310.000
------------	---------

d) închiderea contului 7583:

7583 = 121    250.000

e) închiderea contului 6583:

121 = 6583    300.000

*2. Valorificarea imobilizărilor corporale (TVA se încadrează în prevederile de aplicare a cotei de 24%):*

a) vânzarea clădirilor:

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

b) scoaterea din evidență a clădirilor vândute:

% =	212	<u>1.000.000</u>
2812		250.000
6583		750.000

c) încasarea contravalorii clădirilor vândute:

5121 = 461    1.116.000

d) închiderea contului 7583:

7583 = 121    900.000

e) închiderea contului 6583:

121 = 6583    750.000

*3. Valorificarea mărfurilor (TVA se încadrează în prevederile de aplicare a cotei de 24%):*

a) vânzarea mărfurilor:

411 =	%	<u>744.000</u>
	707	600.000
	4427	144.000

b) încasarea contravalorii mărfurilor vândute:

5121 = 411 744.000

c) scoaterea din gestiune a mărfurilor vândute

607 = 371 500.000

d) închiderea contului 707:

707 = 121 600.000

e) închiderea contului 607:

121 = 607 500.000

*4. Valorificarea titlurilor de participare:*

a) vânzarea acțiunilor (titlurilor de participare):

461 = 7641 300.000

b) scoaterea din evidență a acțiunilor vândute:

6641 = 261 250.000

c) încasarea contravalorii acțiunilor (titlurilor de participare):

5121 = 461 300.000

d) închiderea contului 7641:

7641 = 121 300.000

e) închiderea contului 6641:

121 = 6641 250.000

*5. 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

*6. Operațiuni privind împrumutul:*

a) plata împrumutului și a dobânzii:

162 = 5121	600.000
666 = 1682	100.000
1682 = 5121	100.000

b) închiderea contului 666:

121 = 666	100.000
-----------	---------

*7. Operațiuni cu furnizorul:*

a) achitarea furnizorilor și înregistrarea scontului:

401 = 5121	427.500
401 = 767	22.500

b) închiderea contului 767:

767 = 121	22.500
-----------	--------

*8. Achitarea furnizorilor de imobilizări:*

404 = 5121	200.000
------------	---------

*9. Restituirea avansurilor încasate de la clienți:*

419 = 5121	150.000
------------	---------

*10. Cheltuieli privind operațiunile de lichidare:*

a) evidențierea salariilor convenite, respectiv, a impozitului pe salarii (16%), precum și plata acestora (acest exemplu nu evidențiază celelalte contribuții conform legislației în vigoare):

641 = 421	50.000
421 = 444	8.000
581 = 5121	42.000
5311 = 581	42.000
421 = 5311	42.000
444 = 5121	8.000

b) închiderea contului 641:

121 = 641	50.000
-----------	--------



c) efectuarea cheltuielilor de lichidare:

628 = 5121      30.000

d) închiderea contului 628:

121 = 628      30.000

11. Înregistrarea TVA și achitarea acesteia:

4427 = 4423      420.000

4423 = 5121      420.000

### III. Situația conturilor 5121 și 121 înainte de efectuarea partajului (în lei):

	D	5121	C	
1.c)		310.000	6.a)	600.000
2.c)		1.116.000	6.a)	100.000
3.b)		744.000	7.a)	427.500
4.c)		300.000	8.	200.000
5.a)		180.000	9.	150.000
			10.a)	42.000
			10.a)	8.000
			10.c)	30.000
			11.	420.000
<b>Total: Sold D</b>		<b>2.650.000</b>		<b>1.977.500 672.500</b>

	D	121	C	
1.e)		300.000	1.d)	250.000
2.e)		750.000	2.d)	900.000
3.e)		500.000	3.d)	600.000
4.e)		250.000	4.d)	300.000
5.b)		20.000	7.b)	22.500
6.b)		100.000		
10.b)		50.000		
10.d)		30.000		
<b>Total: Sold C</b>		<b>2.000.000 72.500</b>		<b>2.072.500</b>

