

OMF nr. 1376/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora

Publicat în M.O. nr. 1012 din 03.11.2004

Art. 1. - Se aproba Normele metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora, cuprinse în anexa care face parte integrantă din prezentul ordin.

Art. 2. - La data intrării în vigoare a prezentului ordin se abroga Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.078/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind fuziunea, divizarea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 586 din 18 august 2003.

Art. 3. - Direcția de reglementări contabile și Direcția generală de politici și legislație privind veniturile bugetului general consolidat din cadrul Ministerului Finanțelor Publice vor lua măsuri pentru ducerea la îndeplinire a prezentului ordin.

Art. 4. - Prevederile prezentului ordin intra în vigoare la 30 de zile de la publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Normă metodologică

din 17/09/2004

privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora

Publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 1012bis din 03/11/2004

Elaborarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora au la bază prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, și ale Codului fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003.

Operațiunile de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și de retragere sau excludere a asociaților din cadrul societăților comerciale, sunt reglementate de prevederile Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, operațiunile care se efectuează la societățile care intră în faliment sunt reglementate de prevederile Legii nr. 64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prezentele norme metodologice au scopul de a asigura aplicarea unitară a reglementărilor legale în vigoare referitoare la operațiunile economico-financiare privind fuziunea, divizarea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale.

Exemplele privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni în aceste domenii, precum și implicațiile fiscale ale acestora, nu au caracter de reglementare.

CAPITOLUL 1

FUZIUNEA ȘI DIVIZAREA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

Din punct de vedere juridic, operațiunile de fuziune și divizare sunt reglementate prin Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare (art. 233-245).

Fuziunea este operațiunea prin care două sau mai multe societăți comerciale hotărăsc separat transmiterea elementelor de activ și de pasiv la una dintre societăți sau înființarea unei noi societăți comerciale în scopul comasării activităților.

Divizarea se face prin împărțirea integrală a elementelor de activ și de pasiv ale unei societăți comerciale care își încetează existența, între două sau mai multe societăți comerciale existente ori care iau ființă.

Fuziunea sau divizarea are ca efect dizolvarea, fără lichidare a societăților comerciale care își încetează existența, și transmiterea universală a elementelor lor de activ și de pasiv către societatea sau societățile comerciale beneficiare, în starea în care se află la data fuziunii sau a divizării.

Data fuziunii sau a divizării reprezintă data înmatriculării la Registrul Comerțului a noii societăți sau ultimei dintre ele în cazul constituirii uneia sau mai multor societăți, iar în celelalte cazuri la data înscrierii în Registrul Comerțului a mențiunii privind majorarea capitalului social al societății absorbante, în conformitate cu prevederile art. 243 din Legea **nr. 31/1990**, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

O societate comercială nu își încetează existența în cazul în care o parte din elementele de natura activelor și pasivelor ei se desprind și se transmit către una sau mai multe societăți comerciale existente ori care iau ființă.

Aportul unei părți din elementele de activ ale unei societăți comerciale la una sau mai multe societăți comerciale existente ori care iau ființă, în schimbul acțiunilor sau părților sociale ce se atribuie acționarilor/asociaților acelei societăți la societățile comerciale beneficiare, este supus în mod corespunzător dispozițiilor legale privind divizarea, dacă are loc prin desprindere potrivit alineatului precedent.

Fuziunea societăților comerciale se realizează prin două modalități:

1. fuziunea prin absorbirea uneia sau mai multor societăți comerciale de către o altă societate comercială.
2. fuziunea prin contopirea a două sau mai multe societăți comerciale pentru a alcătui o societate comercială nouă.

O societate comercială care absoarbe dobândește drepturile și este ținută de obligațiile societăților comerciale pe care le absoarbe, din punct de vedere juridic.

Din punct de vedere fiscal, se vor avea în vedere prevederile din legislația fiscală aplicabilă situațiilor respective (ex. pierderea fiscală înregistrată de societatea absorbită nu se recuperează de către societatea absorbantă).

În conformitate cu prevederile art. 26 alin. (1) din Legea contabilității **nr. 82/1991**, republicată, fiecare societate comercială are obligația să întocmească situații financiare cu ocazia fuziunii sau divizării, în condițiile legii.

Societățile comerciale care fuzionează sau se divizează au obligația, conform prevederilor art. 8 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, să efectueze inventarierea elementelor de activ și de pasiv. Potrivit prevederilor art. 9 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii și prezentarea acestora în situațiile financiare se fac conform normelor și reglementărilor contabile aplicabile.

A. Operațiunile cu ocazia fuziunii prin absorbție presupun următoarele etape:

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care fuzionează, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, a normelor și reglementărilor contabile, înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării, efectuate cu această ocazie.

În bilanț, un activ trebuie recunoscut numai atunci când:

- este probabilă realizarea unor beneficii economice viitoare de către societate;
- costul sau valoarea activului poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

2. a) întocmirea situațiilor financiare înainte de fuziune de către societățile comerciale care urmează să fuzioneze și care aplică **Reglementările** contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice **nr. 94/2001**, cu modificările și completările ulterioare, utilizând formatul prevăzut la cap. III din reglementările respective;

b) întocmirea situațiilor financiare înainte de fuziune de către societățile comerciale care urmează să fuzioneze și care aplică **Reglementările** contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice **nr. 306/2002**, respectând formatul prevăzut la cap. IV din reglementările respective.

Pe baza bilanțului întocmit înainte de fuziune se determină activul net contabil, potrivit formulei:

Activ net contabil = Total Active - Total Datorii

3. Evaluarea globală a societăților. Determinarea aportului net.

Pentru evaluarea societăților intrate în fuziune se poate folosi una dintre următoarele metode: metoda patrimonială sau metoda activului net, metoda bursieră, metoda bazată pe rezultate (valoarea de rentabilitate, valoarea de randament, valoarea de supraprofit), metode mixte și metoda bazată pe fluxul financiar sau cash-flow-ul.

Valoarea globală a societății stabilită printr-una dintre metodele menționate, reprezintă valoarea aportului net de fuziune al fiecărei societăți intrate în fuziune. Pe baza acestei valori se stabilește raportul de schimb.

Valoarea activului net contabil este egală cu valoarea aportului net numai în cazul în care s-a folosit metoda patrimonială de evaluare globală a societății. În cazul în care cele două valori nu sunt egale, la societatea absorbită sau intrată în contopire, diferențele sunt recunoscute ca elemente de câștiguri sau pierderi din fuziune, astfel: dacă valoarea aportului net este mai mare decât activul net contabil, diferența este recunoscută ca profit. În situația inversă, diferența este recunoscută ca pierdere.

Recunoașterea se poate realiza fie prin conturile 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital" și 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital", iar pe această bază în contul 121 "Profit și pierdere", fie la rezultatul reportat, cont 117 "Rezultatul reportat".

Pentru respectarea principiului independenței exercițiului, recunoașterea câștigurilor și pierderilor aferente perioadelor anterioare se va reflecta în contul 117 "Rezultatul reportat" cu identificarea acestora pe exerciții financiare, dacă aceasta este posibilă.

4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor sau al părților sociale, pentru a acoperi capitalul societăților comerciale absorbite.

În cadrul acestei etape se efectuează:

a) determinarea valorii contabile a acțiunilor sau a părților sociale ale societăților comerciale care fuzionează, prin raportarea aportului net la numărul de acțiuni sau de părți sociale emise.

Valoarea contabilă a unei acțiuni/părți sociale se poate obține și prin raportarea activului net contabil la numărul de acțiuni/părți sociale;

b) stabilirea raportului de schimb al acțiunilor sau al părților sociale, prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni ori părți sociale a societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni sau părți sociale a societății absorbante, raport verificat și aprobat de experți în conformitate cu art. 239 alin. (1) lit. e) din Legea **nr. 31/1990**, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

5. Determinarea numărului de acțiuni sau de părți sociale de emis pentru remunerarea aportului net de fuziune.

a) determinarea numărului de acțiuni sau de părți sociale ce trebuie emise de societatea comercială care absoarbe, fie prin raportarea capitalului propriu (activului net) al societăților comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni sau părți sociale a societății comerciale absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății comerciale absorbite cu raportul de schimb;

b) majorarea capitalului social la societatea comercială care absoarbe, prin înmulțirea numărului de acțiuni care trebuie emise de societatea comercială care absoarbe cu valoarea nominală a unei acțiuni sau a unei părți sociale de la această societate comercială;

c) calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor sau a părților sociale și valoarea nominală a acestora.

Societățile comerciale care sunt absorbite se dizolvă și își pierd personalitatea juridică, o dată cu înregistrarea în registrul comerțului de încetarea existenței.

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

TRATAMENTUL FISCAL

Societatea absorbită

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") sunt venituri neimpozabile în conformitate cu prevederile art. 27 alin. (4) lit. a) din **Codul** fiscal. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Societatea absorbită trebuie să transmită societății absorbante valoarea fiscală a fiecărui element de activ și pasiv transferat. Valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile, definite în conformitate cu prevederile Codului fiscal, se determină luând în calcul valoarea utilizată pentru calculul amortizării fiscale (art. 24 din Codul fiscal) fără a folosi datele din contabilitate sau orice reevaluare contabilă a acestor active, urmând să se amortizeze pe durata normală rămasă.

3. În conformitate cu prevederile art. 22 alin. (5) din Codul fiscal, reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă la determinarea profitului impozabil se include în veniturile impozabile ale societății absorbite, cu excepția situației în care societatea absorbantă preia provizionul sau rezerva respectivă. Exemple de rezerve anterior deduse: rezerva legală de 5% din profitul contabil brut până ce aceasta va atinge 20% din capitalul social vărsat, rezervele constituite ca urmare a aplicării facilității fiscale privind neimpunerea unei părți din profitul impozabil, rezerve din reevaluare.

4. Potrivit prevederilor art. 34 alin. (8) din Codul fiscal, societatea absorbită are obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

Societatea absorbantă

1. Potrivit prevederilor art. 26 alin. (2) din Codul fiscal, pierderea fiscală înregistrată de societatea absorbită nu se recuperează de către societatea absorbantă.

2. Societatea absorbantă folosește la determinarea profitului impozabil valorile fiscale ale activelor și pasivelor transmise de către societatea absorbită; societatea absorbantă amortizează din punct de vedere fiscal valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile transferate de la societatea absorbită, aplicând regulile prevăzute la art. 24 din Codul fiscal care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită în situația în care fuziunea nu ar fi avut loc.

În situația în care societatea absorbantă nu cunoaște valoarea fiscală pe care activele și pasivele transferate au avut-o la societatea absorbită, valoarea fiscală a activelor și pasivelor respective, pentru societatea absorbantă este zero.

3. În cazul în care se preiau de la societatea absorbită rezerve și/sau provizioane care au fost deductibile la determinarea profitului impozabil acestea urmează regimul stabilit prin prevederile art. 22 din **Codul** fiscal.

4. În situația în care valoarea rezervei legale prevăzută la art. 22 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, rezultată în urma operației de fuziune, depășește o cincime din capitalul subscris și vărsat al societății absorbante, diferența nu se tratează ca venit impozabil atâta timp cât această rezervă se menține la valoarea rezultată. Valoarea corespunzătoare diminuării rezervei legale reprezintă venit impozabil reconstituirea ulterioară a rezervei nefiind deductibilă la determinarea profitului impozabil.

B. Operațiunile care se efectuează cu ocazia fuziunii prin contopire:

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv, întocmirea situațiilor financiare de fuziune și determinarea capitalului propriu (activului net), efectuate în conformitate cu precizările de la lit. A pct. 1-3;

2. Constituirea noii societăți comerciale pe baza capitalului propriu (activului net) al societăților comerciale care fuzionează și determinarea numărului de acțiuni sau părți sociale, prin raportarea capitalului propriu (activului net) la valoarea nominală a unei acțiuni sau a unei părți sociale;

3. Reflectarea în contabilitatea societății comerciale nou-înființate a capitalurilor aportate, a drepturilor și obligațiilor societăților comerciale care își încetează existența;

4. Reflectarea în contabilitatea societăților comerciale care s-au dizolvat a elementelor de activ și de pasiv transmise noii societăți comerciale.

TRATAMENTUL FISCAL

Societățile care își încetează existența

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") sunt venituri neimpozabile în conformitate cu prevederile art. 27 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Societățile care își încetează existența trebuie să transmită societății care ia ființă, valoarea fiscală a fiecărui element de activ și pasiv transferat. Valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile, definite în conformitate cu prevederile Codului fiscal, se determină luând în calcul valoarea utilizată pentru calculul amortizării fiscale (art. 24 din Codul fiscal) fără a folosi datele din contabilitate sau orice reevaluare contabilă a acestor active.

3. În conformitate cu prevederile art. 22 alin. (5) din Codul fiscal, reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă la determinarea profitului impozabil se include în veniturile impozabile ale societăților care își încetează existența, cu excepția situației în care societatea care ia ființă preia provizionul sau rezerva respectivă.

4. Potrivit prevederilor art. 34 alin. (8) din Codul fiscal, societățile care își încetează existența au obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

Societatea care ia ființă

1. Potrivit prevederilor art. 26 alin. (2) din **Codul** fiscal, pierderea fiscală înregistrată de societățile care își încetează existența nu se recuperează de către societatea care ia ființă.

2. Societatea care ia ființă folosește la determinarea profitului impozabil valorile fiscale ale activelor și pasivelor transmise de către societățile care își încetează existența. Societatea care ia ființă amortizează din punct de vedere fiscal valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile transferate de la societățile care își încetează existența, aplicând regulile prevăzute la art. 24 din Codul fiscal care s-ar fi aplicat de către societățile care își încetează existența în situația în care fuziunea nu ar fi avut loc.

În situația în care societatea care ia ființă nu cunoaște valoarea fiscală pe care activele și pasivele transferate au avut-o la societățile care își încetează existența, valoarea fiscală a activelor și pasivelor respective, pentru societatea care ia ființă, este zero.

3. În cazul în care se preiau de la societățile care își încetează existența rezerve și/sau provizioane care au fost deductibile la determinarea profitului impozabil acestea urmează regimul stabilit prin prevederile art. 22 din Codul fiscal.

4. În situația în care valoarea rezervei legale prevăzută la art. 22, alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, rezultată în urma operației de fuziune, depășește o cincime din capitalul subscris și vărsat al societății care ia ființă, diferența nu se tratează ca venit impozabil atâta timp cât această rezervă se menține la valoarea rezultată. Valoarea corespunzătoare diminuării rezervei legale reprezintă venituri impozabile, reconstituirea ulterioară a rezervei nefiind deductibilă la determinarea profitului impozabil.

5. Valoarea fiscală a titlurilor de participare primite de persoanele care contribuie cu active este egală cu valoarea fiscală a activelor aduse drept contribuție de către persoanele respective și se înregistrează în Registrul fiscal.

C. Operațiunile cu ocazia divizării presupun următoarele etape:

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv, înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării, efectuate în conformitate cu precizările de la lit. A pct. 1;

2. a) întocmirea situațiilor financiare înainte de divizare de către societățile comerciale care urmează să se divizeze și care aplică **Reglementările** contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001, cu modificările și completările ulterioare, utilizând formatul prevăzut la cap. III din reglementările respective;

b) întocmirea situațiilor financiare înainte de divizare de către societățile comerciale care urmează să se divizeze și care aplică **Reglementările** contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 306/2002, respectând formatul prevăzut la cap. IV din reglementările respective;

3. Împărțirea elementelor de activ și de pasiv ale societății comerciale care se divizează, care se transmit societăților beneficiare pe baza protocolului de predare-primire;

4. Stabilirea realității creanțelor, obligațiilor, provizioanelor și a altor elemente de activ și de pasiv;

5. Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor sau părților sociale și valoarea nominală a acestora;

6. Reflectarea în contabilitatea societăților comerciale beneficiare a elementelor de activ și de pasiv primite de la societatea comercială care s-a divizat;

7. Reflectarea în contabilitatea societății comerciale care s-a divizat a transmiterii elementelor de activ și de pasiv ca urmare a divizării.

Societățile comerciale care au aplicat Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, iar în urma divizării nu mai îndeplinesc criteriile de mărime stabilite prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 au obligația să continue aplicarea acestor reglementări pentru asigurarea comparabilității situațiilor financiare.

TRATAMENTUL FISCAL

Societatea care se divizează

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") sunt venituri neimpozabile în conformitate cu prevederile art. 27 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Societatea care se divizează trebuie să stabilească valoarea fiscală a fiecărui element de activ și pasiv transferat și să o comunice societății care ia ființă. Valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile transferate, definite în conformitate cu prevederile Codului fiscal, se determină luând în calcul valoarea utilizată pentru calculul amortizării fiscale (art. 24 din Codul fiscal) fără a folosi datele din contabilitate sau orice reevaluare contabilă a acestor active.

3. În conformitate cu prevederile art. 22 alin. (5) din **Codul** fiscal, reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă la determinarea profitului impozabil se include în veniturile impozabile ale societăților care își încetează existența, cu excepția situației în care societatea care ia ființă preia provizionul sau rezerva respectivă.

4. Potrivit prevederilor art. 34 alin. (8) din Codul fiscal, societățile care își încetează existența au obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la Registrul Comerțului.

Atunci când debitorul nu face plata obligațiilor fiscale, sunt obligați la plata acestora, dobândind calitatea de debitori, cei care preiau, în tot sau în parte, drepturile și obligațiile debitorului persoană

juridică, supus divizării, fuziunii ori reorganizării judiciare. În cazul în care debitorul persoană juridică este supus divizării, fuziunii ori reorganizării judiciare, la plata obligațiilor fiscale sunt obligate, conform răspunderii proporționale: persoana juridică care preia patrimoniul prin absorbția debitorului; persoana juridică care se înființează ca urmare a fuziunii debitorului cu altă persoană juridică; persoanele juridice care se înființează ca urmare a divizării totale a debitorului sau care preiau patrimoniul ca urmare a acesteia; debitorul, persoanele juridice înființate ori care își sporesc patrimoniul ca urmare a divizării parțiale a debitorului.

Societățile care preiau activele și pasivele

1. Potrivit prevederilor art. 26, alin. (2) din Codul fiscal, pierderea fiscală înregistrată de societatea care se divizează nu se recuperează de către societățile care preiau activele și pasivele transferate.

2. Societățile care preiau activele și pasivele transferate folosesc la determinarea profitului impozabil valorile fiscale ale activelor și pasivelor transmise de către societatea care se divizează. Societățile amortizează din punct de vedere fiscal valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile transferate de la societatea care se divizează, aplicând regulile prevăzute la art. 24 din Codul fiscal care s-ar fi aplicat de către societatea care se divizează în situația în care divizarea nu ar fi avut loc. În situația în care societățile nu cunosc valoarea fiscală pe care activele și pasivele transferate au avut-o la societatea care se divizează, valoarea fiscală a activelor și pasivelor respective, pentru societățile care preiau activele și pasivele, este zero.

3. În cazul în care se preiau de la societatea care se divizează rezerve și/sau provizioane care au fost deductibile la determinarea profitului impozabil, acestea urmează regimul stabilit prin prevederile art. 22 din Codul fiscal.

4. În situația în care valoarea rezervei legale prevăzută la art. 22, alin. (1), lit. a) din **Codul** fiscal, rezultă în urma operației de divizare, depășește o cincime din capitalul subscris și vărsat al societăților care preiau activele și pasivele în urma unei operațiuni de divizare, diferența nu se tratează ca venit impozabil atâta timp cât această rezervă se menține la valoarea rezultată.

CAPITOLUL 2

DIZOLVAREA ȘI LICHIDAREA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

Din punct de vedere juridic, dizolvarea societăților comerciale este reglementată de Legea **nr. 31/1990**, republicată, cu modificările și completările ulterioare (art. 222-232).

Operațiunile de lichidare a societăților comerciale sunt reglementate de art. 246-264 din Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și de Legea **nr. 64/1995** privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

La dizolvarea și lichidarea societăților comerciale cu capital de stat se vor avea în vedere și precizările elaborate de Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Statului.

Încetarea existenței societăților comerciale ca persoane juridice presupune parcurgerea a două etape: dizolvarea și lichidarea.

