

Procedura în cazul operațiunilor de reorganizare

Scopul procedurii

Scopul acestei proceduri este:

- stabilirea documentelor necesare înregistrării în contabilitate a operațiunilor de reorganizare;
- înregistrarea în contabilitate a operațiunilor preliminare reorganizării și a operațiunilor de reorganizare propriu-zisă.

Domeniul

Procedura se aplică în cazul reorganizării societății, de către persoanele din cadrul compartimentului Financiar-contabil.

Reglementări aplicabile

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare;
- O.M.F.P. nr. 897/2015.

Descrierea procedurii

Operațiunea de reorganizare cuprinde operațiunile de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale.

Etaplele operațiunilor de reorganizare sunt:

În cazul fuziunii prin absorbție

- Inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și a capitalurilor proprii;
- Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie;
- Întocmirea situațiilor financiare anuale cu ocazia fuziunii, divizării sau a lichidării.

Fiecare societate are obligația să întocmească situații financiare cu ocazia fuziunii, divizării sau lichidării acestora.

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, în termen de 30 de zile de la aprobarea acestora de către adunarea generală a acționarilor/asociaților.

Situațiile financiare reprezintă situații financiare cu scop special, fiind destinate operațiunilor de fuziune, divizare și lichidare a societăților.

Situațiile financiare sunt supuse auditului statutar, conform prevederilor legale în vigoare.

În scopul întocmirii situațiilor financiare se vor evidenția în contabilitate operațiunile efectuate pe parcursul lichidării și se va întocmi bilanța de verificare.

Situațiile financiare se depun și la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor odată cu depunerea acestora la oficiul registrului comerțului.

- Determinarea, pe baza bilanțului a activului net contabil, potrivit formulei:

Activ net contabil = Total active – Total datorii;

- Evaluarea societăților comerciale și determinarea aportului net;
- Determinarea raportului de schimb al acțiunilor sau al părților sociale, pentru a remunera capitalul societății comerciale absorbite.

În cadrul acestei etape se efectuează:

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

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

- Determinarea numărului de acțiuni sau de părți sociale de emis pentru remunerarea activului net contabil/aportului net de fuziune, fie prin raportarea capitalului propriu aportat al societății comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni/părți sociale a societății comerciale absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni/părți sociale ale societății comerciale absorbite cu raportul de schimb;
- Majorarea capitalului social la societatea comercială absorbantă, cu suma rezultată din înmulțirea numărului de acțiuni/părți sociale care trebuie emise de societatea comercială absorbantă cu valoarea nominală a unei acțiuni/părți sociale de la această societate comercială;
- Calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății comerciale absorbante (valoarea nominală a acțiunilor/părților sociale).

În cazul fuziunii prin contopire

- Inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care fuzionează;
- Înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie;
- Întocmirea situațiilor financiare anuale;
- Determinarea activului net contabil pe baza datelor din situațiile financiare;
- Evaluarea societăților și determinarea aportului net.

În cazul operațiunilor de divizare

- Inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților comerciale care se divizează;
- Înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie;
- Întocmirea situațiilor financiare anuale;
- Determinarea activului net contabil;
- Determinarea raportului de schimb al acțiunilor sau al părților sociale, pentru a remunera capitalul societății(lor) comerciale beneficiară(e) deja existentă(e) prin:

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

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

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

Înregistrarea în contabilitate a operațiilor de reorganizare

Operațiunile în cazul fuziunii

În cazul în care societatea este societate absorbantă, se înregistrează elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii pe baza:

- balanței de verificare sintetice,
- balanței de verificare analitice,
- altor registre,
- jurnale și documente,
- 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 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.

În cazul în care societatea este societate absorbită se înregistrează transmiterea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii către societatea comercială absorbantă/societatea comercială nou constituită.

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

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de fuziune, diferențele sunt recunoscute în contabilitate ca elemente de câștiguri sau pierderi din fuziune, astfel:

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

În cazul în care societatea se divizează, se înregistrează transmiterea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ca urmare a divizării.