### IV. Bilanțul înainte de efectuarea partajului

#### Bilanțul societății „Z”

- lei -

Denumirea elementului	Nr. rd.	Sold
<b>A</b>	<b>B</b>	

B. ACTIVE CIRCULANTE		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	672.500
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05 la 08)	09	672.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 19)	12	672.500
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13	672.500
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 23 la 25), din care:	22	500.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (500.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	23	500.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	28	100.000
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	34	72.500
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 22 + 26 + 27 + 28 - 29 + 30 - 31 + 32 - 33 + 34 - 35 - 36)	37	672.500
CAPITALURI – TOTAL (rd. 37 + 38)	39	672.500

- Distribuirea sumelor realizate din lichidare, potrivit planului de distribuire între creditori, în ordinea prevăzută de lege.
- Societatea „Z” se încadrează în prevederile de aplicare a cotei de 16% impozit pe profit.

**V. Înregistrări contabile privind operațiunile de partaj între asociați/acționari, persoane fizice, în lei:**

*1. Restituirea capitalului social:*

1012 = 456 500.000  
456 = 5121 500.000

*2. Impozit pentru profitul din lichidare:*

a) impozitul pe profit datorat:

691 = 441 11.600  
11.600 = 72.500 x 16%

b) închiderea contului 691:

121 = 691 11.600

c) virarea impozitului pe profit:

441 = 5121 11.600

*3. Decontarea cu acționarii/asociații privind rezervele legale și profitul înregistrat :*

a) înregistrarea sumelor cuvenite:

% = 456 160.900

1068            100.000  
121             60.900

b) evidențierea impozitului datorat:

456 = 446    25.744  
25.744 = 160.900 x 16%

c) virarea impozitului pe dividende:

446 = 5121    25.744

d) plata dividendelor către asociați/acționari:

456 = 5121    135.156  
135.156 = 160.900 – 25.744

**VI. Situația conturilor 5121 și 456, după efectuarea partajului, se prezintă astfel (în lei):**

	<b>D</b>	<b>5121</b>	<b>C</b>	
Sold		672.500		
			1.	500.000
			2.c)	11.600
			3.c)	25.744
			3.d)	135.156
<b>Total:</b>		<b>672.500</b>		<b>672.500</b>

	<b>D</b>	<b>456</b>	<b>C</b>	
1.		500.000	1.	500.000
3.c)		25.744	3.a)	160.900
3.d)		135.156		
<b>Total:</b>		<b>660.900</b>		<b>660.900</b>

### Capitolul 3

## **RETRAGEREA SAU EXCLUDEREA POTRIVIT LEGII A UNOR ASOCIAȚII/ACȚIONARI DIN CADRUL SOCIETĂȚILOR COMERCIALE**

### **A. Retragerea unor asociați/acționari**

Retragerea unui asociat/acționar din cadrul societăților comerciale se efectuează potrivit prevederilor legii societății comerciale.

### **Exemplul nr. 20**

Societatea comercială „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 societatea comercială. În contractul de partaj s-a prevăzut faptul că, asociatul care se retrage cesionează aportul la capitalul social, deus în numerar.

#### **1. Inventarierea și evaluarea**

S-a efectuat inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate.

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, 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:**

<b>Nr. crt.</b>	<b>CAPITAL PROPRIU (ACTIV NET)</b>	<b>Suma - lei -</b>
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)	134.538
	<b>TOTAL:</b>	<b>3.617.230</b>

#### **3. Determinarea capitalului propriu (activului net) după evaluare:**

<b>Nr. crt.</b>	<b>CAPITAL PROPRIU (ACTIV NET)</b>	<b>Suma - lei -</b>
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.	<b>CAPITALUL PROPRIU (ACTIV NET)</b> (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)	134.538
	<b>TOTAL:</b>	<b>3.627.230</b>

\*În aceste sume este inclusă și creșterea de valoare de 10.000 lei.