A. Operațiunile care se efectuează în situația dizolvării societății comerciale, în cazurile prevăzute la art. 222 alin. (1) [cu excepția modului de dizolvare prevăzut la lit. f)] și la art. 223-232 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru lichidarea societății comerciale:

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care urmează să se lichideze, potrivit Legii contabilității **nr. 82/1991**, republicată, normelor și reglementărilor contabile, înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării, efectuate cu această ocazie;

2. **a)** întocmirea situațiilor financiare de către societățile comerciale care urmează să se lichideze și care aplică **Reglementările** contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice

Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice **nr. 94/2001**, cu modificările și completările ulterioare, utilizând formatul prevăzut la cap. III din reglementările respective;

b) întocmirea situațiilor financiare de către societățile comerciale care urmează să se lichideze și care aplică **Reglementările** contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice **nr. 306/2002**, respectând formatul prevăzut la cap. IV din reglementările respective;

3. Stabilirea de către adunarea generală a acționarilor sau a asociaților a operațiunilor care urmează să fie efectuate de către lichidator în numele societății comerciale;

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

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

6. Stabilirea rezultatului lichidării (profit sau pierdere);

7. Calcularea, reținerea și virarea impozitului pe profit/venit și a impozitului pe dividende în urma acțiunii de dizolvare/lichidare;

8. Întocmirea bilanțului de partaj, în conformitate cu formatele prevăzute la pct. 2;

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

a) prevederile statutului și/sau ale contractului de societate;

b) hotărârea adunării generale a acționarilor/asociaților, consemnată în registrul ședințelor adunării generale;

c) cota de participare la capitalul social.

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

Societățile comerciale pe acțiuni, care intră sub incidența Legii **nr. 314/2001** pentru reglementarea situației unor societăți comerciale, cu modificările și completările ulterioare, au obligativitatea numirii lichidatorilor în conformitate cu prevederile art. 258 din Legea **nr. 31/1990**, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

B. Operațiunile care se efectuează în cazul în care societatea comercială intră în faliment.

Aceste operațiuni, care se efectuează în conformitate cu art. 77-123 din Legea **nr. 64/1995** privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, republicată, cu modificările ulterioare, sunt:

1. sigilarea și conservarea bunurilor care fac parte din averea societății comerciale;

2. inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societății comerciale, potrivit Legii contabilității **nr. 82/1991**, republicată, normelor și reglementărilor contabile, înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării, efectuate cu această ocazie. Lichidatorul va angaja în numele debitorului un evaluator care va evalua bunurile din averea debitorului în conformitate cu standardele internaționale de evaluare, potrivit art. 100 alin. (3) din Legea nr. 64/1995 modificată și completată prin Legea **nr. 149/2004**.

3. a) întocmirea situațiilor financiare de către societățile comerciale care urmează să se lichideze și care aplică **Reglementările** contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice **nr. 94/2001**, cu modificările și completările ulterioare, utilizând formatul prevăzut la cap. III din reglementările respective, mai puțin notele explicative;

b) întocmirea situațiilor financiare de către societățile comerciale care urmează să se lichideze și care aplică **Reglementările** contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice **nr. 306/2002**, respectând formatul prevăzut la cap. IV din reglementările respective, mai puțin notele explicative;

4. vânzarea bunurilor perisabile sau supuse deprecierii iminente;

5. vânzarea bunurilor importante din averea debitorului (terenuri, fabrici, instalații) cât mai avantajos și cât mai repede, cu acordul prealabil al creditorilor;

6. depunerea la bancă, în contul debitorului, a sumelor realizate din vânzarea bunurilor;
7. stabilirea, potrivit legii, a masei pasive;
8. distribuirea sumelor realizate din lichidare, potrivit planului de distribuire între creditori, în ordinea prevăzută de lege;
9. întocmirea și aprobarea raportului final;
10. întocmirea situațiilor financiare finale.

Dacă lichidarea se prelungește peste durata unui exercițiu financiar, lichidatorii sunt obligați să întocmească situațiile financiare anuale ale societăților comerciale care își încetează activitatea, în conformitate cu prevederile art. 26 (1) din Legea contabilității **nr. 82/1991**, republicată și ale art. 261 (1) din Legea **nr. 31/1990**, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

CAPITOLUL 3

RETRAGEREA SAU EXCLUDEREA UNOR ASOCIAȚI*) DIN CADRUL SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

*) Conform art. 61 alin. (2) din Legea 31/1990, republicată, termenul asociați include și acționarii.

Din punct de vedere juridic, retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale este reglementată de art. 217-221 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Operațiunile care se efectuează cu ocazia retragerii sau excluderii unor asociați:

1. Evaluarea elementelor de activ și de pasiv prin folosirea ori de câte ori este posibil a cel puțin două metode de evaluare recunoscute de standardele internaționale de evaluare. Nefolosirea unor metode recunoscute trebuie fundamentată, potrivit art. 133 din Legea nr. 31/1990, modificată prin Legea **nr. 161/2003**;

2. Determinarea capitalului propriu (activului net) pe baza bilanțului sau pe baza balanței de verificare;

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

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

În conformitate cu prevederile art. 219 alin. (2) din Legea **nr. 31/1990** privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se achită asociatului exclus suma de bani care reprezintă partea proporțională din capitalul propriu (activul net)/patrimoniul social.

CAPITOLUL 4

ASPECTE CU CARACTER GENERAL PRIVIND REORGANIZAREA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

Situațiile financiare întocmite cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activității societăților comerciale care aplică **Reglementările** contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice **nr. 94/2001**, sunt supuse auditului financiar, care se efectuează de către auditori financiari, persoane fizice sau juridice autorizate, potrivit legii.

În situația când societatea care a preluat afacerea continuă activitatea comercială a întreprinderii care și-a cedat bunurile, la operațiunile de fuziune sau divizare se poate folosi metoda valorii nete contabile care presupune preluarea tuturor elementelor bilanțiere.

Societățile comerciale absorbante sau absorbite care dețin titluri de participare la societățile comerciale absorbite sau absorbante vor anula titlurile respective, la valoarea contabilă, prin diminuarea altor rezerve, a primei de fuziune sau a capitalului social, cuantumuri care vor fi aprobate de adunarea generală a acționarilor.

La data întocmirii bilanțului de fuziune, divizare sau încetare a activității, diferențele de curs valutar dintre cursul de schimb de la această dată și cursul de schimb de la data înregistrării în contabilitate, rezultate din evaluarea disponibilităților în valută și a altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat în valută, acreditive și depozite pe termen scurt în valută etc., se înregistrează în conturile de venituri și cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Creanțele și datoriile în valută se evaluează pe baza cursului de schimb în vigoare la data întocmirii bilanțului de fuziune, divizare sau încetare a activității. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută ori față de cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare și cursul de schimb de la data întocmirii bilanțului se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Operațiunile care au loc după data întocmirii bilanțului de fuziune sau divizare se efectuează numai cu aprobarea acestora de către societatea absorbantă sau de către societățile care primesc prin divizare elementele de activ și de pasiv. Activitățile respective vor fi evidențiate în contabilitatea societății absorbite sau care se divizează și vor fi avute în vedere la întocmirea documentelor privind protocolul de predare-primire și balanța de verificare.

Înregistrarea preluării elementelor de activ și de pasiv ale societății absorbite de către societatea absorbantă se face înainte de radierea societății absorbite de la Oficiul registrului comerțului.

Societățile comerciale absorbante și cele rezultate în urma divizării, care intră sub incidența Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, au obligația să aplice aceste reglementări.

Societățile comerciale care fuzionează ori care se divizează și care au înregistrat pierdere contabilă vor stipula în documentele de fuziune sau divizare încheiate între părți modalitățile de acoperire a pierderii.

În situația în care societatea comercială care se lichidează are pierdere contabilă care nu poate fi acoperită cu ocazia lichidării, modalitatea de acoperire a acesteia va fi cea prevăzută în hotărârea judecătorească definitivă și irevocabilă, în vederea întocmirii situațiilor financiare finale.

Societăților comerciale care își încetează existența prin fuziune sau divizare și care au activ net (capitaluri proprii) negative li se preiau elementele de activ și de pasiv fără emisiune de acțiuni, iar societăților comerciale care se lichidează și se găsesc în aceeași situație li se aplică prevederile legale.

Societățile comerciale care se află în lichidare vor depune în mod obligatoriu declarațiile (de impozit, asigurări de sănătate, fond de șomaj etc.), precum și decontul de T.V.A., la termenele stabilite de reglementările legale. Acestea se semnează de lichidator.

Potrivit prevederilor art. 247 alin. (5) din Legea **nr. 31/1990**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, lichidatorii își îndeplinesc mandatul sub controlul cenzorilor, la societățile care au obligativitatea existenței acestora.

În perioada lichidării societății comerciale, cenzorii vor verifica toate operațiunile prevăzute în normele privind lichidarea societăților comerciale.

*

* *

EXEMPLE PRIVIND REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A PRINCIPALELOR OPERAȚIUNI DE FUZIUNE, DIVIZARE, DIZOLVARE ȘI LICHIDARE A SOCIETĂȚILOR COMERCIALE, PRECUM ȘI RETRAGEREA SAU EXCLUDEREA UNOR ASOCIAȚI, ȘI IMPLICAȚIILE FISCALE

I. FUZIUNEA ȘI DIVIZAREA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

PARTEA I: Metoda rezultatului, respectiv evaluarea globală a societăților

În toate exemplele prezentate, formatul de bilanț este cel prevăzut în **Reglementările** contabile aprobate prin OMFP nr. 306/2002, considerându-se că societățile respective aplică prevederile acestui ordin*).

*) Societățile comerciale care aplică OMFP nr. 94/2001 vor ține cont și de prevederile Standardelor Internaționale de Raportare Financiară.

În coloana "A" s-au menținut numerele rândurilor (Nr. rd.) din formatul de bilanț prevăzut prin reglementările de la alineatul precedent.

A. Fuziunea prin absorbție

A.1 . Caz general

Exemplul nr. 1:

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care fuzionează (Societatea "P" - absorbantă și Societatea "R" - absorbită).

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societății "P", pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează un plus de 3.125.000 mii lei (valoarea justă este de 8.500.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 5.375.000 mii lei).

Regularizarea diferențelor din reevaluare la societatea "P", în mii lei:

$$212 = 105 \quad 3.125.000$$

Rezultatele evaluării societății "R" sunt reflectate la venituri așa cum este prezentat la pct. 6.

2. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care fuzionează, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanțul societății "P"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (11.425.000-2.925.000)	02	8.500.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	8.500.000

B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	1.000.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (2.200.000-75.000)	06	2.125.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	250.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	3.375.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	3.875.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-500.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	8.000.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	2.000.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (200 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	2.000.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	3.125.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	2.875.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	8.000.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	8.000.000

Bilanțul societății "R"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (2.125.000-975.000)	02	1.150.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.150.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301)	05	825.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (1.875.000-275.000)	06	1.600.000

IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	50.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	2.475.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	11	1.225.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	1.250.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	2.400.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	1.250.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (125 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	1.250.000
IV. REZERVE [ct. 1061*)+1068**)] (150.000+1.000.000)	26	1.150.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.400.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	2.400.000

*) Rezerva legală a fost dedusă la constituire.

**) Alte rezerve sunt formate din facilități fiscale.

3. Evaluarea globală a societăților:

Valoarea globală a Societății "R" rezultată în urma evaluării înregistrează o creștere de 1.350.000 mii lei față de activul net contabil.

Societatea "P"

Activ net contabil rezultat în urma evaluării = 11.875.000 mii lei -
3.875.000 mii lei = 8.000.000 mii lei

Aport net = Activ net contabil

Societatea "R"

Activ net contabil = 3.625.000 mii lei - 1.225.000 mii lei = 2.400.000 mii lei

Aport net = 2.400.000 mii lei + 1.350.000 mii lei = 3.750.000 mii lei

4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor, pentru a acoperi aportul societății absorbite:

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților "P" și "R":

Societatea "P"

8.000.000 mii lei : 200 mii acțiuni = 40.000 lei

Societatea "R"

3.750.000 mii lei : 125 mii acțiuni = 30.000 lei.

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

30.000 : 40.000 = 3/4, adică se schimbă 4 acțiuni ale Societății "R" pentru 3 acțiuni ale Societății "P".

5. Determinarea numărului de acțiuni de emis de Societatea "P", fie prin raportarea aportului net al societăților comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății comerciale absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății absorbite cu raportul de schimb:

- valoarea aportului net al societății "R" este de 3.750.000 mii lei

- valoarea contabilă a unei acțiuni la Societatea "P" este de 40.000 lei

3.750.000 mii : 40.000 = 94 mii acțiuni (cifra exactă 93,75 mii);

sau

125 mii acțiuni x 3/4 (raportul de schimb) = 94 mii acțiuni.

• Determinarea creșterii capitalului social la Societatea "P", prin înmulțirea numărului de acțiuni care trebuie emise de Societatea "P" cu valoarea nominală a unei acțiuni de la această societate comercială:

94 mii acțiuni x 10.000 lei/valoarea nominală a unei acțiuni = 940.000 mii lei capital social

• Calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor și valoarea nominală a acestora:

3.750.000 mii - 940.000 mii lei = 2.810.000 mii lei primă de fuziune.

sau

• Calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor, valoarea nominală a acestora și valoarea rezervelor:

3.750.000 mii lei - 940.000 mii lei - 1.150.000 mii lei = 1.660.000 mii lei primă de fuziune.

Acționarii de la Societatea "R" vor primi, ca urmare a fuziunii, 94 mii de acțiuni a 10.000 lei (valoarea nominală a unei acțiuni).

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

Contabilitatea fuziunii la Societatea "R" - absorbită

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) evidențierea valorii activului transferat reprezentând total active identificate în bilanț plus creșterea de valoare rezultată la evaluarea globală:

461 = 7583 4.975.000

b) scăderea din evidență a elementelor de activ transferate:

6583 = % 3.625.000

212 1.150.000*)

301 825.000

411 1.600.000

5121 50.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121 = 6583 3.625.000

7583 = 121 4.975.000

d) transmiterea elementelor de pasiv:

419 = 461 1.225.000

% = 456 3.750.000

1012 1.250.000

1061 150.000

1068 1.000.000

121 1.350.000

NOTĂ:

*) Pentru exemplele de la fuziune și divizare (metodele de la partea I și partea II) se pot efectua înregistrările contabile ale conturilor rectificative (de amortizare, deprecieri ori diferențe de preț) în corespondență cu conturile de active (212, 213, 214, 301, 371, 411, 461, ș.a.)

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456 = 461 3.750.000

Contabilitatea fuziunii la Societatea "P" - absorbantă

Înregistrări contabile, în mii lei:

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

456 = % 3.750.000

1012	940.000
1042*)	2.810.000

*) În cadrul contului 1042 se vor evidenția analitice distincte cu sumele reprezentând rezerva legală și alte rezerve formate din facilități fiscale.

b) preluarea elementelor de activ de la Societatea "R":

%	= 456	4.975.000	%	= 455	5.250.000
207		1.350.000	207		1.350.000
212		1.150.000	212		1.150.000
301		825.000	301		825.000
411		1.600.000	411**)		1.875.000
5121		50.000	5121		50.000

c) preluarea elementelor de pasiv de la Societatea "R":

456 = 419	1.225.000	456 = %	1.500.000
		419	1.225.000
		491**)	275.000

***) Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

d) după înregistrarea fuziunii la Oficiul registrului comerțului se efectuează înregistrarea contabilă pentru rezervele care au fost deduse fiscal și se dorește menținerea lor în contabilitatea societății absorbante

1042/analitic distinct, rezerva legală	= 1.061	150.000
1042/analitic distinct, alte rezerve	= 1.068	1.000.000

NOTĂ:

În cazul în care prima de fuziune nu acoperă rezerva legală și rezerva reprezentând facilități, transferul se va face în limita primei de fuziune, iar diferența până la nivelul rezervei respective se impozitează.

Bilanțul întocmit de Societatea "P" după fuziunea cu Societatea "R"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)		1.350.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (11.425.000+1.150.000-2.925.000)	02	9.650.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	11.000.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301+371-397) (825.000+1.100.000-100.000)	05	1.825.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (2.200.000+1.875.000-75.000-275.000)	06	3.725.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	300.000

ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	5.850.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404+419) (3.875.000+1.225.000)	11	5.100.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	750.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	11.750.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	2.940.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (294 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	2.940.000
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	23	2.810.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	3.125.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	2.875.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	11.750.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	11.750.000

IMPLICAȚII FISCALE

Societatea absorbită (R)

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") în sumă de 4.975.000 mii lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") în sumă de 3.625.000 mii lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea R deține o clădire, valoare de intrare 2.125.000 mii lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile art. 24 din **Codul** fiscal, este în sumă de 1.125.000 mii lei; valoarea fiscală a clădirii este 1.000.000 mii lei (prin diferență). Societatea R comunică societății P valoarea fiscală a clădirii.

3. Având în vedere faptul că rezervele care au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezerva legală - contul 1061 și rezervele din alte facilități fiscale - contul 1068) au fost preluate în aceleași conturi la societatea absorbantă (P), acestea nu se supun impunerii la societatea R. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se va impune cu cota de impozit pe profit (societatea R datorând un impozit de 25% • 275.000 = 68.750 mii lei) în cazul în care acest provizion nu este preluat în contul identic al societății absorbante (P).

4. Societatea R are obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

Societatea absorbantă (P)

1. Societatea P va amortiza din punct de vedere fiscal clădirea primită folosind regulile prevăzute la art. 24 din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită în situația în care fuziunea nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 1.000.000 mii lei pe perioada normală

de funcționare rămasă prin metoda de amortizare utilizată de societatea R în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

2. Rezervele preluate de la societatea R (care au fost deductibile), precum și provizionul, în cazul în care se preia, urmează regimul stabilit prin prevederile art. 22 din Codul fiscal.

3. Fondul comercial de 1.350.000 mii lei nu se amortizează din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

4. Diferențele din reevaluarea imobilizărilor corporale de 3.125.000, rezultate ca urmare a fuziunii, nu sunt luate în calcul la determinarea deducerilor de amortizare, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

A.2 . Fuziunea societăților comerciale care au capitaluri proprii negative

Exemplul nr. 2:

Societatea absorbantă are capitaluri proprii pozitive, iar societatea absorbită are capitaluri proprii negative.

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care fuzionează (Societatea "V" - absorbantă și Societatea "W" - absorbită).

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societății "V", pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează un plus de 75.000 mii lei (valoarea justă este de 5.450.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 5.375.000 mii lei).

Regularizarea diferențelor din reevaluare la societatea "V", în mii lei:

$$212 = 105 \quad 75.000$$

Rezultatele evaluării societății "W" sunt reflectate la venituri, așa cum este prezentat la pct. 5.

2. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care fuzionează, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanțul societății "V"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (8.375.000-2.925.000)	02	5.450.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	5.450.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	1.000.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (2.200.000-75.000)	06	2.125.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	250.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	3.375.000

D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	3.875.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-500.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	4.950.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) Din care:	19	2.000.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (200 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	2.000.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	75.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	2.875.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	4.950.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	4.950.000

Bilanțul Societății "W"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (2.920.000-1.320.000)	02	1.600.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371-378) (1.520.000-80.000)	05	1.440.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (3.820.000-500.000)	06	3.320.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	40.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	4.800.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	6.680.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-1.880.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	-280.000*)
J. CAPITAL ȘI REZERVE		

I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	1.600.000
- capital subscris vărsat (1012) (160 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	1.600.000
IV. REZERVE (ct. 1068)**)	26	1.120.000
VI. Rezultatul exercițiului financiar (ct. 121) Sold D	30	3.000.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	-280.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	-280.000

*) Deoarece activul net este mai mic decât jumătate din capitalul social, AGA va lua măsuri în conformitate cu art. 153 din Legea **nr. 31/1990**, cu modificările și completările ulterioare.

**) Suma din ct. 1068 este formată din facilități fiscale.

3. Evaluarea globală a societăților:

Valoarea globală a Societății "W" rezultată în urma evaluării înregistrează o creștere de 130.000 mii lei față de activul net contabil.

Societatea "V"

Activ net contabil = 8.825.000 mii lei - 3.875.000 mii lei = 4.950.000 mii lei

Aport net = Activ net contabil

Societatea "W"

Activ net contabil = 6.400.000 mii lei - 6.680.000 mii lei = -280.000 mii lei

Aport net = -280.000 mii lei + 130.000 mii lei = -150.000 mii lei

4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor, pentru a acoperi aportul societății absorbite:

În cazul de mai sus, societatea absorbantă "V", preia elementele de activ și pasiv ale societății absorbite "W" fără emisiune de acțiuni, aceasta având după evaluare un aport net negativ în valoare de 150.000 mii lei, în conformitate cu normele metodologice aprobate prin prezentul ordin.