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

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

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

Înregistrări contabile în cazul în care societatea este societate absorbită sau se divizează

Metoda activului net

- Scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii transferate:

%	=	456
1012		Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul
Capital subscris vărsat		
105		
Rezerve din reevaluare		
106		
Rezerve		
117		
Rezultatul reportat		

- Scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

892	=	%
Bilanț de închidere		21
		Imobilizări corporale
		20
		Imobilizări necorporale
		30
		Stocuri de materii prime și materiale
		345
		Produse finite
		371

		Mărfuri
		409
		Furnizori - debitori
		411
		Clienți
		461
		Debitori diverși
		512
		Conturi curente la bănci
		531
		Casa

- Scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor transferate:

%	=	892
401		Bilanț de închidere
Furnizori		
462		
Creditori diverși		
419		
Clienți - creditori		
456		
Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul		
49		
Ajustări pentru deprecierea creanțelor		

- Anularea amortizărilor și diferențelor de preț:

281	=	21
Amortizări privind imobilizările corporale		Imobilizări corporale

280	=	20
Amortizări privind imobilizările necorporale		Imobilizări necorporale

378	=	371
Diferențe de preț la mărfuri		Mărfuri

Metoda evaluării globale

- Valoarea elementelor de natura activelor transferate reprezentând active identificate în bilanț, plus creșterea de valoare rezultată la evaluarea globală:

461	=	7583
Debitori diverși		Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital

- Scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

280	=	20
Amortizări privind imobilizările necorporale		Imobilizări necorporale

281	=	21
Amortizări privind imobilizările corporale		Imobilizări corporale

6583	=	%
Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital		21
		Imobilizări corporale
		20
		Imobilizări necorporale
		30
		Stocuri de materii prime și materiale
		34
		Produse
		371
		Mărfuri
		411
		Clienți
		461
		Debitori diverși
		512
		Conturi curente la bănci
		531
		Casa

- Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121	=	6583
Profit sau pierdere		Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital

7583	=	121
------	---	-----

Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital		Profit sau pierdere
---------------------------------------------------------------	--	---------------------

- Scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și capitalurilor proprii transferate:

– Datorii:

401/462	=	461
		Debitori diverși

– Capitaluri proprii:

%	=	456
1012		Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul
Capital subscris vărsat		
106		
Rezerve		
121		
Profit sau pierdere		
117		
Rezultatul reportat		

– Regularizarea conturilor 456 și 461:

456	=	461
Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul		Debitori diverși

Înregistrări contabile în cazul în care societatea este societate absorbantă

Metoda activului net

- Înregistrarea majorării capitalului social și a primei de fuziune calculate:

456	=	%
Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul		1012
		Capital subscris vărsat
		1042
		Prime de fuziune/divizare

- Preluarea elementelor de natura activelor:

%	=	891
21		Bilanț de deschidere
Imobilizări corporale		
20		
Imobilizări necorporale		
30		
Stocuri de materii prime și materiale		
345		
Produse finite		
371		
Mărfuri		
381		
Ambalaje		
409		
Furnizori - debitori		
411		
Clienți		
461		
Debitori diverși		
512		
Conturi curente la bănci		
531		
Casa		

- Preluarea elementelor de natura datoriilor:

891	=	%
Bilanț de deschidere		401
		Furnizori
		419
		Clienți - creditori
		462
		Creditori diverși
		456
		Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul
		49
		Ajustări pentru deprecierea creanțelor

Metoda evaluării globale

- Înregistrarea majorării capitalului social și a primei de fuziune calculată:

456	=	%
Decontări cu acționarii/asociații privind		1012

capitalul		
		Capital subscris vărsat
		1042
		Prime de fuziune/divizare

- Preluarea elementelor de natura activelor:

%	=	456
207		Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul
Fond comercial		
2xx		
Conturi de imobilizări		
3xx		
Conturi de stocuri și producție în curs de execuție		
4xx		
Conturi de terți		
512		
Conturi curente la bănci		
531		
Casa		

- Preluarea elementelor de natura datoriilor:

456	=	4xx, 16x
Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul		Conturi de terți, Împrumuturi și datorii asimilate

Persoane responsabile

Directorul financiar contabil:

- organizarea și conducerea contabilității;
- urmărirea parcurgerii etapelor de reorganizare;
- întocmirea documentației pentru efectuarea operațiilor de reorganizare;
- semnarea situațiilor financiare;
- urmărirea aprobării și depunerii situațiilor financiare anuale;
- verificarea calculelor și a notelor contabile înregistrate;
- urmărirea respectării prezentei proceduri;
- urmărirea revizuirii în timp a procedurii, în funcție de schimbările reglementărilor utilizate.

Personalul Biroului Contabilitate:

- întocmirea proiectului de fuziune/divizare;
- efectuarea calculelor necesare pentru stabilirea raportului de schimb, primelor de fuziune, numărului de acțiuni de emis;

- contabilizarea operațiunilor de reorganizare;
- respectarea procedurii de lucru;
- propunerea de modificare a procedurii în funcție de modificările legislației în domeniu.

Dispoziții finale

Procedura va fi adusă la cunoștință personalului care execută activitatea respectivă.

Procedura intră în vigoare la data de