#### 4. Determinarea partajului capitalului propriu pentru asociatul care se retrage:

- lei -

Nr. crt.	CAPITAL PROPRIU (ACTIV NET) CUVENIT	Suma	Procentaj (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)	134.538	67.269
	<b>TOTAL:</b>	<b>3.627.230</b>	<b>1.798.615</b>

#### 5. Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea capitalului propriu partajat:

%	= 456	<u>1.798.615</u>
1061		3.000
1068		1.728.346
121		67.269

Societatea se încadrează în prevederile de aplicare a cotei de 16% impozit pe profit.

b) înregistrarea impozitului pe profitul datorat pentru rezervele legale:

456 = 441	480
480 =	3.000 x 16%

c) virarea impozitului pe profit:

441 = 5121	480
------------	-----

d) înregistrarea impozitului aferent sumelor cuvenite asociatului care se retrage:

456 = 446	287.702
287.702 =	(1.798.615 – 480) x 16% = 1.798.135 x 16%

e) virarea impozitului pe dividende:

$$446 = 5121 \quad 287.702$$

f) înregistrarea depunerii sumei de către celălalt asociat, reprezentând capitalul social care i-a fost cesionat de asociatul care se retrage:

$$5311 = 456 \quad 15.000$$

g) înregistrarea plății către asociatul care s-a retras a capitalului social cesionat:

$$456 = 5311 \quad 15.000$$

h) achitarea cotei-părți din capitalul propriu (activul net) convenit, diminuat cu impozitele calculate și vărsate:

$$456 = 5121 \quad 1.510.433$$

$$(5311)$$

$$1.510.433 = [1.798.615 - (480 + 287.702)]$$

i) situația contului 456 se prezintă astfel (în lei):

	D	456	C	
(b)		480	(a)	1.798.615
(d)		287.702	(f)	15.000
(g)		15.000		
(h)		1.510.433		
<b>Total:</b>		<b>1.813.615</b>		<b>1.813.615</b>

## B. Excluderea unor asociați

Potrivit art. 222 alin. (1) din legea societăților comerciale, 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 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 comerciale, 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 nr. 21**

Societatea comercială „Alfa” S.R.L. 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 -	Procentaj din capitalul social total (%)
Asociatul „A”	140.000	40
Asociatul „B”	87.500	25
Asociatul „C”	122.500	35
<b>TOTAL:</b>	<b>350.000</b>	<b>100</b>

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 la capitalul social să fie cesionat asociatului „A”.

### 1. Inventarierea și evaluarea

S-a efectuat inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății, ale căror rezultate au fost înregistrate în contabilitate.

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.

### 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)	656.000
	<b>TOTAL:</b>	<b>4.038.000</b>

### 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)	656.000
	<b>TOTAL:</b>	<b>4.048.000</b>

\*În aceste sume este inclusă și creșterea de valoare de 10.000 lei.

#### 4. Determinarea partajului capitalului propriu (activului net) convenit asociatului „C” care a fost exclus din societate:

- lei -

Nr. crt.	CAPITAL PROPRIU (ACTIV NET) CUVENIT	Suma	Procentaj (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)	656.000	229.600
	<b>TOTAL:</b>	<b>4.048.000</b>	<b>1.294.300</b>

#### 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”:

$$\begin{array}{r} \% = 456 \quad \frac{1.294.300}{21.000} \\ 1061 \quad 21.000 \\ 1068 \quad 1.043.700 \\ 117 \quad 229.600 \end{array}$$

d) înregistrarea impozitului pe profit, datorat pentru rezerve legale:

$$\begin{array}{l} 456 = 441 \quad 3.360 \\ 3.360 = 21.000 \times 16\% \end{array}$$



e) virarea impozitului pe profit:

$$441 = 5121 \quad 3.360$$

f) înregistrarea impozitului aferent sumelor cuvenite asociatului „C”:

$$456 = 446 \quad 206.550$$

$$206.550 = (1.294.300 - 3.360) \times 16\% = 1.290.940 \times 16\%$$

g) virarea impozitului aferent sumelor cuvenite asociatului „C”:

$$446 = 5121 \quad 206.550$$

h) achitarea cotei-părți din capitalul propriu cuvenit asociatului „C” diminuată cu impozitele calculate și vărsate:

$$456 = 5121 \quad 1.084.390$$

$$1.084.390 = 1.294.300 - 3.360 - 206.550$$

i) situația contului 456 se prezintă astfel (în lei):

	<b>D</b>	<b>456</b>	<b>C</b>	
(b)		122.500	(a)	122.500
(d)		3.360	(c)	1.294.300
(f)		206.550		
(h)		1.084.390		
<b>Total:</b>		<b>1.416.800</b>		<b>1.416.800</b>