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

Contabilitatea fuziunii la Societatea "W" - absorbită

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) evidențierea valorii activului transferat:

461 = 7583 6.530.000

b) scăderea din evidență a elementelor de activ transferate:

6583 = % 6.400.000

212 1.600.000

371 1.440.000

411 3.320.000

5121 40.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121 = 6583 6.400.000

7583 = 121 6.530.000

404 = 461 6.680.000

1012 1.600.000

1068 1.120.000

121 130.000

$$456 = 121 \quad 3.000.000$$

e) regularizarea conturilor 456 si 461:

$$461 = 456 \quad 150.000$$

Înregistrări contabile, în mii lei:

117 = 456 150.000 - diferenta între 6.680.000 și 6.530.000

b) preluarea elementelor de activ de la Societatea "W":

$$\frac{\%}{\text{}} = 456 \quad 6.530.000 \quad \frac{\%}{\text{}} = 456 \quad 7.030.000$$

207	130.000	207	130.000
-----	---------	-----	---------

212	1.600.000	sau	212	1.600.000
-----	-----------	-----	-----	-----------

371	1.440.000	371	1.440.000
-----	-----------	-----	-----------

411	3.320.000	411*)	3.820.000
-----	-----------	-------	-----------

5121	40.000	5121	40.000
------	--------	------	--------

c) preluarea elementelor de pasiv de la Societatea "W":

$$456 = 404 \quad 6.680.000 \quad \text{sau} \quad 456 = \% \quad 7.180.000$$

404 6.680.000

491*) 500.000

*) Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

Bilanțul întocmit de Societatea "V" după fuziunea cu Societatea "W"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	130.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (8.375.000+1.600.000-2.925.000)	02	7.050.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	7.180.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371) (1.000.000+1.440.000)	05	2.440.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.)	06	5.445.000

(ct. 411-491) (2.200.000+3.820.000-75.000-500.000)		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (250.000+40.000)	08	290.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	8.175.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404) (3.875.000 + 6.680.000)	11	10.555.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-2.380.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	4.800.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	2.000.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (200 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	2.000.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	75.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	26	2.875.000
V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117) Sold D	28	150.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	4.800.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	4.800.000

IMPLICAȚII FISCALE

Societatea absorbită (W)

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") în sumă de 6.530.000 mii lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") în sumă de 6.400.000 mii lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea W deține o clădire, valoare de intrare 2.920.000 mii lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile art. 24 din **Codul** fiscal, este în sumă de 1.920.000 mii lei; valoarea fiscală a clădirii este 1.000.000 mii lei (prin diferență). Societatea W comunică societății V valoarea fiscală a clădirii.

3. Având în vedere faptul că rezervele care au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezervele din alte facilități fiscale - contul 1068) nu au fost preluate în aceleași conturi la societatea absorbantă (fiind folosite pentru acoperirea pierderii), acestea se supun impunerii; societatea W datorează, pentru aceste rezerve, impozit pe profit de 25% • 1.120.000 mii lei = 280.000 mii lei. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit (societatea W datorând un impozit de 25% • 500.000 = 125.000 mii lei) în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societății absorbante.

4. Societatea W are obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

Societatea absorbantă (V)

1. Societatea V va amortiza clădirea primită folosind regulile prevăzute la art. 24 din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită (W) în situația în care fuziunea nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 1.000.000 mii lei pe perioada normală de funcționare rămasă prin metoda de amortizare aleasă de societatea W în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

2. Fondul comercial de 130.000 mii lei nu se amortizează din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

3. Diferențele din reevaluarea imobilizărilor corporale de 75.000 mii lei nu sunt luate în calcul la determinarea deducerilor de amortizare, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

Exemplul nr. 3:

Societatea absorbantă are capitaluri proprii negative, iar societatea absorbită are capitaluri proprii pozitive.

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care fuzionează (Societatea "S" - absorbantă și Societatea "T" - absorbită).

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societății "S", pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează un plus de 125.000 mii lei (valoarea justă este de 5.500.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 5.375.000 mii lei).

Regularizarea diferențelor din reevaluare la societatea "S", în mii lei:

$$212 = 105 \quad 125.000$$

Rezultatele evaluării societății "T" sunt reflectate la venituri, așa cum se prezintă la pct. 6.

2. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care fuzionează, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanțul societății "S"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (8.425.000-2.925.000)	02	5.500.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	5.500.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	1.000.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411 - 491) (3.300.000-1.175.000)	06	2.125.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	250.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	3.375.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ	11	9.875.000

LA UN AN (ct. 404)		
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-6.500.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	-1.000.000*)
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	2.000.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (200 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	2.000.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	125.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	2.875.000
V. REZULTAT REPORTAT (ct. 117) Sold D	28	6.000.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	-1.000.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	-1.000.000

*) Deoarece activul net este mai mic decât jumătate din capitalul social, AGA va lua măsuri în conformitate cu art. 153 din Legea **nr. 31/1990**, cu modificările și completările ulterioare

Bilanțul societății "T"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (2.125.000-975.000)	02	1.150.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.150.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301)	05	825.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411 - 491) (1.875.000-275.000)	06	1.600.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	50.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	2.475.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	11	1.225.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE	12	1.250.000

(rd. 09+10-11-18)		
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	2.400.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	1.250.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (125 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	1.250.000
IV. REZERVE (ct. 1068*))	26	1.150.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.400.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	2.400.000

*) Suma din contul 1068 este formată din repartizarea profitului net din anii anteriori

3. Evaluarea globală a societăților:

Valoarea globală a Societății "T" rezultată în urma evaluării înregistrează o creștere de 100.000 mii lei față de activul net contabil.

Societatea "S"

Activ net contabil = 8.875.000 mii lei - 9.875.000 mii lei = -1.000.000 mii lei

Aport net = Activ net contabil

Societatea "T"

Activ net contabil = 3.625.000 mii lei - 1.225.000 mii lei = 2.400.000 mii lei

Aport net = 2.400.000 mii lei + 100.000 mii lei = 2.500.000 mii lei

4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor, pentru a acoperi aportul societății absorbite:

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților "S" și "T":

Societatea "S"

Pentru societatea absorbantă care are capital propriu (aport net) negativ, se va lua în considerare valoarea nominală a unei acțiuni.

1 acțiune "S" = 10.000 lei

Societatea "T"

2.500.000 mii lei : 125 mii acțiuni existente = 20.000 lei.

- Determinarea raportului de schimb al acțiunilor:

20.000 : 10.000 = 2/1, adică se schimbă 1 acțiune a Societății "T" pentru 2 acțiuni ale Societății "S".

5. Determinarea numărului de acțiuni de emis de Societatea "S", fie prin raportarea aportului net al societăților comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății comerciale absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății absorbite cu raportul de schimb:

- valoarea aportului net al Societății "T" este de 2.500.000 mii lei

- valoarea nominală a unei acțiuni la Societatea "S" este de 10.000 lei

2.500.000 mii : 10.000 lei/acțiune = 250 mii acțiuni;

sau

125 mii acțiuni x 2/1 (raportul de schimb) = 250 mii acțiuni.

- Determinarea creșterii de capital social la Societatea "S":

250 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune = 2.500.000 mii lei,

respectiv valoarea activului net al Societății "T".

Acționarii de la Societatea "T" vor primi, ca urmare a fuziunii, 250 mii de acțiuni a 10.000 lei (valoarea nominală a unei acțiuni).

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

Contabilitatea fuziunii la Societatea "T" - absorbită

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) evidențierea valorii activului transferat:

461 = 7583	3.725.000
------------	-----------

b) scăderea din evidență a elementelor de activ transferate:

6583 = %	3.625.000
	<hr/>
212	1.150.000
301	825.000
411	1.600.000
5121	50.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121 = 6583	3.625.000
7583 = 121	3.725.000

d) transmiterea elementelor de pasiv:

419 = 461	1.225.000
% = 456	2.500.000
	<hr/>
1012	1.250.000
1068	1.150.000
121	100.000

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456 = 461	2.500.000
-----------	-----------

Contabilitatea fuziunii la Societatea "S" - absorbantă

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) înregistrarea preluării aportului net:

456 = 1012	2.500.000
------------	-----------

b) înregistrarea elementelor de activ preluate de la Societatea "T":

% = 456	3.725.000	% = 456	4.000.000
	<hr/>		<hr/>
207	100.000	207	100.000
212	1.150.000	212	1.150.000
301	825.000	301	825.000
411	1.600.000	411*)	1.875.000
5121	50.000	5121	50.000

c) preluarea elementelor de pasiv de la Societatea "T":

456 = 419	1.225.000	sau	456 = %	1.500.000
				<hr/>
			419	1.225.000
			491*)	275.000

*) Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal

Bilanțul întocmit de Societatea "S" după fuziunea cu Societatea "T"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	100.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212 - 2812) (8.425.000+1.150.000-2.925.000)	02	6.650.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	6.750.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301 + 371 - 397) (825.000+1.000.000)	05	1.825.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411 - 491) (3.300.000+1.875.000-1.175.000-275.000)	06	3.725.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (250.000+50.000)	08	300.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	5.850.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404 + 419) (9.875.000+1.225.000)	11	11.100.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-5.250.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12 - 17)	13	1.500.000*)
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	4.500.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (450 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	4.500.000*)
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	125.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	2.875.000
V. REZULTAT REPORTAT (ct. 117) Sold D	28	6.000.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.500.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	1.500.000

*) Deoarece activul net este mai mic decât jumătate din capitalul social, AGA va lua măsuri în conformitate cu art. 153 din Legea **nr. 31/1990**, cu modificările și completările ulterioare.

IMPLICAȚII FISCALE

Societatea absorbită (T)

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") în sumă de 3.725.000 mii lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") în sumă de 3.625.000 mii lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea T deține o clădire, valoare de intrare 2.125.000 mii lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile art. 24 din **Codul** fiscal, este în sumă de 1.125.000 mii lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 1.000.000 mii lei (prin diferență). Societatea T comunică societății S valoarea fiscală a clădirii.

3. Având în vedere faptul că rezervele nu au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil acestea nu se supun impunerii. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit (societatea T datorând un impozit de 25% • 275.000 = 68.750 mii lei) în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societății absorbante (S).

4. Societatea T are obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

Societatea absorbantă (S)

1. Societatea S va amortiza clădirea folosind regulile prevăzute la art. 24 din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită în situația în care fuziunea nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 1.000.000 mii lei pe perioada normală de funcționare rămasă și folosind metoda de amortizare aleasă de societatea T în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

2. Fondul comercial de 100.000 mii lei nu se amortizează din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

3. Diferențele din reevaluarea imobilizărilor corporale de 125.000 mii lei nu sunt luate în calcul la determinarea deducerilor de amortizare, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

A.3 . Cazuri particulare privind fuziunea prin absorbție

A.3 .1. Societatea absorbantă deține titluri la societatea absorbită

Exemplul nr. 4:

Societatea "J" absoarbe societatea "K", la care deține titluri de participare.

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care fuzionează (Societatea "J" - absorbantă și Societatea "K" - absorbită).

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societății "J", pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează un minus de 169.000 mii lei, (valoarea justă este de 1.031.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 1.200.000 mii lei). Societatea are în evidență rezultate din reevaluări corespunzătoare.

Regularizarea diferențelor din reevaluare la societatea "J", în mii lei:

105	=	2131	169.000
-----	---	------	---------

Notă:

Instalațiile tehnice au înregistrat anterior un plus de valoare care să asigure diferența negativă din reevaluare.

Rezultatele evaluării societății "K" sunt reflectate la venituri, așa cum se va vedea la pct. 6.

2. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care fuzionează, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanțul societății "J"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (1.731.000-700.000)	02	1.031.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263) (9 mii acțiuni x 20.000 lei/acțiune)	03	180.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.211.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	1.732.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411)	06	1.168.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	450.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	3.350.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	3.130.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	220.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	1.431.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	1.280.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (80 mii acțiuni x 16.000 lei/acțiune)	21	1.280.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	31.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	120.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.431.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	1.431.000

Bilanțul societății "K"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (800.000-160.000)	02	640.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	640.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371-397) (1.400.000-270.000)	05	1.130.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411)	06	910.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	180.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	2.220.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	1.840.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	380.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	1.020.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	720.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (60 mii acțiuni x 12.000 lei/acțiune)	21	720.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	200.000
IV. REZERVE (ct. 1068*))	26	100.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.020.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	1.020.000

*) Suma din contul 1068 este formată din repartizarea profitului din anii anteriori.

Notă:

Societatea "J" deține 15% din capitalul societății "K":

- 60.000 acțiuni x 15% = 9.000 acțiuni
- costul de achiziție al unei acțiuni este de 20.000 lei.

3. Evaluarea globală a societăților:

Valoarea globală a Societății "K" rezultată în urma evaluării înregistrează o creștere de 240.000 mii lei (de ex. la mijloace de transport) față de activul net contabil.

Societatea "J"

Activ net contabil = 4.561.000 mii lei - 3.130.000 mii lei = 1.431.000 mii lei

Aport net = 1.431.000 mii lei + 9.000*) mii lei = 1.440.000 mii lei

*) Reprezintă plusul de valoare al acțiunilor deținute la societatea "K":
9.000 mii lei = 9.000 acțiuni x (21.000 lei/acțiune - 20.000 lei/acțiune)

Societatea "K"

Activ net contabil = 2.860.000 mii lei - 1.840.000 = 1.020.000 mii lei

Aport net = 1.020.000 mii lei + 240.000 mii lei = 1.260.000 mii lei

4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor, pentru a acoperi aportul societății absorbite:

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților "J" și "K"

1 acțiune J = 1.440.000.000 lei/80.000 acțiuni = 18.000 lei

1 acțiune K = 1.260.000.000 lei/60.000 acțiuni = 21.000 lei

- Determinarea raportului de schimb (RS)

RS = 21.000 lei/18.000 lei = 7/6

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

5. Determinarea numărului de acțiuni de emis de Societatea "J", fie prin raportarea aportului net al societăților comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății comerciale absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății absorbite cu raportul de schimb:

1.260.000.000 lei/18.000 lei = 70.000 acțiuni

sau

60.000 acțiuni "K" x 7/6 = 70.000 acțiuni

Societatea "J" deține însă 15% din acțiunile societății "K" și se află astfel în situația de a-și remunera propriile acțiuni. În acest caz, numărul de acțiuni emise pe care le vor primi acționarii societății "K", se determină astfel:

70.000 acțiuni x 85% = 59.500 acțiuni.

Acțiunile ce revin societății "J" vor fi anulate, respectiv:

70.000 acțiuni x 15% = 10.500 acțiuni

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

Contabilitatea fuziunii la Societatea "K" - absorbită

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) evidențierea valorii activului transferat:

461	=	7583	3.100.000
-----	---	------	-----------

b) scăderea din evidență a elementelor de activ transferate:

6583	=	%	2.860.000
		213	640.000
		371	1.130.000
		411	910.000
		5121	180.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121	=	6583	2.860.000
7583	=	121	3.100.000

d) transmiterea elementelor de pasiv:

401	=	461	1.840.000
%	=	456	1.260.000
1012			720.000
105			200.000
1068			100.000
121			240.000

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456	=	461	1.260.000
-----	---	-----	-----------

Contabilitatea fuziunii la Societatea "J" - absorbantă

Determinarea creșterii de capital propriu generate de aportul societății "K"

a) Creșterea de capital propriu

1.260.000 mii lei x 85% = 1.071.000 mii lei

sau

59.500 acțiuni x 18.000 lei = 1.071.000 mii lei

din care:

- creștere de capital social:

59.500 acțiuni x 16.000 lei = 952.000 mii lei

- primă propriu-zisă de fuziune

1.071.000 - 952.000 = 119.000 mii lei.

b) Determinarea valorii titlurilor de participare deținute la Societatea "K"
- absorbită

1.260.000 mii lei x 15% = 189.000 mii lei

din care:

- anulare acțiuni

9.000 acțiuni x 20.000 lei = 180.000 mii lei

- diferență pozitivă din evaluare

9.000 acțiuni x (21.000 - 20.000) = 9.000 mii lei

sau

189.000 - 180.000 = 9.000 mii lei.

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) înregistrarea aportului rezultat din fuziune:

456	=	%	1.080.000
		1012	952.000
		1042	128.000*)

*) Prima de fuziune este formată din prima propriu-zisă de fuziune la care se adaugă diferența pozitivă din evaluarea titlurilor de participare.

128.000 mii lei = 119.000 mii lei + 9.000 mii lei

b) anularea titlurilor de participare:

%	=	263	180.000
106			120.000
1042			60.000

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 sau a asociaților aprobă cuantumurile de suportare a acestor titluri de participare prin diminuarea altor rezerve, a primei de fuziune sau a capitalului social, se vor efectua înregistrările corespunzătoare (106 = 262; 1042 = 262; 1012 = 262).

c) preluarea elementelor de activ și de pasiv ale societății "K":

%	=	456	3.100.000
213			880.000
371			1.130.000
411			910.000
5121			180.000
456	=	%	2.020.000
		117	180.000
		401	1.840.000

Bilanțul întocmit de Societatea "J" după fuziunea cu Societatea "K"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (1.731.000+880.000-700.000)	02	1.911.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.911.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371) (1.732.000 + 1.130.000)	05	2.862.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411) (1.168.000+910.000)	06	2.078.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (450.000+180.000)	08	630.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	5.570.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401) (3.130.000+1.840.000)	11	4.970.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	600.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	2.511.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	2.232.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (139,5 mii acțiuni x 16.000 lei/acțiune)	21	2.232.000

II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	23	68.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	31.000
V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117) Sold C	27	180.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.511.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	2.511.000

IMPLICAȚII FISCALE

Societatea absorbită (K)

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") în sumă de 3.100.000 mii lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") în sumă de 2.860.000 mii lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea K deține un mijloc de transport, valoare de intrare 800.000 mii lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal, este în sumă de 300.000 mii lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 500.000 mii lei (prin diferență). Societatea K comunică societății J valoarea fiscală a imobilizării corporale.

3. Având în vedere faptul că rezervele din repartizarea profitului net sau constituit după plata impozitului pe profit acestea nu se supun impunerii. Rezervele din reevaluare (200.000 mii lei) provin din reevaluarea legală a mijlocului de transport, valoarea de 5.000 mii lei fiind deja dedusă la determinarea profitului impozabil prin intermediul amortizării mijlocului de transport.

4. Societatea K are obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

Societatea absorbantă (J)

1. Societatea J va amortiza mijlocul de transport folosind regulile prevăzute la art. 24 din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită în situația în care fuziunea nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 500.000 mii lei pe perioada normală de funcționare rămasă prin metoda de amortizare aleasă de societatea K în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

2. Diferențele din reevaluarea imobilizărilor corporale de 169.000 mii lei, rezultate cu ocazia fuziunii, nu sunt luate în calcul la determinarea deducerilor de amortizare, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

A.3 .2. Societatea absorbită deține titluri la societatea absorbantă

Exemplul nr. 5:

Societatea "M" absoarbe societatea "N" care deține 10% din capitalul societății "M".

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care fuzionează (Societatea "M" – absorbantă și Societatea "N" – absorbită).

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societății "M", pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează un plus de 240.000 mii lei, (valoarea justă este de 1.740.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 1.500.000 mii lei).

Regularizarea diferențelor din reevaluare la societatea "M", în mii lei:

$$2131 \quad = \quad 105 \quad 240.000$$

Rezultatele evaluării societății "N" sunt reflectate la venituri, așa cum este prezentat la pct. 6.

2. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care fuzionează, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanțul societății "M"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (2.140.000-400.000)	02	1.740.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.740.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	1.250.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411)	06	710.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	460.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	2.420.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401 + 462) (2.000.000+160.000)	11	2.160.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	260.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	2.000.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	1.360.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (80 mii acțiuni x 17.000 lei/acțiune)	21	1.360.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	360.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	180.000
V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117) Sold C	27	100.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.000.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	2.000.000

Bilanțul societății "N"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (1.500.000-960.000)	02	540.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263) (8 mii acțiuni x 20.000 lei/acțiune)	03	160.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	700.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	1.150.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411 - 491) (1.150.000-200.000)	06	950.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	130.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	2.230.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 162+401) (230.000+1.800.000)	11	2.030.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	200.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	900.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	600.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (50 mii acțiuni x 12.000 lei)	21	600.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	90.000
IV. REZERVE (ct. 1061*)	26	100.000
V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117) Sold C	27	110.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	900.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	900.000

*) Rezerva legală a fost dedusă la constituire.

Notă:

Societatea "N" deține 10% din capitalul societății "M":

- 80.000 acțiuni x 10% = 8.000 acțiuni

- costul de achiziție al unei acțiuni este de 20.000 lei.

3. Evaluarea globală a societăților:

Valoarea globală a Societății "N" rezultată în urma evaluării înregistrează o descreștere de 190.000 mii lei față de activul net contabil.

Societatea "M"

Activ net contabil = 4.160.000 mii lei - 2.160.000 mii lei = 2.000.000 mii lei

Aport net = Activ net contabil

Societatea "N"

Activ net contabil = 2.930.000 mii lei - 2.030.000 mii lei = 900.000 mii lei

Aport net = 900.000 mii lei - 190.000 mii lei + 40.000*) mii lei = 750.000 mii lei

*) Reprezintă plusul de valoare al acțiunilor deținute la societatea "M".

