

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Metoda evaluării globale presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare sunt stabilite de evaluatori autorizați, acestea fiind cuprinse în raportul de evaluare întocmit în acest scop. În acest caz, la operațiunile

de fuziune/divizare, elementele bilanțiere ale societății care le cedează sunt preluate de către societatea/societățile beneficiară(e) la valoarea rezultată în urma evaluării.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- operațiuni care se efectuează cu ocazia fuziunii prin absorbția uneia sau a mai multor societăți de către o altă societate;

- operațiuni care se efectuează cu ocazia fuziunii prin transferul în totalitate al patrimoniului unor societăți către o societate nou-constituită în acest scop.

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

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

În situația folosirii metodei activului net contabil, recunoașterea în contabilitatea societății absorbante/societății nou-constituite a elementelor de natura activelor

primite de la societatea absorbită/societățile care își încetează existența se efectuează la valoarea contabilă netă sau la valoarea contabilă brută, caz în care se preiau distinct ajustările corespunzătoare, așa cum sunt acestea evidențiate în contabilitatea societății absorbite/societății care își încetează existența.

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de fuziune (în cazul utilizării metodei evaluării globale), diferențele rezultate din evaluarea cu ocazia fuziunii a societății absorbite se recunosc în contabilitatea societății absorbante/societății nou-constituite pe seama elementelor bilanțiere cărora le corespund. Eventuala diferență nealocată reprezintă fond comercial.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de fuziune (metoda evaluării globale), la societatea absorbită/societățile care își transferă în totalitate patrimoniul către o societate nou-constituită în acest scop,

diferențele rezultate sunt recunoscute în contabilitate ca elemente de câștiguri sau pierderi din fuziune, astfel:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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