40.000 mii lei = 8.000 acțiuni x (25.000 lei/acțiune - 20.000 lei/acțiune)

4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor, pentru a acoperi aportul societății absorbite:

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților "M" și "N"

1 acțiune M = 2.000.000.000 lei/80.000 acțiuni = 25.000 lei

1 acțiune N = 750.000.000 lei/50.000 acțiuni = 15.000 lei

- Determinarea raportului de schimb (RS)

RS = 15.000 lei/25.000 lei = 3/5

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

5. Determinarea numărului de acțiuni de emis de Societatea "M", fie prin raportarea aportului net al societăților comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății comerciale absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății absorbite cu raportul de schimb:

750.000.000 lei/25.000 lei = 30.000 acțiuni

sau

50.000 acțiuni "N" x 3/5 = 30.000 acțiuni

Prin absorbirea societății "N", pentru cele 8.000 de acțiuni deținute de societatea "N" la societatea "M", societatea "M" absorbantă se află în situația dobândirii propriilor acțiuni. Aceste acțiuni se înregistrează în contul 502 "Acțiuni proprii" și vor fi anulate conform prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Contabilitatea fuziunii la Societatea "N" - absorbită

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) evidențierea valorii activului transferat:

461	=	7583	2.780.000
-----	---	------	-----------

b) scăderea din evidență a elementelor de activ transferate:

6583	=	%	2.930.000
		213	540.000
		263	160.000
		371	1.150.000
		411	950.000
		5121	130.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121	=	6583	2.930.000
7583	=	121	2.780.000

d) transmiterea elementelor de pasiv:

%	=	461	2.030.000
162			230.000
401			1.800.000
%	=	456	900.000
1012			600.000
105			90.000
1061			100.000
117			110.000
și			
456	=	121	150.000

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456	=	461	750.000
-----	---	-----	---------

Contabilitatea fuziunii la Societatea "M" - absorbantă

Determinarea creșterii de capital propriu generate de aportul societății "N"

30.000 acțiuni x 25.000 lei = 750.000 mii lei

din care:

- creștere de capital social:

30.000 acțiuni x 17.000 lei = 510.000 mii lei

- primă propriu-zisă de fuziune, calculată ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor și valoarea nominală a acestora:

750.000 - 510.000 = 240.000 mii lei.

sau

- primă propriu-zisă de fuziune, calculată ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor, valoarea nominală a acestora și valoarea rezervelor:

750.000 - 510.000 - 100.000 = 140.000 mii lei.

Înregistrări contabile, în mii lei:

- a)** înregistrarea aportului rezultat din fuziune:

456	=	%	750.000
1012			510.000
1042/analitic distinct*)			rezerva legală 240.000

***)** În cadrul contului 1042 se vor evidenția analitice distincte cu sumele reprezentând rezerva legală și alte rezerve reprezentând facilități fiscale.

- b)** preluarea elementelor de activ și de pasiv ale societății "N"

%	=	456	2.780.000	%	=	456	2.980.000
213			350.000	213			350.000
371			1.150.000	371			1.150.000
411			950.000	411**)			1.150.000
502			200.000	502			200.000
5121			130.000	5121			130.000
456	=	%	2.030.000	456	=	%	2.230.000
162			230.000	162			230.000
401			1.800.000	401			1.800.000
				491			200.000

****)** Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

c) anularea acțiunilor proprii:

%	=	502	200.000
1042			64.000*)
1068			136.000**)

***)** 64.000 mii lei = 8.000 acțiuni x (25.000 lei/acțiune - 17.000 lei/acțiune).

****)** 136.000 mii lei = 8.000 acțiuni x 17.000 lei/acțiune.

d) după înregistrarea fuziunii la Oficiul registrului comerțului se efectuează înregistrarea contabilă pentru rezervele care au fost deduse fiscal și se dorește menținerea lor în contabilitatea societății absorbante

1042/analitic distinct, rezerva legală = 1061 100.000

Bilanțul întocmit de Societatea "M" după fuziunea cu Societatea "N"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213 - 2813) (2.140.000+350.000-400.000)	02	2.090.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	2.090.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371) (1.250.000+1.150.000)	05	2.400.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411 - 491) (710.000+1.150.000-200.000)	06	1.660.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (460.000+130.000)	08	590.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	4.650.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 162+401+462) (230.000+2.000.000+1.800.000+160.000)	11	4.190.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	460.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	2.550.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22)	19	1.870.000

din care:		
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (110 mii acțiuni x 17.000 lei/acțiune)	21	1.870.000
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	23	176.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	360.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	44.000
V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117) Sold C	27	100.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.550.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	2.550.000

IMPLICAȚII FISCALE

Societatea absorbită (N)

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") în sumă de 2.780.000 mii lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") în sumă de 2.930.000 mii lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea N deține un mijloc de transport, valoare de intrare 1.500.000 mii lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile art. 24 din **Codul** fiscal, este în sumă de 500.000 mii lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 1.000.000 mii lei (prin diferență). Societatea N comunică societății M valoarea fiscală a imobilizării corporale.

3. Având în vedere faptul că rezerva legală care a fost anterior dedusă la determinarea profitului impozabil (contul 1061) nu a fost preluată în același cont la societatea absorbantă, aceasta se supune impunerii; societatea N datorează, pentru această rezervă, impozit pe profit de $25\% \cdot 100.000$ mii lei = 25.000 mii lei. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societății absorbante.

Rezervele din reevaluare (90.000 mii lei) provin din reevaluarea legală a mijlocului de transport, valoarea de 5.000 mii lei fiind deja dedusă la determinarea profitului impozabil prin intermediul amortizării mijlocului de transport.

4. Societatea N are obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

Societatea absorbantă (M)

1. Societatea M va amortiza mijlocul de transport folosind regulile prevăzute la art. 24 din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită în situația în care fuziunea nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 1.000.000 mii lei pe perioada normală de funcționare rămasă prin metoda de amortizare aleasă de societatea N în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

2. În cazul în care rezerva legală rezultată din fuziune depășește 20% din capitalul social al societății M, diferența nu se impune cu impozit pe profit.

3. Diferențele din reevaluarea imobilizărilor corporale de 240.000 mii lei nu sunt luate în calcul la determinarea deducerilor de amortizare, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal, în condițiile în care se mențin la nivelul sumei rezultate.

A.3 .3. Societățile participante dețin participații reciproce

Exemplul nr. 6:

Societatea "E" cu un capital de 1.110.000 mii lei absoarbe societatea "I" cu un capital de 525.000 mii lei. Societatea "E" deține 5.000 acțiuni ale societății "I", iar societatea "I" deține 4.500 acțiuni ale societății "E".

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care fuzionează (Societatea "E" - absorbantă și Societatea "I" - absorbită).

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societății "E", pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează un plus de 23.000 mii lei (valoarea justă este de 2.280.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 2.257.000 mii lei).

Regularizarea diferențelor din reevaluare la societatea "E", în mii lei:

$$213 = 105$$

$$23.000$$

Rezultatele evaluării societății "I" sunt reflectate la venituri, așa cum este prezentat la pct. 6.

2. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care fuzionează, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanțul societății "E"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (2.360.000-80.000)	02	2.280.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263) (5 mii acțiuni x 32.000 lei/acțiune)	03	160.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	2.440.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371-397) (1.350.000-100.000)	05	1.250.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (1.250.000-150.000)	06	1.100.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	350.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	2.700.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	1.480.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	1.220.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	3.660.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		

I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	1.110.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (30 mii acțiuni x 37.000 lei/acțiune)	21	1.110.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	730.000
IV. REZERVE (ct. 1061+1068) (220.000+620.000)	26	840.000
V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117) Sold C	27	980.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	3.660.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	3.660.000

Bilanțul societății "I"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (1.380.000-300.000)	02	1.080.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263) (4,5 mii acțiuni x 40.000 lei/acțiune)	03	180.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.260.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371-397) (900.000-360.000)	05	540.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (1.300.000-950.000)	06	350.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	80.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	970.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 162+401) (1.000.000+752.500)	11	1.752.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-782.500
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	477.500
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	525.000

- capital subscris vărsat (ct. 1012) (21 mii acțiuni x 25.000 lei/acțiune)	21	525.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	215.000
IV. REZERVE [ct. 1061*)]	26	75.000
V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117) Sold D	28	337.500
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	477.500
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	477.500

*) Rezerva legală a fost dedusă la constituire.

3. Evaluarea globală a societăților:

Valoarea globală a Societății "I" rezultată în urma evaluării înregistrează o creștere de 190.000 mii lei asupra fondului comercial.

Stabilirea valorii acțiunilor societăților "E" și "I"

- mii lei -

Nr. crt.	Elemente	Societatea "E"	Societatea "I"
1	Capital social	1.110.000	525.000
2	Rezerve din reevaluare	730.000	215.000
3	Rezerve	840.000	75.000
4	Rezultatul reportat	980.000	(337.500)
5	Plusvaloare asupra fondului comercial	-	190.000
6	Plusvaloare asupra titlurilor	5.000 Y - 160.000	4.500 X - 180.000
7	Valoarea globală a societății (rd. 1 la 6)	3.500.000 + 5.000 Y	487.500 + 4.500 X
8	Număr de acțiuni	30.000	21.000

X - valoarea contabilă pe acțiune la Societatea "E";

Y - valoarea contabilă pe acțiune la Societatea "I".

Sistemul de ecuații este:

$$\begin{cases} 30.000 X = 5.000 Y + 3.500.000 \text{ (rd. 8 ori } X = \text{rd. 7 pt. Societatea "E")} \\ 21.000 Y = 4.500 X + 487.500 \text{ (rd. 8 ori } Y = \text{rd. 7 pt. Societatea "I")} \end{cases}$$

Rezolvând sistemul de ecuații se obțin valorile:

X = 125.000 lei/acțiune

Y = 50.000 lei/acțiune

Valoarea estimată a societății = Valoarea pe acțiune x Număr de acțiuni

Valoarea societății "E" = 125.000 lei x 30.000 acțiuni = 3.750.000 mii lei

Aport net = 3.750.000 mii lei

Valoarea societății "I" = 50.000 lei x 21.000 acțiuni = 1.050.000 mii lei

Aport net = 1.050.000 mii lei

4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor, pentru a acoperi aportul societății absorbite:

- Determinarea raportului de schimb (RS)

$$RS = 50.000 \text{ lei} / 125.000 \text{ lei} = 2/5$$

Vor fi schimbate 5 acțiuni "I" pentru 2 acțiuni "E".

5. Determinarea numărului de acțiuni de emis de Societatea "E", fie prin raportarea aportului net al societăților comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății comerciale absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății absorbite cu raportul de schimb:

$$1.050.000.000 \text{ lei} / 125.000 \text{ lei} = 8.400 \text{ acțiuni}$$

sau

$$21.000 \text{ acțiuni "I"} \times 2/5 = 8.400 \text{ acțiuni}$$

În principiu, cele 21.000 acțiuni ale Societății "I" vor trebui să fie schimbate pentru 8.400 acțiuni ale Societății "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 de acțiuni ale Societății "I".

În aceste condiții, acțiunile corespunzătoare acționarilor Societății "I" de la Societatea "E" reprezintă:

21.000 acțiuni - 5.000 acțiuni = 16.000 acțiuni, care vor fi schimbate pentru

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

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

Contabilitatea fuziunii la Societatea "I" - absorbită

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) evidențierea valorii activului transferat:

$$461 = 7583 \quad 2.802.500*)$$

*) $2.802.500 = 2.230.000 + \text{rd. } 5 \text{ (190.000)} \text{ și rd. } 6 \text{ (4.500} \cdot 125 - 180.000)$ din tabel de la Societatea "I".

b) scăderea din evidență a elementelor de activ transferate:

6583 =	%	2.230.000
		<hr/>
	213	1.080.000
	263	180.000
	371	540.000
	411	350.000
	5121	80.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121 =	6583	2.230.000
7583 =	121	2.802.500

d) transmiterea elementelor de pasiv:

% =	461	1.752.500
		<hr/>
	162	1.000.000
	401	752.500
% =	456	1.387.500
		<hr/>
	1012	525.000
	105	215.000
	1061	75.000

121	572.500
și	
456 = 117	337.500

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456 = 461	1.050.000
-----------	-----------

Contabilitatea fuziunii la Societatea "E" - absorbantă

Aportul total al Societății "I" este de 1.050.000 mii lei și corespunde:

- dreptului altor acționari decât cei ai Societății "E"
- 16.000 acțiuni x 50.000 lei = 800.000 mii lei
- din care:
- creștere de capital social
- 6.400 acțiuni x 37.000 lei = 236.800 mii lei
- primă propriu-zisă de fuziune, calculată ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor și valoarea nominală a acestora:
- 800.000 - 236.800 = 563.200 mii lei;
- sau
- primă propriu-zisă de fuziune, calculată ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor, valoarea nominală a acestora și valoarea rezervelor:
- 800.000 - 236.800 - 75.000 = 488.200 mii lei;
- drepturilor Societății "E"
- 5.000 acțiuni x 50.000 lei = 250.000 mii lei.
- Acest aport determină:
- anularea titlurilor de participare (acțiuni) deținute la Societatea "I" la valoarea contabilă de 160.000 mii lei
- și
- o diferență pozitivă din evaluare
- 250.000 - 160.000 = 90.000 mii lei.
- Concomitent se primesc ca aport 4.500 acțiuni proprii a căror valoare este de 4.500 acțiuni x 125.000 lei = 562.500 mii lei.
- Anularea acestor acțiuni determină:
- reducerea capitalului social
- 4.500 acțiuni x 37.000 lei = 166.500 mii lei
- diminuarea primei de fuziune
- 562.500 - 166.500 = 396.000 mii 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".

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) înregistrarea aportului rezultat din fuziune:

456 =	%	890.000
		<hr/>
	1012	236.800
	1042*)	653.200**)

*) În cadrul contului 1042 se vor înregistra analitic distinct cu suma reprezentând rezerva legală

**) Prima de fuziune este formată din prima propriu-zisă de fuziune la care se adaugă diferența pozitivă din evaluarea titlurilor de participare.

653.200 mii lei = 563.200 mii lei + 90.000 mii lei

b) anularea titlurilor de participare:

106 = 263	160.000
-----------	---------

c) preluarea elementelor de activ și de pasiv ale societății "I":

% = 456	<u>2.802.500</u>		% = 456	<u>3.752.500</u>
207	190.000		207	190.000
213	1.080.000	sau	313	1.080.000
371	540.000		371	540.000
411	350.000		411***)	1.300.000
502	562.500		502	562.500
5121	80.000		5121	80.000
456 = %	<u>1.912.500</u>		456 = %	<u>2.862.500</u>
117	160.000		117	160.000
162	1.000.000	sau	162	1.000.000
401	752.500		401	752.500
			491***)	950.000

***)) Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal

d) anularea acțiunilor proprii:

% = 502	<u>562.500</u>
1068	166.500
1042	396.000

e) după înregistrarea fuziunii la Oficiul registrului comerțului se efectuează înregistrarea contabilă pentru rezervele care au fost deduse fiscal și se dorește menținerea lor în contabilitatea societății absorbante

1042/analitic distinct, rezervă legală = 1061 75.000

Bilanțul întocmit de Societatea "E" după fuziunea cu Societatea "I"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 207)	01	190.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (2.360.000+1.080.000-80.000)	02	3.360.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	3.550.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371-397) (1.350.000+540.000-100.000)	05	1.790.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.)	06	1.450.000

(ct. 411-491) (1.250.000+1.300.000-150.000-950.000)		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (350.000+80.000)	08	430.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	3.670.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 162+401) (1.000.000+1.480.000+752.500)	11	3.232.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	437.500
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	3.987.500
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	1.346.800
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (36,4 mii acțiuni x 37.000 lei/acțiune)	21	1.346.800
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	23	257.200
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	730.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	513.500
V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117) Sold C	27	1.140.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	3.987.500
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	3.987.500

IMPLICAȚII FISCALE

Societatea absorbită (I)

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") în sumă de 2.802.500 mii lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") în sumă de 2.230.000 mii lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea I deține un mijloc de transport, valoare de intrare 1.380.000 mii lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile art. 24 din **Codul** fiscal, este în sumă de 380.000 mii lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 1.000.000 mii lei (prin diferență). Societatea I comunică societății E valoarea fiscală a mijlocului de transport.

3. Având în vedere faptul că rezerva legală a fost anterior dedusă la determinarea profitului impozabil (contul 1061) a fost preluată în același cont la societatea absorbantă, aceasta nu se supune impunerii. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societății absorbante.

Rezervele din reevaluare (215.000 mii lei) provin din reevaluarea legală a mijlocului de transport, valoarea de 5.000 mii lei fiind deja dedusă la determinarea profitului impozabil prin intermediul amortizării mijlocului de transport.

4. Societatea I are obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

Societatea absorbantă (E)

1. Societatea E va amortiza echipamentul tehnologic folosind regulile prevăzute la art. 24 din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită în situația în care fuziunea nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 1.000.000 mii lei pe perioada normală de funcționare rămasă prin metoda de amortizare aleasă de societatea I în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

2. Fondul comercial de 190.000 mii lei nu se amortizează din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

3. Diferențele din reevaluarea imobilizărilor corporale de 23.000 mii lei nu sunt luate în calcul la determinarea deducerilor de amortizare, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

4. În cazul în care rezerva legală rezultată din fuziune depășește 20% din capitalul social al societății E, diferența nu se impune cu impozit pe profit.

B. Fuziunea prin contopire

Exemplul nr. 7:

1. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care se dizolvă (Societatea "1" și Societatea "2"), în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanțul Societății "1"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (3.560.000-1.480.000)	02	2.080.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	2.080.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371-378) (440.000-40.000)	05	400.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (1.380.000-100.000)	06	1.280.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	120.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	1.800.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	2.440.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-640.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	1.440.000

J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	1.000.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (100 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	1.000.000
IV. REZERVE [ct. 1061*), 1068**)] (200.000+240.000)	26	440.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.440.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	1.440.000

*) Rezerva legală a fost dedusă la constituire.

**) Alte rezerve sunt formate din facilități fiscale.

Bilanțul Societății "2"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (2.920.000-1.320.000)	02	1.600.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.600.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371-378) (1.520.000-80.000)	05	1.440.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (3.820.000-500.000)	06	3.320.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	40.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	4.800.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	3.680.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	1.120.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	2.720.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	1.600.000
- capital subscris vărsat (1012) (160 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	1.600.000
IV. REZERVE [ct. 1061*), 1068**)] (320.000+800.000)	26	1.120.000

TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.720.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	2.720.000

*) Rezerva legală a fost dedusă la constituire.

**) Alte rezerve sunt formate din facilități fiscale.

2. Evaluarea globală a societăților:

Valoarea globală a societăților rezultată în urma evaluării, înregistrează următoarele creșteri față de activul net contabil:

- Societatea "1": 160.000 mii lei;

- Societatea "2": 900.000 mii lei.

Societatea "1"

Activ net contabil = 3.880.000 mii lei - 2.440.000 mii lei = 1.440.000 mii lei

Aport net = 1.440.000 mii lei + 160.000 mii lei = 1.600.000 mii lei.

Societatea "2"

Activ net contabil = 6.400.000 mii lei - 3.680.000 mii lei = 2.720.000 mii lei

Aport net = 2.720.000 mii lei + 900.000 mii lei = 3.620.000 mii lei.

3. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor, pentru a acoperi aportul societății absorbite:

Determinarea numărului de acțiuni noi care trebuie emise de noua societate pe baza aportului net al societăților 1 și 2, valoarea nominală a unei acțiuni fiind de 10.000 lei:

- Pentru Societatea 1 1.600.000 mii lei : 10.000 lei = 160 mii acțiuni;

- Pentru Societatea 2 3.620.000 mii lei : 10.000 lei = 362 mii acțiuni.

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

Contabilitatea fuziunii la societățile care se dizolvă - Societatea "1" și Societatea "2"

Înregistrări contabile, în mii lei:

Societatea "1"			
a) evidențierea valorii activului transferat:	Sau:		
461 = 7583 4.040.000	461 = 7583		4.040.000
b) scoaterea din evidență a elementelor de activ:			
6583 = % 3.880.000	6583 = %		3.980.000
212 2.080.000	212		2.080.000
371 400.000	371		400.000
411 1.280.000	411		1.380.000
5121 120.000	5121		120.000
c) închiderea conturilor de cheltuieli și venituri:			
121 = 6583 3.880.000	121 = 6583		3.980.000
7583 = 121 4.040.000	7583 = 121		4.040.000
d) transmiterea elementelor de pasiv:			
401 = 461 2.440.000	% = 461		2.540.000
	401		2.440.000
	491		100.000

% = 456	1.600.000	% = 456	1.500.000
1012	1.000.000	1012	1.000.000
1061	200.000	1061	200.000
1068	240.000	1068	240.000
121	160.000	121	60.000
e) regularizarea conturilor 456 și 461:			
456 = 461	1.600.000	456 = 461	1.500.000

Înregistrări contabile, în mii lei:

Societatea "2"			
a) evidențierea valorii activului transferat:		Sau:	
461 = 7583	7.300.000	461 = 7583	7.300.000
b) scoaterea din evidență a elementelor de activ:			
6583 = %	6.400.000	6583 = %	6.900.000
212	1.600.000	212	1.600.000
371	1.440.000	371	1.440.000
411	3.320.000	411	3.820.000
5121	40.000	5121	40.000
c) închiderea conturilor de cheltuieli și venituri:			
121 = 6583	6.400.000	121 = 6583	6.900.000
7583 = 121	7.300.000	7583 = 121	7.300.000
d) transmiterea elementelor de pasiv:			
404 = 461	3.680.000	% = 461	4.180.000
		404	3.680.000
		491	500.000
% = 456	3.620.000	% = 456	3.120.000
1012	1.600.000	1012	1.600.000
1061	320.000	1061	320.000
1068	800.000	1068	800.000
121	900.000	121	400.000
e) regularizarea conturilor 456 și 461:			
456 = 461	3.620.000	456 = 461	3.120.000

Contabilitatea fuziunii la societatea nou înființată

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) preluarea elementelor de activ:

% = 456	11.340.000	% = 456	11.940.000
212*)	4.740.000	212*)	4.740.000
371	1.840.000	371	1.840.000
411	4.600.000	411**)	5.200.000
5121	160.000	5121	160.000

b) preluarea elementelor de pasiv:

456 =	%	<u>6.120.000</u>		456 =	%	<u>6.720.000</u>
	401	2.440.000	sau		401	2.440.000
	404	3.680.000			404	3.680.000
					491**)	600.000

*) Atunci când creșterea de valoare este aferentă unui activ imobilizat identificat.

**) Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

c) înregistrarea preluării capitalului propriu:

456 =	%	<u>5.220.000</u>
	1012	2.600.000
	1061	520.000
	1068	1.040.000
	117	1.060.000

În protocolul de predare-primire s-a prevăzut ca elementele capitalului propriu să fie preluate în structura existentă la fiecare societate.

Bilanțul întocmit de noua societate comercială înființată prin fuziunea societăților "1" și "2"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212) (2.240.000+2.500.000)	02	4.740.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	4.740.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371) (400.000+1.440.000)	05	1.840.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (1.380.000+3.820.000-100.000-500.000)	06	4.600.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (120.000+40.000)	08	160.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	6.600.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+404) (2.440.000+3.680.000)	11	6.120.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	480.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	5.220.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		

I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	2.600.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (260 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiuni)	21	2.600.000
IV. REZERVE (ct. 1061+1068) (520.000+1.040.000)	26	1.560.000
V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117) Sold C	27	1.060.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	5.220.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	5.220.000

IMPLICAȚII FISCALE

Societatea 1

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") în sumă de 4.040.000 mii lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") în sumă de 3.880.000 mii lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea 1 deține o clădire, valoare de intrare 3.560.000 mii lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile art. 24 din **Codul** fiscal, este în sumă de 2.560.000 mii lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 1.000.000 mii lei (prin diferență). Societatea 1 comunică noii societăți valoarea fiscală a imobilizării corporale.

3. Având în vedere faptul că rezervele care au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezerva legală - contul 1061 și rezervele din alte facilități fiscale - contul 1068) au fost preluate în aceleași conturi la societatea absorbantă, acestea nu se supun impunerii. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societății absorbante.

4. Societatea 1 are obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

Societatea 2

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") în sumă de 7.300.000 mii lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") în sumă de 6.400.000 mii lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea 2 deține o clădire, valoare de intrare 2.920.000 mii lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal, este în sumă de 1.920.000 mii lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 1.000.000 mii lei (prin diferență). Societatea 2 comunică noii societăți valoarea fiscală a imobilizării corporale.

3. Având în vedere faptul că rezervele care au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezerva legală - contul 1061 și rezervele din alte facilități fiscale - contul 1068) au fost preluate în aceleași conturi la societatea absorbantă, acestea nu se supun impunerii. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societății absorbante.

4. Societatea 2 are obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

Societatea nou înființată

1. Rezerva legală - contul 1061 și rezervele din alte facilități fiscale - contul 1068, preluate de la societățile 1 și 2, se supun prevederilor art. 22 din Codul fiscal.

2. În situația în care provizionul pentru depreciere clienți nu este preluat în același cont, veniturile provenite din diminuarea sau anularea acestuia sunt venituri impozabile.

3. În cazul în care surplusul rezultat (ct. 117) este distribuit sub forma de dividende, acesta va fi impus cu impozitul pe dividende.

C. Divizarea societăților comerciale

C.1 . Divizarea societăților comerciale care își încetează existența

Divizarea se face prin împărțirea integrală a patrimoniului unei societăți între două sau mai multe societăți existente sau care iau ființă conform art. 233 alin. (2) din Legea **nr. 31/1990** privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Exemplul nr. 8:

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care participă la divizare.

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societății "U", pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează un plus de 800.000 mii lei (valoarea justă este de 4.800.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 4.000.000 mii lei).

Regularizarea diferențelor din reevaluare la societatea "U", în mii lei:

$$213 = 105 \quad 800.000$$

Rezultatele evaluării societății "L" sunt reflectate la venituri, așa cum este prezentat la pct. 6.

2. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Societatea comercială "L" se divizează. Societatea "U", care este deja înființată preia 40% din patrimoniu, iar Societatea "O", care se înființează preia 60% din patrimoniu.

Bilanțul Societății "U"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (6.800.000-2.000.000)	02	4.800.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	4.800.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301)	05	2.825.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (1.975.000-100.000)	06	1.875.000

IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	900.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	5.600.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (4.000.000+2.516.000)	11	6.516.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-916.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	3.884.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	70.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (7 mii părți sociale x 10.000 lei/parte socială)	21	70.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	800.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	3.064.000
VI. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	30	50.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	3.884.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	3.884.000

Bilanțul Societății "L"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (4.000.000-1.350.000)	02	2.650.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	2.650.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	3.160.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (2.100.000-153.300)	06	1.946.700
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	850.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	5.956.700
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (4.620.000+766.700)	11	5.386.700

E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	570.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	3.220.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	100.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (10 mii părți sociale x 10.000 lei/parte socială)	21	100.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	3.000.000
IV. REZERVE [ct. 1068*)]	26	20.000
VI. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	29	100.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	3.220.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	3.220.000

*) Suma din contul 1068 este formată din repartizarea profitului din anii anteriori.

3. Evaluarea globală a societăților:

Valoarea globală a societăților rezultată în urma evaluării (de exemplu a mijloacelor de transport), înregistrează următoarele creșteri față de activul net contabil:

- Societatea "L": 350.000 mii lei;
- Societățile "U" și "O" preiau, prin divizare, cota parte din valoarea globală a Societății "L" evaluate.
- Determinarea cotei părți din aportul net după evaluare al societății "L" care se divizează, preluat de societatea "U":
 $\text{Plusvalorii } 350.000 \times 40\% = 140.000 \text{ mii lei}$
 $\text{Aportul net după evaluare} = (8.606.700 \text{ mii lei} - 5.386.700 \text{ mii lei}) \times 40\% + 140.000 \text{ mii lei} = 1.288.000 \text{ mii lei} + 140.000 \text{ mii lei} = 1.428.000 \text{ mii lei}$
- Determinarea activului net contabil al societății "U":
 $\text{Activ net contabil} = 10.400.000 \text{ mii lei} - 6.516.000 \text{ mii lei} = 3.884.000 \text{ mii lei}$

4. Determinarea raportului de schimb al părților sociale, pentru a acoperi aportul societății comerciale "L".

- Stabilirea valorii contabile a părților sociale ale societăților "L" și "U":

Societatea "L"
 $1.428.000 \text{ mii lei} : 4.000 \text{ (cota parte din 10.000) părți sociale} = 357.000 \text{ lei}$

Societatea "U"

$3.884.000 \text{ mii lei} : 7.000 \text{ părți sociale} = 554.857 \text{ lei.}$

- Stabilirea raportului de schimb al părților sociale, prin raportarea valorii contabile a unei părți sociale a societății "L" la valoarea contabilă a unei părți sociale a societății "U":

$357.000 : 554.857 = 0.6434$, adică se schimbă o parte socială a Societății "L" pentru 0.6434 părți sociale ale Societății "U"

5. Determinarea numărului de părți sociale ce trebuie emise de societatea comercială "U", fie prin raportarea aportului net după evaluare al societății comerciale "L" la valoarea contabilă a unei părți sociale a societății comerciale "U", fie prin înmulțirea numărului de părți sociale ale societății "L" cu raportul de schimb:

- valoarea aportului net după evaluare al Societății "L" este de 1.428.000 mii lei

- valoarea contabilă a unei părți sociale la Societatea "U" este de 554.857 lei

1.428.000 mii lei : 554.857 lei = 2.574 (cifra exactă 2573.6 mii).

sau

4.000 părți sociale x 0.6434 (raportul de schimb) = 2.574 părți sociale

Determinarea creșterii capitalului social la societatea "U", prin înmulțirea numărului de părți sociale care trebuie emise de societatea "U" cu valoarea nominală a unei părți sociale de la această societate:

2.574 părți sociale x 10.000 lei/valoarea nominală a unei părți sociale = 25.740 mii lei

Calcularea primei de divizare, ca diferența între valoarea contabilă a acțiunilor și valoarea nominală a acestora: 1.428.000 mii lei - 25.740 mii lei = 1.402.260 mii lei

Asociații Societății "L" vor primi, ca urmare a divizării, 2574 părți sociale a 10.000 lei (valoarea nominală a unei părți sociale).

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

Contabilitatea la Societatea "L" care s-a divizat integral

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) evidențierea valorii activului transferat la societățile "U" și "O":

461/U = 7583	3.582.680 (8.606.700 + 350.000) x 40%
461/O = 7583	5.374.020 (8.606.700 + 350.000) x 60%
	<hr/>
	8.956.700*)

*)

b) scăderea din evidență a elementelor de activ transferate societăților "U" și "O":

6583 = %	8.606.700
	<hr/>
213	2.650.000
371	3.160.000
411	1.946.700
5121	850.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121 = 6583	8.606.700
7583 = 121	8.956.700

d) transmiterea elementelor de pasiv la societățile "U" și "O":

% = 461/U	2.154.680
	<hr/>
401	1.848.000
419	306.680
% = 461/O	3.232.020
	<hr/>
401	2.772.000
419	460.020
% = 456	3.570.000
	<hr/>
1012	100.000
1068	20.000
121	450.000
105	3.000.000

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456 = 461/U	1.428.000
456 = 461/O	2.142.000

Contabilitatea la Societatea "U"

Înregistrări contabile, în mii lei:

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

456 = %	1.428.000
1012	25.740
1042	1.402.260

b) preluarea elementelor de activ de la Societatea "L":

% = 456	3.582.680		% = 456	3.644.000
213*)	1.200.000		213*)	1.200.000
371	1.264.000	sau	371	1.264.000
411	778.680		411**)	840.000
5121	340.000		5121	340.000

c) preluarea elementelor de pasiv de la Societatea "L":

456 = %	2.154.680		456 = %	2.216.000
401	1.848.000	sau	401	1.848.000
419	306.680		419	306.680
			491**)	61.320

*) Valoarea la care au fost preluate activele în contul 213 reprezintă 1.060.000 mii lei valoarea netă înainte de evaluare și 140.000 mii lei diferență din reevaluare.

**) Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

Contabilitatea la Societatea "O"

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) înregistrarea capitalului propriu (activului net):

456 = %	2.142.000
1012	60.000
105	2.010.000
1068	12.000
117	60.000

b) preluarea elementelor de activ de la Societatea "L":

% = 456	5.374.020		% = 456	5.466.000
213	1.800.000	sau	213	1.800.000
371	1.896.000		371	1.896.000
411	1.168.020		411*)	1.260.000
5121	510.000		5121	510.000

c) preluarea elementelor de pasiv de la Societatea "L":

456 = %	3.232.020		456 = %	3.324.000
---------	-----------	--	---------	-----------

401	2.772.000	401	2.772.000
419	460.020	419	460.020
		491*)	91.980

*) Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

Întocmirea bilanțurilor societăților comerciale
rezultate în urma divizării

Bilanțul Societății "U" după primirea protocolului și a balanței de verificare

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (6.800.000+1.200.000-2.000.000)	02	6.000.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	6.000.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301+371) (2.825.000+1.264.000)	05	4.089.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (1.975.000+840.000-100.000-61.320)	06	2.653.680
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (900.000+340.000)	08	1.240.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	7.982.680
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419)	11	8.670.680
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-688.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	5.312.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	95.740
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (9,574 mii părți sociale x 10.000 lei/parte socială)	21	95.740
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	23	1.402.260
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	800.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	26	3.064.000
VI. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	30	50.000

TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	5.312.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	5.312.000

Bilanțul Societății "O" după primirea protocolului și a balanței de verificare

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213+2813) (2.610.000-810.000)	02	1.800.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.800.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	1.896.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (1.260.000-91.980)	06	1.168.020
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	510.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	3.574.020
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (2.772.000+460.020)	11	3.232.020
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	342.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	2.142.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	60.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (6 mii părți sociale x 10.000 lei/parte socială)	21	60.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	2.010.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	12.000
V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117) Sold C	27	60.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.142.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	2.142.000

IMPLICAȚII FISCALE

Societatea L

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") în sumă de 8.956.700 mii lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") în sumă de 8.606.700 mii lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel:

- mijloc de transport A, valoare de intrare 1.600.000 mii lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal, este în sumă de 600.000 mii lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 1.000.000 mii lei (prin diferență). Societatea L comunică societății U (către care se transferă mijlocul de transport) valoarea fiscală a imobilizării;

- mijloc de transport B, valoare de intrare 2.400.000 mii lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal, este în sumă de 1.400.000 mii lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 1.000.000 mii lei (prin diferență). Societatea L comunică societății O (către care se transferă mijlocul de transport) valoarea fiscală a imobilizării.

3. Societatea L are obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

C.2 . Divizarea societăților comerciale care nu își încetează existența

Divizarea se face prin împărțirea parțială a patrimoniului unei societăți între două sau mai multe societăți existente sau care iau ființă conform art. 233 alin. (3) și art. 245 alin. (3) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Exemplul nr. 9:

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care participă la divizare.

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societății "G", pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizați, înregistrează un plus de 40.000 mii lei (valoarea justă este de 2.500.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 2.460.000 mii lei).

Regularizarea diferențelor din reevaluare la societatea "G", în mii lei:

$$213 = 105 \quad 40.000$$

Rezultatele evaluării societății "F" sunt reflectate la venituri, așa cum se va vedea la pct. 6.

2. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Societatea comercială "F" se divizează cedând 80%, ea rămânând cu 20% din patrimoniu. Societatea "G", care este deja înființată preia 40% din patrimoniu, iar societatea "H" care se înființează preia 40% din patrimoniu.

Bilanțul Societății "G"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (3.460.000-960.000)	02	2.500.000

ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	2.500.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (371)	05	1.000.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (4.400.000-150.000)	06	4.250.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	560.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	5.810.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419)	11	6.962.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-1.152.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	1.348.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	90.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (4,5 mii părți sociale x 20.000 lei/parte socială)	21	90.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	40.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	1.218.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.348.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	1.348.000

Bilanțul Societății "F"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (6.500.000-1.245.000)	02	5.255.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	5.255.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301-308+371) (4.200.000-420.000+3.246.000)	05	7.026.000
II. CREANȚE	06	5.000.000

(Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (5.700.000-700.000)		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	1.250.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	13.276.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (10.000.000+2.839.000)	11	12.839.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	437.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	5.692.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	160.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8 mii părți sociale x 20.000 lei/parte socială)	21	160.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	2.500.000
IV. REZERVE [ct. 1068*)]	26	3.032.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	5.692.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	5.692.000

*) Suma din ct. 1068 este formată din facilități fiscale.

3. Evaluarea globală a societăților:

Valoarea globală a societăților rezultată în urma evaluării (de exemplu a mijloacelor de transport), înregistrează următoarele creșteri față de activul net contabil:

- Societatea "F": 745.000 mii lei;
- Societățile "G" și "H" preiau, prin divizare, cota parte din valoarea globală a Societății "F" evaluate.
- Determinarea cotei părți din aportul net după evaluare al societății "F" care se divizează, preluat de societatea "G":
 $\text{Plusvalori: } 745.000 \times 40\% = 298.000 \text{ mii lei}$
 $\text{Aport net după evaluare} = (18.531.000 \text{ mii lei} - 12.839.000 \text{ mii lei}) \times 40\% + 298.000 \text{ mii lei} = 2.276.800 \text{ mii lei} + 298.000 \text{ mii lei} = 2.574.800 \text{ mii lei}$
- Determinarea activului net contabil al societății "G":
 $\text{Activ net contabil} = 8.310.000 \text{ mii lei} - 6.962.000 \text{ mii lei} = 1.348.000 \text{ mii lei}$

4. Determinarea raportului de schimb al părților sociale, pentru a acoperi aportul societății comerciale "F".

- Stabilirea valorii contabile a părților sociale ale societăților "F" și "G":
Societatea "F"
 $2.574.800 \text{ mii lei} : 3.200 \text{ (cota parte din 8.000) părți sociale} = 804.625 \text{ lei}$
Societatea "G"
 $1.348.000 \text{ mii lei} : 4.500 \text{ părți sociale} = 299.555,6 \text{ lei.}$
- Stabilirea raportului de schimb al părților sociale, prin raportarea valorii contabile a unei părți sociale a societății "F" la valoarea contabilă a unei părți sociale a societății "G":

804.625 : 299.555,6 = 2,686, adică se schimbă o parte socială a Societății "F" pentru 2,686 părți sociale ale Societății "G".

5. Determinarea numărului de părți sociale ce trebuie emise de societatea comercială "G", fie prin raportarea aportului net după evaluare al societății comerciale "F" la valoarea contabilă a unei părți sociale a societății comerciale "G", fie prin înmulțirea numărului de părți sociale ale societății "F" cu raportul de schimb:

- valoarea aportului net după evaluare al Societății "F" este de 2.574.800 mii lei

- valoarea contabilă a unei părți sociale la Societatea "G" este de 299.555,6 lei

2.574.800 mii lei : 299.555,6 lei = 8.595 (cifra exactă 8.595,4).

sau

3.200 părți sociale x 2,686 (raportul de schimb) = 8.595 părți sociale

• Determinarea creșterii capitalului social la societatea "G", prin înmulțirea numărului de părți sociale care trebuie emise de societatea "G" cu valoarea nominală a unei părți sociale de la această societate:

8.595 părți sociale x 20.000 lei (valoarea nominală a unei părți sociale) = 171.900 mii lei

• Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a părților sociale și valoarea nominală a acestora:

2.574.800 mii lei - 171.900 mii lei = 2.402.900 mii lei primă de divizare.

sau

• Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a părților sociale, valoarea nominală a acestora și valoarea rezervelor:

2.574.800 mii lei - 171.900 mii lei - 1.212.800 mii lei = 1.190.100 mii lei primă de divizare.

Asociații Societății "F" vor primi, ca urmare a divizării, 8595 părți sociale a 20.000 lei (valoarea nominală a unei părți sociale).

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

Contabilitatea la Societatea "F" care s-a divizat în proporție de 80%

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) evidențierea valorii activului transferat:

461/G = 7583	7.710.400
461/H = 7583	7.710.400

b) scăderea din evidență a elementelor de activ transferate:

6583 = %	14.824.800
213	4.204.000
301	3.024.000
371	2.596.800
411	4.000.000
5121	1.000.000

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121 = 6583	14.824.800
7583 = 121	15.420.800

d) transmiterea conturilor de pasiv:

% = 461/G	5.135.600
401	4.000.000

419	1.135.600
% = 461/H	<u>5.135.600</u>
401	4.000.000
419	1.135.600
% = 456	<u>5.149.600</u>
1012*)	128.000
105	2.000.000
1068	2.425.600
121	596.000

*) Societatea "F", care nu și-a încetat existența, poate să transmită în locul capitalului social alte elemente de capital propriu de aceeași valoare.

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456 = 461/G	2.574.800
456 = 461/H	2.574.800

Contabilitatea la Societatea "G"

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social:

456 = %	<u>2.574.800</u>
1012	171.900
1042/analitic distinct, rezerva legală	2.402.900

b) preluarea elementelor de activ de la Societatea "F":

% = 456	<u>7.710.400</u>		% = 456	<u>7.990.400</u>
213	2.400.000		213	2.400.000
301	1.512.000	sau	301	1.512.000
371	1.298.400		371	1.298.400
411	2.000.000		411**)	2.280.000
5121	500.000		5121	500.000

c) preluarea elementelor de pasiv de la Societatea "F"

456 = %	<u>5.135.600</u>		456 = %	<u>5.415.600</u>
401	4.000.000		401	4.000.000
419	1.135.600		419	1.135.600
			491**)	280.000

**) Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire nu a fost deductibil fiscal.

d) după înregistrarea fuziunii la Oficiul registrului comerțului se efectuează înregistrarea contabilă pentru rezervele care au fost deduse fiscal și se dorește menținerea lor în contabilitatea societății absorbante

1042/analitic distinct, alte rezerve = 1068

1.212.800

CONTABILITATEA LA SOCIETATEA "H"

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) înregistrarea capitalului propriu (activului net):

456 =	%	2.574.800
		<hr/>
	1012*)	64.000
	105	1.298.000
	1068	1.212.800

***)** Societatea "H", poate să primească în locul capitalului social alte elemente de capital propriu de aceeași valoare.

b) preluarea elementelor de activ de la Societatea "F":

%	= 456	7.710.400		%	= 456	7.990.400
		<hr/>				<hr/>
213		2.400.000		213		2.400.000
301		1.512.000	sau	301		1.512.000
371		1.298.400		371		1.298.400
411		2.000.000		411**)		2.280.000
5121		500.000		5121		500.000

c) preluarea elementelor de pasiv de la Societatea "F":

456 =	%	5.135.600		456 =	%	5.415.600
		<hr/>				<hr/>
	401	4.000.000			401	4.000.000
	419	1.135.600			419	1.135.600
					491**)	280.000

****)** Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire nu a fost deductibil fiscal.

IMPLICAȚII FISCALE

Societatea "F"

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 "Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") sunt venituri neimpozabile în conformitate cu prevederile art. 27 alin. (4) lit. a) iar cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital") sunt cheltuieli nedeductibile, dacă soldul contului 121 din aceste operațiuni nu a fost transferat ca profit distribuibil.

2. Societatea "F" trebuie să transmită societăților "G" și "H" valoarea fiscală a fiecărui element de activ și pasiv transferat. Valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile, definite în conformitate cu prevederile **Codului** fiscal, se determină luând în calcul valoarea utilizată pentru calculul amortizării fiscale (art. 24 din Codul fiscal) fără a folosi datele din contabilitate sau orice reevaluare a acestor active, urmând să se amortizeze pe durata normală rămasă.

3. În conformitate cu prevederile art. 22 alin. (5) din Codul fiscal, reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă la determinarea profitului impozabil se include în veniturile impozabile ale societății "F", cu excepția situației în care societățile "G" și "H" preiau provizionul sau rezerva respectivă. Având în vedere faptul că rezervele

constituite ca urmare a acordării de facilități fiscale (contul 1068) au fost preluate de către societățile "G" și "H", aceste rezerve nu se supun impunerii.

Întocmirea bilanțurilor societăților comerciale rezultate în urma divizării

Bilanțul Societății "G" după primirea protocolului și a balanței de verificare

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (3.460.000-960.000+2.400.000)	02	4.900.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	4.900.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301-308+371) (1.680.000-168.000+1.000.000+1.298.400)	05	3.810.400
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (4.400.000+2.280.000-150.000-280.000)	06	6.250.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (560.000+500.000)	08	1.060.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	11.120.400
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419)	11	12.097.600
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-977.200
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	3.922.800
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	261.900
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (13,095 mii părți sociale x 20.000 lei/parte socială)	21	261.900
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	23	2.402.900
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	40.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	1.218.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	3.922.800

TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	3.922.800
---------------------------------	----	-----------

Bilanțul Societății "H" după primirea protocolului și a balanței de verificare

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213)	02	2.400.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	2.400.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301+371) (1.512.000+1.298.400)	05	2.810.400
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat.) (ct. 411-491) (2.280.000-280.000)	06	2.000.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	500.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	5.310.400
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419)	11	5.135.600
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	174.800
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	2.574.800
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	64.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (3,2 mii părți sociale x 20.000 lei/parte socială)	21	64.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	1.298.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	26	1.212.800
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.574.800
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	2.574.800

Bilanțul Societății "F" după predarea protocoalelor și a bilanțelor de verificare
- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (1.449.000-249.000)	02	1.200.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.200.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301-308+371) (840.000-84.000+649.200)	05	1.405.200
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (1.140.000-140.000)	06	1.000.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	250.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	2.655.200
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (2.000.000+567.800)	11	2.567.800
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	87.400
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	1.287.400
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	32.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (1,6 mii părți sociale x 20.000 lei/parte socială)	21	32.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	649.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	606.400
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.287.400
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	1.287.400

În exemplul prezentat mai sus se presupune că amortizarea de 40% corespunde imobilizărilor corporale preluate. De asemenea, se presupune că diferențele de preț de 40% corespund materiilor prime preluate, iar provizioanele pentru deprecierea mărfurilor și clienților în proporție de 40% corespund mărfurilor depreciate și, respectiv, clienților preluați.

PARTEA a-II-a: Metoda valorii nete contabile a societăților comerciale

A. Fuziunea prin absorbție

A.1 . Caz general

Exemplul nr. 10:

1. S-a efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care fuzionează (Societatea "P" – absorbantă și Societatea "R" – absorbită).

2. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care fuzionează, în baza datelor din contabilitate se prezintă astfel:

Bilanțul societății "P"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (11.425.000-2.925.000)	02	8.500.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	8.500.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	1.000.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (2.200.000-75.000)	06	2.125.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	250.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	3.375.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	3.875.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-500.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	8.000.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	2.000.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (200 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	2.000.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	3.125.000

IV. REZERVE (ct. 106)	26	2.875.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	8.000.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	8.000.000

Bilanțul societății "R"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (3.475.000-975.000)	02	2.500.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	2.500.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301)	05	825.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (1.875.000-275.000)	06	1.600.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	50.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	2.475.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 419)	11	1.225.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	1.250.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	3.750.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	1.250.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (125 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	1.250.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	1.350.000
IV. REZERVE [ct. 1061*]+1068**]] (150.000+1.000.000)	26	1.150.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII	32	3.750.000

(rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)		
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	3.750.000

*) Rezerva legală a fost dedusă la constituire.

**) Alte rezerve sunt formate din facilități fiscale.

3. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor, pentru a acoperi aportul societății absorbite:

- Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților "P" și "R":

Societatea "P"

8.000.000 mii lei : 200 mii acțiuni = 40.000 lei

Societatea "R"

3.750.000 mii lei : 125 mii acțiuni = 30.000 lei.

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

30.000 : 40.000 = 3/4, adică se schimbă 4 acțiuni ale Societății "R" pentru 3 acțiuni ale Societății "P".

4. Determinarea numărului de acțiuni de emis de Societatea "P", fie prin raportarea activului net al societăților comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății comerciale absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății absorbite cu raportul de schimb:

- valoarea activului net al societății "R" este de 3.750.000 mii lei;

- valoarea contabilă a unei acțiuni la Societatea "P" este de 40.000 lei;

3.750.000 mii : 40.000 = 94 mii acțiuni (cifra exactă 93,75 mii);

sau

125 mii acțiuni x 3/4 (raportul de schimb) = 94 mii acțiuni.

- Determinarea creșterii capitalului social la Societatea "P", prin înmulțirea numărului de acțiuni care trebuie emise de Societatea "P" cu valoarea nominală a unei acțiuni de la această societate comercială:

94 mii acțiuni x 10.000 lei/valoarea nominală a unei acțiuni = 940.000 mii lei capital social.

- Calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor și valoarea nominală a acestora:

3.750.000 mii - 940.000 mii lei = 2.810.000 mii lei primă de fuziune.

sau

- Calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor, valoarea nominală a acestora și valoarea rezervelor:

3.750.000 mii lei - 940.000 mii lei - 1.150.000 mii lei = 1.660.000 mii lei primă de fuziune.

Acționarii de la Societatea "R" vor primi, ca urmare a fuziunii, 94 mii de acțiuni a 10.000 lei (valoarea nominală a unei acțiuni).

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

Contabilitatea fuziunii la Societatea "R" - absorbită

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) transmiterea elementelor de capital propriu:

%	= 456	3.750.000
1012		1.250.000
105		1.350.000
1061		150.000
1068		1.000.000

b) scăderea din evidență a elementelor de activ transferate:

892 =	%	<u>4.975.000</u>
212		2.500.000
301		825.000
411		1.600.000
5122		50.000

c) transmiterea elementelor de pasiv:

% = 892	<u>4.975.000</u>
419	1.225.000
456	3.750.000

Contabilitatea fuziunii la Societatea "P" - absorbantă

Înregistrări contabile, în mii lei:

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

456 =	%	<u>3.750.000</u>		456 =	%	<u>3.750.000</u>
1012		940.000	sau	1012		940.000
1042		2.810.000		1042		1.660.000
				1061		150.000
				1068		1.000.000

b) preluarea elementelor de activ de la Societatea "R":

% = 891	<u>4.975.000</u>		% = 891	<u>5.250.000</u>
212	2.500.000	sau	212	2.500.000
301	825.000		301	825.000
411	1.600.000		411	1.875.000
5121	50.000		5121	50.000

c) preluarea elementelor de pasiv de la Societatea "R":

891 =	%	<u>4.975.000</u>		891 =	%	<u>5.250.000</u>
419		1.225.000	sau	419		1.225.000
456		3.750.000		456		3.750.000
				491		275.000

Bilanțul întocmit de Societatea "P" după fuziunea cu Societatea "R"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (11.425.000+2.500.000-2.925.000)	02	11.000.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	11.000.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		

I. STOCURI (ct. 301+371-397) (825.000+1.100.000-100.000)	05	1.825.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (2.200.000+1.875.000-75.000-275.000)	06	3.725.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	300.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	5.850.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404+419) (3.875.000+1.225.000)	11	5.100.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	750.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	11.750.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	2.940.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (294 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	2.940.000
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	23	1.660.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	3.125.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	4.025.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	11.750.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	11.750.000

IMPLICAȚII FISCALE

La societatea absorbită "R"

1. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea R deține o clădire, valoare de intrare 3.475.000 mii lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile art. 24 din **Codul** fiscal, este în sumă de 1.475.000 mii lei; valoarea fiscală a clădirii este 2.000.000 mii lei (prin diferență). Societatea R comunică societății P valoarea fiscală a clădirii, care urmează a fi amortizată utilizând același regim de amortizare pe durata rămasă de amortizat.

2. Având în vedere faptul că rezervele care au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezerva legală - contul 1061 și rezervele din alte facilități fiscale - contul 1068) au fost preluate în aceleași conturi la societatea absorbită (P), acestea nu se supun impunerii la societatea R. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se va impune cu cota de impozit pe profit (societatea R datorând un impozit de 25% • 275.000 = 68.750 mii lei) în cazul în care acest provizion nu este preluat în contul identic al societății absorbante (P).

Societatea absorbantă (P)

1. Societatea P va amortiza din punct de vedere fiscal clădirea primită folosind regulile prevăzute la art. 24 din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită în situația în care fuziunea nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 2.000.000 mii lei pe perioada normală de funcționare rămasă și folosind metoda de amortizare aleasă de societate R în conformitate cu prevederile art. 24 din Codul fiscal.

2. Rezervele preluate de la societatea R (care au fost deductibile), precum și provizionul, în cazul în care se preia, urmează regimul stabilit prin prevederile art. 22 din Codul fiscal.

B. Fuziunea prin contopire

Exemplul nr. 11:

1. S-a efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care fuzionează (Societatea "1" și Societatea "2").

2. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care se dizolvă (Societatea "1" și Societatea "2") în baza datelor din contabilitate, se prezintă astfel:

Bilanțul Societății "1"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (3.720.000-1.480.000)	02	2.240.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	2.240.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371-378) (440.000-40.000)	05	400.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (1.380.000-100.000)	06	1.280.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	120.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	1.800.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	2.440.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-640.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	1.600.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		

I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	1.000.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (100 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	1.000.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	160.000
IV. REZERVE [ct. 1061*), 1068**)] (200.000+240.000)	26	440.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.600.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	1.600.000

*) Rezerva legală a fost dedusă la constituire.

**) Alte rezerve sunt formate din facilități fiscale.

Bilanțul Societății "2"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (3.820.000-1.320.000)	02	2.500.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	2.500.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371-378) (1.520.000-80.000)	05	1.440.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (3.820.000-500.000)	06	3.320.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	40.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	4.800.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	3.680.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	1.120.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	3.620.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	1.600.000

- capital subscris vărsat (1012) (160 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	1.600.000
III. REZERVA DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	900.000
IV. REZERVE [ct. 1061*), 1068**)] (320.000+800.000)	26	1.120.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	3.620.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	3.620.000

*) Rezerva legală a fost dedusă la constituire.

**) Alte rezerve sunt formate din facilități fiscale.

3. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor, pentru a acoperi aportul societăților dizolvate:

Determinarea numărului de acțiuni noi care trebuie emise de noua societate pe baza activului net al societăților 1 și 2, valoarea nominală a unei acțiuni fiind de 10.000 lei:

- Pentru Societatea 1 1.600.000 mii lei : 10.000 lei = 160 mii acțiuni;
- Pentru Societatea 2 3.620.000 mii lei : 10.000 lei = 362 mii acțiuni.

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

Contabilitatea fuziunii la societățile care se dizolvă
- Societatea "1" și Societatea "2" -

Înregistrări contabile, în mii lei:

Societatea "1"					
a) transmiterea elementelor de capital propriu:			Sau:		
% = 456	1.600.000		% = 456	1.600.000	
1012	1.000.000		1012	1.000.000	
105	160.000		105	160.000	
1061	200.000		1061	200.000	
1068	240.000		1068	240.000	
b) scoaterea din evidență a elementelor de activ:					
892 = %	4.040.000		892 = %	4.140.000	
212	2.240.000		212	2.240.000	
371	400.000		371	400.000	
411	1.280.000		411*)	1.380.000	
5121	120.000		5121	120.000	
c) transmiterea elementelor de pasiv:					
% = 892	4.040.000		% = 892	4.140.000	
401	2.440.000		401	2.440.000	
456	1.600.000		456	1.600.000	
			491*)	100.000	

*) Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

Înregistrări contabile, în mii lei:

Societatea "2"			
a) preluarea elementelor de capitaluri proprii:		Sau:	
% = 456	3.620.000	% = 456	3.620.000
1012	1.600.000	1012	1.600.000
105	900.000	105	900.000
1061	320.000	1061	320.000
1068	800.000	1068	800.000
b) scoaterea din evidență a elementelor de activ:			
892 = %	7.300.000	892 = %	7.800.000
212	2.500.000	212	2.500.000
371	1.440.000	371	1.440.000
411	3.320.000	411*)	3.820.000
5121	40.000	5121	40.000
c) transmiterea elementelor de pasiv:			
% = 892	7.300.000	% = 892	7.800.000
404	3.680.000	404	3.680.000
456	3.620.000	456	3.620.000
		491*)	500.000

*) Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

Contabilitatea fuziunii la societatea nou înființată

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) înregistrarea preluării capitalului propriu:

456 = %	5.220.000
1012	2.600.000
105	1.060.000
1061	520.000
1068	1.040.000

b) preluarea elementelor de activ:

% = 891	11.340.000	% = 891	11.940.000
212	4.740.000	212	4.740.000
371	1.840.000	371	1.840.000
411	4.600.000	411	5.200.000
5121	160.000	5121	160.000

c) preluarea elementelor de pasiv:

891 = %	11.340.000	891 = %	11.940.000
401	2.440.000	401	2.440.000
404	3.680.000	404	3.680.000
456	5.220.000	456	5.220.000
		491	600.000

În protocolul de predare-primire s-a prevăzut ca elementele capitalului propriu să fie preluate în structura existentă la fiecare societate.

Bilanțul întocmit de noua societate comercială înființată prin fuziunea societăților "1" și "2"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212) (2.240.000+2.500.000)	02	4.740.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	4.740.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371) (400.000+1.440.000)	05	1.840.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (1.380.000+3.820.000-100.000-500.000)	06	4.600.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (120.000+40.000)	08	160.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	6.600.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+404) (2.440.000+3.680.000)	11	6.120.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	480.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	5.220.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	2.600.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (260 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiuni)	21	2.600.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	1.060.000
IV. REZERVE (ct. 1061+1068) (520.000+1.040.000)	26	1.560.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	5.220.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	5.220.000

IMPLICAȚII FISCALE

Societatea 1

1. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea 1 deține o clădire, valoare de intrare 3.720.000 mii lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile art. 24 din **Codul fiscal**, este în sumă de 2.720.000 mii lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 1.000.000 mii lei (prin diferență). Societatea 1 comunică noii societăți valoarea fiscală a imobilizării corporale.

2. Având în vedere faptul că rezervele care au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezerva legală - contul 1061 și rezervele din alte facilități fiscale - contul 1068) au fost preluate în aceleași conturi la societatea absorbantă acestea nu se supun impunerii. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societății absorbante.

3. Societatea 1 are obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

Societatea 2

1. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea 2 deține o clădire, valoare de intrare 3.820.000 mii lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile art. 24 din **Codul fiscal**, este în sumă de 1.820.000 mii lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 2.000.000 mii lei (prin diferență). Societatea 2 comunică noii societăți valoarea fiscală a imobilizării corporale - valoarea avută înainte de începerea procedurii de fuziune.

2. Având în vedere faptul că rezervele care au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezerva legală - contul 1061 și rezervele din alte facilități fiscale - contul 1068) au fost preluate în aceleași conturi la societatea absorbantă acestea nu se supun impunerii. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societății absorbante.

3. Societatea 2 are obligația să depună declarația de impunere și să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

Societatea nou înființată

1. Rezerva legală - contul 1061 și rezervele din alte facilități fiscale - contul 1068, preluate de la societățile 1 și 2, se supun prevederilor art. 22 din **Codul fiscal**.

2. În situația în care provizionul pentru depreciere clienți nu este preluat în același cont, veniturile provenite din diminuarea sau anularea acestuia sunt venituri impozabile.

C. DIVIZAREA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

C.1. Divizarea societăților comerciale care își încetează existența

Divizarea se face prin împărțirea integrală a patrimoniului unei societăți între două sau mai multe societăți existente sau care iau ființă conform art. 233 alin. (2) din **Legea nr. 31/1990** privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Exemplul nr. 12:

1. S-a efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care participă la divizare.

2. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate, se prezintă astfel:

Societatea comercială "L" se divizează. Societatea "U", care este deja înființată preia 40% din patrimoniu, iar Societatea "O", care se înființează preia 60% din patrimoniu.

Bilanțul Societății "U"

- mii

lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (6.800.000-2.000.000)	02	4.800.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	4.800.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301)	05	2.825.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (1.975.000-100.000)	06	1.875.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	900.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	5.600.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (4.000.000+2.516.000)	11	6.516.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-916.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	3.884.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	70.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (7 mii părți sociale x 10.000 lei/parte socială)	21	70.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	800.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	3.064.000
VI. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	30	50.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	3.884.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	3.884.000

Bilanțul Societății "L"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (4.350.000-1.350.000)	02	3.000.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	3.000.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	3.160.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (2.100.000-153.300)	06	1.946.700
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	850.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	5.956.700
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (4.620.000+766.700)	11	5.386.700
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	570.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	3.570.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	100.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (10 mii părți sociale x 10.000 lei/parte socială)	21	100.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	3.350.000
IV. REZERVE [ct. 1068*)]	26	20.000
VI. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	29	100.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	3.570.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	3.570.000

*) suma din contul 1068 este formată din repartizarea profitului din anii anteriori.

- Societățile "U" și "O" preiau, prin divizare, cota parte din elementele de activ și de pasiv ale Societății "L".

Determinarea cotei părți din activul net al societății "L" care se divizează, preluată de societatea "U":

$$3.570.000 \times 40\% = 1.428.000 \text{ mii lei}$$

Activul net contabil al societății "U" este de 3.884.000 mii lei.

3. Determinarea raportului de schimb al părților sociale, pentru a acoperi aportul societății comerciale "L".

- Stabilirea valorii contabile a părților sociale ale societăților "L" și "U":

Societatea "L"

1.428.000 mii lei : 4.000 (cota parte din 10.000) părți sociale = 357.000 lei

Societatea "U"

3.884.000 mii lei : 7.000 părți sociale = 554.857 lei.

- Stabilirea raportului de schimb al părților sociale, prin raportarea valorii contabile a unei părți sociale a societății "L" la valoarea contabilă a unei părți sociale a societății "U":

$357.000 : 554.857 = 0.6434$, adică se schimbă o parte socială a Societății "L" pentru 0.6434 părți sociale ale Societății "U".

4. Determinarea numărului de părți sociale ce trebuie emise de societatea comercială "U", fie prin raportarea activului net al societății comerciale "L" la valoarea contabilă a unei părți sociale a societății comerciale "U", fie prin înmulțirea numărului de părți sociale ale societății "L" cu raportul de schimb:

- valoarea activului net al Societății "L" este de 1.428.000 mii lei;

- valoarea contabilă a unei părți sociale la Societatea "U" este de 554.857 lei.

$$1.428.000 \text{ mii lei} : 554.857 \text{ lei} = 2.574 \text{ (cifra exactă 2573.6 mii).}$$

sau

$$4.000 \text{ părți sociale} \times 0.6434 \text{ (raportul de schimb)} = 2.574 \text{ părți sociale.}$$

- Determinarea creșterii capitalului social la societatea "U", prin înmulțirea numărului de părți sociale care trebuie emise de societatea "U" cu valoarea nominală a unei părți sociale de la această societate:

$2.574 \text{ părți sociale} \times 10.000 \text{ lei/valoarea nominală a unei părți sociale} = 25.740 \text{ mii lei.}$

- Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor și valoarea nominală a acestora: $1.428.000 \text{ mii lei} - 25.740 \text{ mii lei} = 1.402.260 \text{ mii lei.}$

Asociații Societății "L" vor primi, ca urmare a divizării, 2574 părți sociale a 10.000 lei (valoarea nominală a unei părți sociale).

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

Contabilitatea la Societatea "L" care s-a divizat integral

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) transmiterea elementelor de capital propriu:

% = 456	3.570.000
	<hr/>
1012	100.000
105	3.350.000
1068	20.000
121	100.000

b) scăderea din evidență a elementelor de activ transferate societăților "U" și "O":

892 =	%	<u>8.956.700</u>
213		3.000.000
371		3.160.000
411		1.946.700
5121		850.000

c) transmiterea elementelor de pasiv la societățile "U" și "O":

% = 892	<u>8.956.700</u>
401	4.620.000
419	766.700
456	3.570.000

Contabilitatea la Societatea "U"

Înregistrări contabile, în mii lei:

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

456 =	%	<u>1.428.000</u>
1012		25.740
1042		1.402.260

b) preluarea elementelor de activ de la Societatea "L":

% = 891	<u>3.582.680</u>		% = 891	<u>3.644.000</u>
213	1.200.000		213	1.200.000
371	1.264.000	sau	371	1.264.000
411	778.680		411*)	840.000
5121	340.000		5121	340.000

c) preluarea elementelor de pasiv de la Societatea "L":

891 =	%	<u>3.582.680</u>	891 =	%	<u>3.644.000</u>
401		1.848.000	401		1.848.000
419		306.680	419		306.680
456		1.428.000	456		1.428.000
			491*)		61.320

Contabilitatea la Societatea "O"

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) înregistrarea capitalului propriu (activului net):

456 =	%	<u>2.142.000</u>
1012		60.000
105		2.010.000
1068		12.000
117		60.000

b) preluarea elementelor de activ de la Societatea "L":

% = 891	<u>5.374.020</u>		% = 891	<u>5.466.000</u>
213	1.800.000	sau	213	1.800.000
371	1.896.000		371	1.896.000
411	1.168.020		411*)	1.260.000
5121	510.000		5121	510.000

c) preluarea elementelor de pasiv de la Societatea "L":

891 =	%	<u>5.374.020</u>	891 =	%	<u>5.466.000</u>
401		2.772.000	401		2.772.000
419		460.020	419		460.020
456		2.142.000	456		2.142.000
			491*)		91.980

*) Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, iar la constituire a fost deductibil fiscal.

Întocmirea bilanțurilor societăților comerciale rezultate în urma divizării

Bilanțul Societății "U" după primirea protocolului și a balanței de verificare

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (6.800.000+1.200.000-2.000.000)	02	6.000.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	6.000.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301+371) (2.825.000+1.264.000)	05	4.089.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (1.975.000+840.000-100.000-61.320)	06	2.653.680
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	1.240.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	7.982.680
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419)	11	8.670.680
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-688.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	5.312.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	95.740
- capital subscris vărsat (ct. 1012)	21	95.740

(9,574 mii părți sociale x 10.000 lei/parte socială)		
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	23	1.402.260
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	800.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	26	3.064.000
VI. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	30	50.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	5.312.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	5.312.000

Bilanțul Societății "O" după primirea protocolului și a balanței de verificare

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (2.610.000-810.000)	02	1.800.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.800.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	1.896.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (1.260.000-91.980)	06	1.168.020
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	510.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	3.574.020
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (2.772.000+460.020)	11	3.232.020
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	342.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	2.142.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		

I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	60.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (6 mii părți sociale x 10.000 lei/parte socială)	21	60.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	2.010.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	12.000
V. REZULTATUL REPORTAT (ct. 117) Sold C	27	60.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.142.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	2.142.000

C.2. Divizarea societăților comerciale care nu își încetează existența

Divizarea se face prin împărțirea parțială a patrimoniului unei societăți între două sau mai multe societăți existente sau care iau ființă conform art. 233 alin. (3) și art. 245 alin. (3) din Legea **nr. 31/1990** privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Exemplul nr. 13:

1. S-a efectuat inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care participă la divizare.

2. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate, se prezintă astfel:

Societatea comercială "F" se divizează cedând 80%, ea rămânând cu 20% din patrimoniu. Societatea "G", care este deja înființată preia 40% din patrimoniu, iar societatea "H" care se înființează preia 40% din patrimoniu.

Bilanțul Societății "G"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (3.460.000-960.000)	02	2.500.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	2.500.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (371)	05	1.000.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (4.400.000-150.000)	06	4.250.000

IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	560.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	5.810.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (4.000.000+2.962.000)	11	6.962.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-1.152.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	1.348.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	90.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (4,5 mii părți sociale x 20.000 lei/parte socială)	21	90.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	40.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	1.218.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.348.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	1.348.000

Bilanțul Societății "F"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (7.245.000-1.245.000)	02	6.000.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	6.000.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301-308+371) (4.200.000-420.000+3.246.000)	05	7.026.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (5.700.000-700.000)	06	5.000.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	1.250.000

ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	13.276.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (10.000.000+2.839.000)	11	12.839.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	437.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	6.437.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	160.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8 mii părți sociale x 20.000 lei/parte socială)	21	160.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	3.245.000
IV. REZERVE [ct. 1068*)]	26	3.032.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	6.437.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	6.437.000

*) suma din ct. 1068 este formată din facilități fiscale.

- Societățile "G" și "H" preiau, prin divizare, cota parte din elementele de activ și de pasiv ale Societății "F".

Determinarea cotei părți din activul net al societății "F" care se divizează, preluat de societatea "G":

$$6.437.000 \times 40\% = 2.574.800 \text{ mii lei}$$

Activului net contabil al societății "G" este de 1.348.000 mii lei.

3. Determinarea raportului de schimb al părților sociale, pentru a acoperi aportul societății comerciale "F".

• Stabilirea valorii contabile a părților sociale ale societăților "F" și "G":

Societatea "F"

$$2.574.800 \text{ mii lei} : 3.200 \text{ (cota parte din 8.000) părți sociale} = 804.625 \text{ lei}$$

Societatea "G"

$$1.348.000 \text{ mii lei} : 4.500 \text{ părți sociale} = 299.555,6 \text{ lei.}$$

• Stabilirea raportului de schimb al părților sociale, prin raportarea valorii contabile a unei părți sociale a societății "F" la valoarea contabilă a unei părți sociale a societății "G":

$$804.625 : 299.555,6 = 2,686, \text{ adică se schimbă o parte socială a Societății "F" pentru 2,686 părți sociale ale Societății "G".}$$

4. Determinarea numărului de părți sociale ce trebuie emise de societatea comercială "G", fie prin raportarea activului net al societății comerciale "F" la valoarea contabilă a unei părți sociale a societății comerciale "G", fie prin înmulțirea numărului de părți sociale ale societății "F" cu raportul de schimb:

- valoarea activului net al Societății "F" este de 2.574.800 mii lei;

- valoarea contabilă a unei părți sociale la Societatea "G" este de 299.555,6 lei;

$$2.574.800 \text{ mii lei} : 299.555,6 \text{ lei} = 8.595 \text{ (cifra exactă 8.595,4);}$$

sau

$$3.200 \text{ părți sociale} \times 2,686 \text{ (raportul de schimb)} = 8.595 \text{ părți sociale.}$$

• Determinarea creșterii capitalului social la societatea "G", prin înmulțirea numărului de părți sociale care trebuie emise de societatea "G" cu valoarea nominală a unei părți sociale de la această societate:

8.595 părți sociale x 20.000 lei (valoarea nominală a unei părți sociale) = 171.900 mii lei.

• Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a părților sociale și valoarea nominală a acestora:

2.574.800 mii lei - 171.900 mii lei = 2.402.900 mii lei primă de divizare.
sau

• Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a părților sociale, valoarea nominală a acestora și valoarea rezervelor:

2.574.800 mii lei - 171.900 mii lei - 1.212.800 mii lei = 1.190.100 mii lei primă de divizare.

Asociații Societății "F" vor primi, ca urmare a divizării, 8595 părți sociale a 20.000 lei (valoarea nominală a unei părți sociale).

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

Contabilitatea la Societatea "F" care s-a divizat în proporție de 80%

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) transmiterea elementelor de capitaluri proprii:

% = 456	5.149.600
1012*)	128.000
105	2.596.000
1068	2.425.600

*) Societatea "F", care nu și-a încetat existența, poate să transmită în locul capitalului social alte elemente de capital propriu de aceeași valoare.

b) scăderea din evidență a elementelor de activ transferate:

892 = %	15.420.800
214	4.800.000
301	3.024.000
371	2.596.800
411	4.000.000
5121	1.000.000

c) transmiterea conturilor de pasiv:

% = 892	15.420.800
401	8.000.000
419	2.271.200
456	5.149.600

Contabilitatea la Societatea "G"

Înregistrări contabile, în mii lei:

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

456 = %	2.574.800		456 = %	2.574.800
1012	171.900	sau	1012	171.900
1042*)	2.402.900		1042	1.190.100
			1068	1.212.800

b) preluarea elementelor de activ de la Societatea "F":

% = 891	<u>7.710.400</u>	% = 891	<u>7.990.400</u>
213	2.400.000	214	2.400.000
301	1.512.000	301	1.512.000
371	1.298.400	371	1.298.400
411	2.000.000	411*)	2.280.000
5121	500.000	5121	500.000

c) preluarea elementelor de pasiv de la Societatea "F":

891 = %	<u>7.710.400</u>	891 = %	<u>7.990.400</u>
401	4.000.000	401	4.000.000
419	1.135.600	420	1.135.600
456	2.574.800	456	2.574.800
		491*)	280.000

*) Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

Contabilitatea la Societatea "H"

Înregistrări contabile, în mii lei:

a) înregistrarea capitalului propriu (activului net):

456 = %	<u>2.574.800</u>
1012*)	64.000
105	1.298.000
1068	1.212.800

b) preluarea elementelor de activ de la Societatea "F":

% = 891	<u>7.710.400</u>	% = 891	<u>7.990.400</u>
214	2.400.000	214	2.400.000
301	1.512.000	sau 301	1.512.000
371	1.298.400	371	1.298.400
411	2.000.000	411**)	2.280.000
5121	500.000	5121	500.000

c) preluarea elementelor de pasiv de la Societatea "F":

891 = %	<u>7.710.400</u>	456 = %	<u>7.990.400</u>
401	4.000.000	401	4.000.000
419	1.135.600	419	1.135.600
456	2.574.800	456	2.574.800
		491**)	280.000

*) Societatea "H", poate să primească în locul capitalului social alte elemente de capital propriu de aceeași valoare.

***) Prin preluarea contului 411 la valoarea brută și a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

Întocmirea bilanțurilor societăților comerciale rezultate în urma divizării

Bilanțul Societății "G" după primirea protocolului și a balanței de verificare

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (3.460.000-960.000+2.400.000)	02	4.900.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	4.900.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301-308+371) (1.680.000-168.000+1.000.000+1.298.400)	05	3.810.400
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (4.400.000+2.280.000-150.000-280.000)	06	6.250.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121) (560.000+500.000)	08	1.060.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	11.120.400
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (8.000.000+4.097.600)	11	12.097.600
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-977.200
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	3.922.800
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	261.900
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (13,095 mii părți sociale x 20.000 lei/parte socială)	21	261.900
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	23	1.190.100
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	40.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	2.430.800
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	3.922.800
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	3.922.800

Bilanțul Societății "H" după primirea protocolului și a balanței de verificare

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213) (2.898.000-498.000)	02	2.400.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	2.400.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301-308+371) (1.680.000-168.000+1.298.400)	05	2.810.400
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (2.280.000-280.000)	06	2.000.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	500.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	5.310.400
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (4.000.000+1.135.000)	11	5.135.600
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	174.800
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	2.574.800
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	64.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (3,2 mii părți sociale x 20.000 lei/parte socială)	21	64.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	1.298.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	26	1.212.800
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.574.800
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	2.574.800

Bilanțul Societății "F" după predarea protocoalelor și a bilanțelor de verificare

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (1.449.000-249.000)	02	1.200.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	1.200.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301-308+371) (840.000-84.000+649.200)	05	1.405.200
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411-491) (1.140.000-140.000)	06	1.000.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	250.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	2.655.200
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (2.000.000+567.800)	11	2.567.800
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	87.400
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	1.287.400
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	32.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (1,6 mii părți sociale x 20.000 lei/parte socială)	21	32.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24	649.000
IV. REZERVE (ct. 106)	26	606.400
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.287.400
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	1.287.400

În exemplul prezentat mai sus se presupune că amortizarea de 40% corespunde imobilizărilor corporale preluate. De asemenea, se presupune că diferențele de preț de 40% corespund materiilor prime preluate, iar provizioanele pentru deprecierea mărfurilor și clienților în proporție de 40% corespund mărfurilor depreciate și, respectiv, clienților preluați.

II. DIZOLVAREA ȘI LICHIDAREA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

A. Lichidare hotărâtă de adunarea generală a acționarilor sau a asociaților, în situația în care se obține profit din lichidare

Cu această ocazie se efectuează:

- Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care urmează să se lichideze, potrivit Legii contabilității **nr. 82/1991**, republicată, a normelor și reglementărilor contabile, înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării.
- Întocmirea situațiilor financiare de către societățile comerciale care urmează să se lichideze.

Exemplul nr. 14:

- Se întocmește bilanțul în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii.

Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțului, se prezintă astfel:

Bilanțul Societății "Y"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (20.000.000-12.000.000)	02	8.000.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	8.000.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 301-391) (2.000.000-400.000)	05	1.600.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 4111+4118-491) (2.500.000+500.000-200.000)	06	2.800.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	600.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	5.000.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 404)	11	6.000.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-1.000.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	7.000.000
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI (ct. 151)	15	1.000.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22), din care:	19	5.000.000

- capital subscris vărsat (ct. 1012) (500 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	5.000.000
IV. REZERVE (ct. 1061)	26	1.000.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	6.000.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	6.000.000

• Stabilirea de către adunarea generală a acționarilor sau a asociaților a operațiunilor care urmează să fie efectuate de către lichidator în numele societății comerciale ce se lichidează.

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

• Achitarea datoriilor societății comerciale către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, celelalte obligații sociale și alte fonduri, salariați și alți terți.

I. Operațiunile de lichidare a societății comerciale efectuate de lichidator:

1) Clădirile au fost vândute cu 9.000.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 8.000.000 mii lei;

2) materiile prime au fost vândute cu 1.440.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 1.600.000 mii lei;

3) clienții incerți sunt în sumă de 500.000 mii lei, din care se încasează 240.000 mii lei, iar pentru încasarea înainte de termen a clienților cerți s-au acordat sconturi în sumă totală de 50.000 mii lei;

4) pentru plata înainte de termen a datoriilor către furnizori, aceștia au acordat sconturi în sumă de 200.000 mii lei;

5) cheltuielile efectuate cu lichidarea societății sunt de 520.000 mii lei.

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

1. Valorificarea imobilizărilor corporale:

a) vânzarea clădirilor	461 =	%	10.710.000
		7583	9.000.000
		4427	1.710.000

b) încasarea contravalorii clădirilor vândute	5121 =	461	10.710.000
---	--------	-----	------------

c) scăderea din evidență a clădirilor vândute	% =	212	20.000.000
		281	12.000.000
		6583	8.000.000

d) închiderea contului 7583	7583 =	121	9.000.000
-----------------------------	--------	-----	-----------

e) închiderea contului 6583	121 =	6583	8.000.000
-----------------------------	-------	------	-----------

2. a) vânzarea materiilor prime	411 =	%	1.713.600
		707	1.440.000
		4427	273.600

b) trecerea la mărfuri a materiilor prime și scăderea din gestiune a mărfurilor vândute	371 =	301	2.000.000
	607 =	371	2.000.000

c) anularea provizionului	391 =	7814	400.000
---------------------------	-------	------	---------

d) închiderea contului 607	121 =	607	2.000.000
----------------------------	-------	-----	-----------

e) închiderea conturilor 707 și 7814	% = 121	1.840.000
	707	1.440.000
	7814	400.000
f) încasarea contravalorii materiilor prime vândute	5121 = 411	1.713.600
3. Încasarea creanțelor:		
a) încasare parțială de la clienții incerți	5121 = 4118	240.000
b) trecerea pe cheltuieli a clienților incerți neîncasați	6588 = 4118	260.000
c) anularea provizioanelor	491 = 7814	200.000
d) încasarea clienților cerți	5121 = 411	2.450.000
e) acordarea sconturilor	667 = 411	50.000
f) închiderea conturilor 667 și 6588	121 = %	310.000
	667	50.000
	6588	260.000
g) închiderea contului 7814	7814 = 121	200.000
4. Plata datoriilor:		
a) plata furnizorilor de imobilizări	404 = 5121	5.800.000
b) scont primit	404 = 767	200.000
c) închiderea contului 767	767 = 121	200.000
5. Cheltuieli de lichidare:		
a) cheltuieli efectuate	628 = 5121	520.000
b) închiderea contului 628	121 = 628	520.000
6. Anularea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli:		
a) anularea provizioanelor	151 = 7812	1.000.000
b) închiderea contului 7812	7812 = 121	1.000.000
7. Regularizarea T.V.A.:		
a) T.V.A. de plată	4427 = 4423	1.983.600
b) plata T.V.A.	4423 = 5121	1.983.600
<ul style="list-style-type: none"> • Calcularea, reținerea și virarea impozitului pe profit/venit și a impozitului pe dividende în urma acțiunii de dizolvare/lichidare. • Societatea "Y" se încadrează în prevederile de aplicare a cotei de 25%, iar asociații sunt persoane fizice. 		
8. Impozit pe profit pentru profitul din lichidare:		
a) impozit pe profit datorat	691 = 441 (1.410.000 x 25%)	352.500
b) închiderea contului 691	121 = 691	352.500
c) virarea impozitului pe profit	441 = 5121	352.500

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

D	121	C	D	5121	C
	8.000.000	9.000.000		600.000	
	2.000.000	1.840.000		10.710.000	5.800.000
	310.000	200.000		1.713.600	1.983.600
	520.000	200.000		240.000	520.000
		1.000.000		2.450.000	352.500
	10.830.000				
	352.500	12.240.000		15.713.600	8.656.100
	11.182.500				
Sold C 1.057.500			Sold D 7.057.500		

IV. Bilanțul înainte de efectuarea partajului

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
B. ACTIVE CIRCULANTE		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	7.057.500
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	7.057.500
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADA DE PÂNĂ LA UN AN	11	0
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	7.057.500
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	7.057.500
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	5.000.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (500 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	5.000.000
IV. REZERVE (ct. 1061)	26	1.000.000
VI. REZULTATUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	29	1.057.500
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	7.057.500
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	7.057.500

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

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

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

V. înregistrări contabile privind operațiunile de partaj între asociați sau acționari, persoane fizice, în mii lei:

1. Restituirea capitalului social	1012 = 456	5.000.000
	456 = 5121	5.000.000
2. a) decontarea rezervelor legale	1061 = 456	1.000.000
b) impozit pe profit aferent rezervelor legale (1.000.000 x 25%)	456 = 441	250.000
	441 = 5121	250.000
3. Decontarea profitului din lichidare	121 = 456	1.057.500
4. Impozit pe dividende aferente rezervelor legale și profitului din operațiuni de lichidare (750.000+1.057.500 = 1.807.500 x 5%)	456 = 446	90.375
5. Virarea impozitului pe dividende	446 = 5121	90.375
6. Plata dividendelor din rezerve legale și din lichidare (1.807.500-90.375)	456 = 5121	1.717.125

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

D	456	C	D	5121	C
	5.000.000	5.000.000		7.057.500	5.000.000
	250.000	1.000.000			250.000
		1.057.500			90.375
	90.375				1.717.125
	1.717.125				
	7.057.500	7.057.500		7.057.500	7.057.500

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

Exemplul nr. 15:

Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțului întocmit pe baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii, se prezintă astfel:

Bilanțul Societății "Z"

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 208-2808) (4.000.000-1.000.000)	01	3.000.000
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (10.000.000-2.500.000)	02	7.500.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261)	03	2.500.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	13.000.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371)	05	5.000.000
II. CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct. 411)	06	2.000.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	7.000.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+404+419) (4.500.000+2.000.000+1.500.000)	11	8.000.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-1.000.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	12.000.000
G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 162)	14	6.000.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	5.000.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (500 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	5.000.000
IV. REZERVE (ct. 1068*))	26	1.000.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	6.000.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	6.000.000

*) Suma din contul 1068 este formată din repartizarea profitului net în anii anteriori.

I. Operațiunile efectuate de judecătorul sindic și de lichidator pentru a asigura disponibilitățile bănești în vederea achitării datoriilor:

1. au vândut programele informatice cu 2.500.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 3.000.000 mii lei;

2. au vândut clădiri cu 9.000.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 7.500.000 mii lei;
3. mărfurile au fost vândute cu 6.000.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 5.000.000 mii lei;
4. s-au vândut titlurile de participare cu 3.000.000 mii lei față de 2.500.000 mii lei - costul de achiziție;
5. au încasat de la clienți suma de 1.800.000 mii lei, acordându-se un scont de 10%;
6. au achitat împrumutul în sumă de 6.000.000 mii lei și dobânda de 1.000.000 mii lei;
7. au fost achitați furnizorii în sumă de 4.500.000 mii lei, primindu-se un scont de 5%;
8. au fost achitați furnizorii de imobilizări în sumă de 2.000.000 mii lei;
9. au fost restituite avansurile încasate de la clienți în suma de 1.500.000 mii lei;
10. pentru efectuarea operațiunilor de lichidare s-au efectuat cheltuieli în sumă totală de 800.000 mii lei, din care:
 - salarii 500.000 mii lei;
 - cheltuieli cu licitațiile 300.000 mii lei.

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

1. Valorificarea programelor informatice:	61 = %	2.975.000
a) vânzarea programelor informatice	7583	2.500.000
	4427	475.000
b) scăderea din evidență a programelor informatice vândute	% = 208	4.000.000
	2808	1.000.000
	6583	3.000.000
c) încasarea contravalorii programelor informatice vândute	5121 = 461	2.975.000
d) închiderea contului 7583	7583 = 121	2.500.000
e) închiderea contului 6583	121 = 6583	3.000.000
2. Valorificarea imobilizărilor corporale:	461 = %	10.710.000
a) vânzarea clădirilor	7583	9.000.000
	4427	1.710.000
b) scăderea din evidență a clădirilor vândute	% = 212	10.000.000
	2812	2.500.000
	6583	7.500.000
c) încasarea contravalorii clădirilor vândute	5121 = 461	10.710.000
d) închiderea contului 7583	7583 = 121	9.000.000
e) închiderea contului 6583	121 = 6583	7.500.000
3. Valorificarea mărfurilor:	411 = %	7.140.000
a) vânzarea mărfurilor	707	6.000.000
	4427	1.140.000
b) încasarea contravalorii mărfurilor vândute	5121 = 411	7.140.000
c) scăderea din gestiune a mărfurilor vândute	607 = 371	5.000.000

d) închiderea contului 707	707 = 121	6.000.000
e) închiderea contului 607	121 = 607	5.000.000
4. a) vânzarea acțiunilor (titlurilor de participare)	461 = 7641	3.000.000
b) scăderea din evidență a acțiunilor vândute	6641 = 261	2.500.000
c) încasarea contravalorii acțiunilor	5121 = 461	3.000.000
d) închiderea contului 7641	7641 = 121	3.000.000
e) închiderea contului 6641	121 = 6641	2.500.000
5. a) încasarea creanțelor de la clienți și acordarea scontului	5121 = 411 667 = 411	1.800.000 200.000
b) închiderea contului 667	121 = 667	200.000
6. a) plata împrumutului și a dobânzii	162 = 5121 666 = 5121	6.000.000 1.000.000
b) închiderea contului 666	121 = 666	1.000.000
7. a) achitarea furnizorilor și înregistrarea scontului	401 = 5121 401 = 767	4.275.000 225.000
b) închiderea contului 767	767 = 121	225.000
8. Achitarea furnizorilor de imobilizări	404 = 5121	2.000.000
9. Restituirea avansurilor încasate de la clienți	419 = 5121	1.500.000
10. a) evidențierea salariilor cuvenite, și de exemplu a impozitului pe salarii, precum și plata acestora	641 = 421 421 = 444 581 = 5121 5311 = 581 421 = 5311 444 = 5121	500.000 50.000 450.000 450.000 450.000 50.000
b) închiderea contului 641	121 = 641	500.000
11. a) efectuarea cheltuielilor de licitație	628 = 5121	300.000
b) închiderea contului 628	121 = 628	300.000
12. Înregistrarea T.V.A. și achitarea acesteia	4427 = 4423 4423 = 5121	3.325.000 3.325.000

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

D	Cont 121	C	D	Cont 5121	C
	3.000.000 2.500.000			2.975.000 6.000.000	
	7.500.000 9.000.000			10.710.000 1.000.000	
	5.000.000 6.000.000			7.140.000 4.275.000	
	200.000 3.000.000			3.000.000 2.000.000	
	2.500.000 225.000			1.800.000 1.500.000	
	1.000.000			450.000	

500.000				50.000
300.000				300.000
				3.325.000
<hr/>			<hr/>	
20.000.000		20.725.000	25.625.000	18.900.000
Sold C	725.000		Sold D	6.725.000

IV. Bilanțul înainte de efectuarea partajului

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
B. ACTIVE CIRCULANTE		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	6.725.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	6.725.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09-11)	12	6.725.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	6.725.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	5.000.000
- capital subscris vărsat (1012) (500 mii acțiuni x 10.000 lei/acțiune)	21	5.000.000
IV. REZERVE (ct. 1068)	26	1.000.000
VI. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	29	725.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	6.725.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	6.725.000

- 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 25% impozit pe profit.

V. Înregistrări contabile privind operațiunile de partaj la asociați sau la acționari, persoane fizice, în mii lei:

1. Restituirea capitalului social la asociați sau acționari	1012 = 456	5.000.000
	456 = 5121	5.000.000
2. Impozit pentru profitul din lichidare:		
a) impozitul pe profit datorat	691 = 441	181.250
		(725.000 x 25%)
b) închiderea contului 691	121 = 691	181.250

c) virarea impozitului pe profit	441 = 5121	181.250
3. a) dividendele cuvenite asociaților sau acționarilor	% = 456	1.543.750
	1068	1.000.000
	121	543.750
		(725.000-181.250)
b) impozit pe dividende	456 = 446	77.188
		(1.543.750 x 5%)
c) virarea impozitului pe dividende	446 = 5121	77.188
d) plata dividendelor la asociați sau la acționari (1.543.750-77.188 = 1.466.562)	456 = 5121	1.466.562

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

D	5121	C	D	456	C
Sold 6.725.000	5.000.000		5.000.000	5.000.000	
	181.250		77.188	1.543.750	
	77.188		1.466.562		
	1.466.562				
6.725.000	6.725.000		6.543.750	6.543.750	

C. Falimentul unei societăți comerciale în nume colectiv, în situația în care disponibilitățile bănești rezultate în urma falimentului nu asigură plata datoriilor

Exemplu nr. 16:

I. Se întocmește bilanțul în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii.

Bilanțul Societății "X" "S.N.C."

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 212-2812) (6.000.000-1.000.000)	02	5.000.000
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04	5.000.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct. 371-378) (500.000-200.000)	05	300.000
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	800.000

ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	1.100.000
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	10	400.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	4.500.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-3.450.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	1.550.000
I. VENITURI ÎN AVANS (ct. 472)	18	450.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	800.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8 mii părți sociale x 100.000 lei/parte socială)	21	800.000
IV. REZERVE [ct. 1061*+1068**)] (50.000+1.000.000)	26	1.050.000
VI. REZULTATUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D	30	300.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.550.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	1.550.000

*) Suma din ct. 1061 este dedusă la constituire.

**) Suma din ct. 1068 este formată din repartizarea profitului din anii anteriori.

II. Aportul asociaților la capitalul social, conform statutului și contractului de societate, este de 800.000 mii lei, din care:

- asociatul A: 480.000 mii lei = 60%;
- asociatul B: 320.000 mii lei = 40%.

III. Judecătorul sindic și lichidatorul au efectuat următoarele operațiuni:

1. vânzarea construcțiilor cu 2.500.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 5.000.000 mii lei;
2. vânzarea mărfurilor cu 500.000 mii lei față de valoarea contabilă netă de 300.000 mii lei;
3. încasarea chiriei în sumă de 400.000 mii lei, plătită în avans;
4. restituirea chiriei în sumă de 450.000 mii lei, încasată anticipat;
5. stabilirea sumelor de acoperit de către cei doi asociați pentru achitarea furnizorilor;
6. plata furnizorilor.

IV. Înregistrări contabile privind operațiunile de lichidare, în mii lei:

1. Valorificarea imobilizărilor corporale:	461	=	%	2.975.000
a) vânzarea construcțiilor	7583			2.500.000
	4427			475.000
b) scăderea din gestiune a construcțiilor vândute	%	=	212	6.000.000
	2812			1.000.000
	6583			5.000.000

c) încasarea contravalorii construcțiilor vândute	5121 = 461	2.975.000
d) închiderea contului 6583	121 = 6583	5.000.000
e) închiderea contului 7583	7583 = 121	2.500.000
2. Valorificarea mărfurilor:	411 = %	595.000
a) vânzarea mărfurilor	707 4427	500.000 95.000
b) scăderea din gestiune a mărfurilor vândute	% = 371	500.000
	607 378	300.000 200.000
c) încasarea contravalorii mărfurilor vândute	5121 = 411	595.000
d) închiderea contului 607	121 = 607	300.000
e) închiderea contului 707	707 = 121	500.000
3. a) regularizarea și plata T.V.A.	4427 = 4423	570.000
b) virarea T.V.A. de plată	4423 = 5121	570.000
4. Încasarea chiriei achitate în avans	5121 = 471	400.000
5. Restituirea chiriei încasate anticipat	472 = 5121	450.000

V. Situația conturilor 121 și 5121 înainte de efectuarea partajului, în mii lei:

D	121	C	D	5121	C
	5.000.000 2.500.000			800.000 570.000	
	300.000 500.000			2.975.000 450.000	
				595.000	
				400.000	
				4.770.000 1.020.000	
	5.300.000 3.000.000		sold D	3.750.000	sold D
	2.300.000				

VI. Bilanțul înainte de efectuarea partajului capitalului propriu (activului net) se prezintă astfel:

- mii lei -

	Nr. rd.	Sold
A	B	1
B. ACTIVE CIRCULANTE		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5121)	08	3.750.000

ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09	3.750.000
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	4.500.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 09+10-11-18)	12	-750.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12-17)	13	-750.000
J. CAPITAL ȘI REZERVE		
I. CAPITAL (rd. 20 la 22) din care:	19	800.000
- capital subscris vărsat (ct. 1012) (8 mii părți sociale x 100.000 lei/parte socială)	21	800.000
IV. REZERVE (ct. 1061+1068) (50.000+1.000.000)	26	1.050.000
VI. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold D din care:	30	2.600.000
- din exercițiul curent		300.000
- din lichidare		2.300.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	-750.000
TOTAL CAPITALURI (rd. 32+33)	34	-750.000

VII. Determinarea capitalului propriu (activului net):

CP(AN) = 3.750.000 mii lei - 4.500.000 mii lei = -750.000 mii lei

Rezultă că, pentru achitarea furnizorilor în sumă de 4.500.000 mii lei, capitalul propriu (activul net) este insuficient.

Potrivit art. 112 din Legea **nr. 64/1995** privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, cu modificările ulterioare, în cazul în care bunurile care alcătuiesc averea societății în nume colectiv nu sunt suficiente pentru plata datoriilor, judecătorul sindic va recurge la procedura de executare silită împotriva asociaților.

Societatea "X" se încadrează în prevederile de aplicare a cotei de 25% impozit pe profit.

VIII. Calcularea și vărsarea impozitului pe profit și impozitului pe dividende, în mii lei:

1. Decontarea rezervelor legale	1061 = 456	50.000
2. Impozit pe profit aferent rezervelor	456 = 441	12.500
legale (50.000 x 25%) și virarea acestuia	441 = 5121	12.500
3. Decontarea altor rezerve	1068 = 456	1.000.000
4. Impozit pe dividende		
(1.000.000 + 50.000 - 12.500 = 1.037.500 x 5%)	456 = 446	51.875
	446 = 5121	51.875

IX. Situația partajului capitalului propriu (activului net) și a datoriilor pe asociați (în mii lei):

Capital propriu (activ net) repartizat

	Capital social	Rezerve legale	Alte rezerve	TOTAL 4 (1+2+3)
	1	2	3	4
Asociatul A 60%	480.000	22.500	568.875	1.071.375
Asociatul B 40%	320.000	15.000	379.250	714.250
TOTAL	800.000	37.500	948.125	1.785.625

Pierderi și furnizori

	Pierderi din exercițiul curent	Pierderi din lichidare	Furnizori	Total 8 (5+6+7)	Diferențe 9 (8-4)
	5	6	7	8	9
Asociatul A 60%	180.000	1.380.000	2.700.000	4.260.000	3.188.625
Asociatul B 40%	120.000	920.000	1.800.000	2.840.000	2.125.750
TOTAL	300.000	2.300.000	4.500.000	7.100.000	5.314.375

X. Înregistrări privind partajul capitalului propriu (activului net) și a sumelor depuse de asociați pentru plata furnizorilor (în mii lei):

a) capitalul social de restituit asociaților	1012 = 456	800.000
b) pierderea curentă și pierderea din lichidare (300.000+2.300.000)	456 = 121	2.600.000
c) depunerea de către asociați a sumelor necesare achitării furnizorilor (ct. 456) (2.664.375 - 1.850.000 = 814.375)	5121 = 456 Asociatul A Asociatul B	814.375 488.625 325.750
Asociatul A: 814.375 x 60% = 488.625 Asociatul B: 814.375 x 40% = 325.750		
TOTAL:	814.375	
d) achitarea furnizorilor	401 = 5121	4.500.000
e) situația conturilor 456 și 121, după terminarea operațiunilor de lichidare, se prezintă astfel:		

			- mii lei -		
D	456	C	D	5121	C
	12.500	50.000		3.750.000	12.500
	51.875	1.000.000		814.375	51.875
	2.600.000	800.000			4.500.000
	2.664.375	1.850.000		4.564.375	4.564.375
		814.375			
		2.664.375			

III. RETRAGEREA SAU EXCLUDEREA UNOR ASOCIAȚI DIN CADRUL SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

A. Retragera unor asociați

Conform prevederilor art. 221 din Legea **nr. 31/1990** privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, asociatul se poate retrage din societate în cazurile prevăzute în actul constitutiv, cu acordul tuturor celorlalți asociați sau pentru motive temeinice în baza unei hotărâri judecătorești.

Exemplul nr. 17:

I. Societatea are doi asociați (persoane fizice) care au adus, în mod egal, capitalul social de 300.000 mii lei.

II. Unul dintre cei doi asociați se retrage din societatea comercială.

În contractul de partaj s-a prevăzut că asociatul care se retrage cesionează aportul la capital, depus în numerar.

III. Determinarea capitalului propriu (activului net)

		- mii lei -
1. TOTAL ACTIV:		40.323.173
Se scad datoriile:		
a) creditorii diverși (ct. 462)		40.639
b) furnizori (ct. 401)		786.896
c) personal - salarii datorate (ct. 421)		1.997
d) impozit pe profit (ct. 441)		1.750.124
e) dividende (ct. 457)		1.571.217
2. TOTAL DATORII:		4.150.873
3. CAPITAL PROPRIU (ACTIV NET)		36.172.300
(rd. 1-2)		
compus din:		
1. capital social (ct. 1012)		300.000
2. rezerve legale (ct. 1061)		60.000
3. alte rezerve (ct. 1068*)		34.466.917
4. profit nerepartizat (ct. 121)		1.345.383
TOTAL:		36.172.300

*) suma din contul 1068 este constituită din repartizarea profitului din anii anteriori.

IV. Determinarea partajului capitalului propriu (activului net) pentru asociatul care se retrage:

	- mii lei -	
	Total	din care:
		50%
1. capital social (ct. 1012)	300.000	-
2. rezerve legale (ct. 1061)	60.000	30.000
3. alte rezerve (ct. 1068)	34.466.917	17.233.458
4. profit (ct. 121)	1.345.383	672.692
	36.172.300	17.936.150

V. Înregistrări contabile, în mii lei:

a) înregistrarea capitalului propriu (activului net) partajat

% = 456 17.936.150

1061 30.000

1068 17.233.458

121 672.692

• Societatea se încadrează în prevederile de aplicare a cotei de 25% -
impozit pe profit.

b) înregistrarea impozitului pe profitul datorat pentru rezervele legale

456 = 441 7.500 (30.000 x 25%)

c) virarea impozitului pe profit

441 = 5121 7.500

d) înregistrarea impozitului pe dividende

456 = 446 896.433 (17.936.150 - 7.500 = 17.928.650 x 5%)

e) virarea impozitului pe dividende

446 = 5121 896.433

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

5311 = 456 150.000

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

456 = 5311 150.000

h) achitarea cotei-părți din capitalul propriu (activul net) cuvenit, diminuat cu impozitul pe profit și cu cel pe dividende, calculate și vărsate

456 = 5121 17.032.217 (18.086.150 - 1.053.933)

(5311)

i) situația contului 456 se prezintă astfel:

D		C
(b)	7.500	(a)
(d)	896.433	(f)
(g)	150.000	
(h)	17.032.217	
	18.086.150	18.086.150

B. Excluderea unor asociați

Potrivit art. 219 alin. (2) din Legea **nr. 31/1990** privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, asociatul exclus nu are dreptul la o parte proporțională din patrimoniul social, ci numai la o sumă care să reprezinte valoarea acesteia.

Exemplul nr. 18:

I. Societatea are 3 asociați, persoane juridice, care au adus capitalul social astfel:

	- mii lei -	
	Suma	% din capitalul social total
Asociatul "A"	1.400.000	40
Asociatul "B"	875.000	25
Asociatul "C"	1.225.000	35
TOTAL:	3.500.000	100

II. 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".

III. Determinarea capitalului propriu (activului net) al societății, în mii lei:

1. TOTAL ACTIV	45.437.430
Se scad datoriile:	
- Furnizori (ct. 401):	485.750
- Furnizori de imobilizări (ct. 404)	2.820.380
- Impozitul pe salarii (ct. 444)	125.525
- Împrumuturi pe termen scurt (ct. 519)	1.625.775
2. TOTAL DATORII	5.057.430
3. CAPITALUL PROPRIU (ACTIV NET) (rd. 1-2), din care:	40.380.000
1. Capital social (ct. 1012)	3.500.000
2. Rezerve legale (ct. 1061)	600.000
3. Alte rezerve [ct. 1068*)]	29.720.000
4. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat (ct. 117)	6.560.000
TOTAL:	40.380.000

***)** Suma din contul 1068 este constituită din repartizarea profitului din anii anteriori.

IV. Determinarea partajului capitalului propriu (activului net) cuvenit asociatului "C" care a fost exclus din societate:

	- mii lei -	
	TOTAL	din care 35%
- capital social (ct. 1012)	3.500.000	-
- rezerve legale (ct. 1061)	600.000	210.000
- alte rezerve [ct. 1068*)]	29.720.000	10.402.000
- profit nerepartizat (ct. 117)	6.560.000	2.296.000
TOTAL:	40.380.000	12.908.000

V. Înregistrări contabile, în mii lei:

a) înregistrarea depunerii (de către asociatul "A") sumei reprezentând capitalul social care i-a fost cesionat de asociatul "C":

5311 = 456 1.225.000

b) înregistrarea plății către asociatul "C" a capitalului social cesionat:

456 = 5311 1.225.000

c) înregistrarea capitalului propriu (activului net) cuvenit asociatului "C"

% = 456 12.908.000

1061 210.000

1068 10.402.000

117 2.296.000

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

456 = 441 52.500 (210.000 x 25%)

e) virarea impozitului pe profit:

441 = 5121 52.500

f) înregistrarea impozitului pe dividende:

456 = 446 1.285.550 (12.908.000 - 52.500 = 12.855.500 x 10%)

g) virarea impozitului pe dividende:

446 = 5121 1.285.550

h) achitarea cotei-părți din capitalul propriu (activul net) cuvenit asociatului "C" diminuată cu impozitul pe profit și cu cel pe dividende, calculate și vărsate:

456 = 5121 11.569.950 [12.908.000 - (52.500 + 1.285.550)]

i) Situația contului 456:

D	456	C
(b)	1.225.000	1.225.000 (a)
(d)	52.500	12.908.000 (c)
(f)	1.285.550	
(h)	11.569.950	
TOTAL:	14.133.000	TOTAL: 14.133.000