

Consilier Contabilitate Explicată îți pune la dispoziție:

Sfatul Consilierului

**Fuziunea societăților comerciale -
metoda eficientă pentru depășirea actualei
crize generate de pandemia Covid-19**

GRATUIT!

**Recomandări și atenționări
ale specialiștilor EXCLUSIV
pentru abonați!**

Fuziunea societăților comerciale – metoda eficientă pentru depășirea actualei crize generate de pandemia Covid-19

Una din problemele arzătoare ale mediului de afaceri în această perioadă este încercarea disperată a firmelor afectate de efectele coronavirusului de a ieși din criza financiară determinată de scăderea drastică a veniturilor, atât prin metode de reorganizare a activității, cât și prin aplicarea facilităților oferite de stat sub formă de sprijin financiar.

Întrucât luna august a fost ultima lună pentru care statul a acordat timp de 3 luni indemnizația de sprijin de 41,5% din salariul de bază, firmele cu datorii la bugetul de stat nu mai au decât varianta restructurării obligațiilor fiscale sau eșalonării la plată, precum și cea a reorganizării proprii activități, fuziunea reprezentând o metodă eficientă de reorganizare pentru ieșirea din impas, prin care o firmă cu potențial absoarbe o firmă cu probleme financiare, fuziunea asigurând astfel salvarea acesteia din urmă.

Din punct de vedere juridic, după cum este definită de Legea societăților comerciale nr. 31/ 1990, fuziunea este operațiunea prin care:

- una sau mai multe societăți sunt dizolvate fără a intra în lichidare și transferă totalitatea patrimoniului lor unei alte societăți în schimbul repartizării către acționarii societății sau societăților absorbite de acțiuni la societatea absorbantă și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate (fuziune prin absorbție); sau
- mai multe societăți sunt dizolvate fără a intra în lichidare și transferă totalitatea patrimoniului lor unei societăți pe care o constituie, în schimbul repartizării către acționarii lor de acțiuni la societatea nou-constituită și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate (fuziune prin contopire).

Tratamentul contabil al operațiunii de fuziune

Din punct de vedere contabil, fuziunea este reglementată de O.M.F.P. nr. 897/2015 pentru aprobarea Normelor 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.

În conformitate cu prevederile art. 28 alin. (11) din Legea contabilității, fiecare societate are obligația să întocmească situații financiare cu ocazia fuziunii.

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 reprezintă situații financiare cu scop special, fiind destinate operațiunilor de fuziune a societăților.

În vederea întocmirii situațiilor financiare, se procedează la efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform prevederilor O.M.F.P. nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura acti-

velor, 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.

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

Administratorii societăților care urmează să participe la fuziune precizează în proiectul de fuziune dată de la care tranzacțiile societății absorbite sunt considerate, din punct de vedere contabil, ca aparținând societății absorbante.

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.

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 fuziune se bazează pe activul net contabil.

În acest caz, la operațiunile de fuziune, elementele bilanțiere sunt preluate de către societatea absorbantă 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 fuziune sunt stabilite de evaluatori autorizați, acestea fiind cuprinse în raportul de evaluare întocmit în acest scop.

În acest caz, la operațiunile de fuziune, elementele bilanțiere ale societății care le cedează sunt preluate de către societatea absorbită la valoarea rezultată în urma evaluării.

Ce reprezintă ANC și prima de fuziune?

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 fuziune societățile intrate în fuziune.
3. Valoarea contabilă a acțiunilor sau a părților sociale ale societăților care fuzionează – reprezintă raportul dintre activul net contabil/aportul net și numărul de acțiuni sau de părți sociale corespunzătoare societăților care fuzionează.
4. Prima de fuziune – reprezintă diferența între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății absorbante.

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

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

În situația folosirii metodei activului net contabil, recunoașterea în contabilitatea societății absorbante a elementelor de natura activelor primite de la societatea absorbită 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.

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

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

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 și data întocmirii protocolului.

La societatea absorbantă, 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 se preiau soldurile conturilor existente la societatea absorbită 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 a transmiterii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii către societatea absorbantă.

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 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.

Studiu de caz:

Fuziune prin absorție – Date stabilite prin proiectul de fuziune

Speță: Societatea A (absorbantă) fuzionează cu societatea B (absorbită). Proiectul de fuziune este depus la ONRC în septembrie 2019, fiind realizat pe baza situațiilor financiare la 31.12.2018.

Adunările Generale Extraordinare de aprobare a fuziunii au avut loc în ianuarie 2020. Hotărârea Tribunalului privind acceptarea fuziunii a fost comunicată în februarie 2020.

ONRC comunică societății absorbante A înregistrarea cererii de fuziune în martie, însă constată existența unor erori în Hotărârea Tribunalului și se solicită corectarea acestora.

În aprilie este radiată de la ONRC societatea B, absorbită. În mai se realizează corecția la ONRC a înregistrării fuziunii societății A, absorbante.

Societatea A, absorbantă, aplică prevederile O.M.F.P. nr. 2.844/2016. Societatea B, absorbită, aplică prevederile O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

1. Care sunt situațiile financiare cu ocazia fuziunii, prevăzute de pct. 5 din O.M.F.P. nr. 897/2015? Sunt cele de la 31.12.2018, care au stat la baza întocmirii proiectului de fuziune?
2. Dacă nu, care este data la care trebuie întocmite aceste situații?
3. La ce dată se întocmește Protocolul de predare-primire, întrucât preluarea s-a făcut în 20.05.2020, atunci a fost înregistrat, pe baza datelor din bilanța de verificare a societății absorbite la data de 30.04.2020?
4. Cum se reconciliază datele bilanței societății B, absorbite, întocmite la data de 30.04.2020, cu datele proiectului de fuziune, întocmit pe baza situațiilor financiare la 31.12.2018?
5. Ce se întâmplă cu facturile emise de furnizori pe societatea absorbită în mai 2020? Pot fi înregistrate în contabilitatea societății absorbante A? Sunt deductibile din punctul de vedere al TVA și al impozitului pe profit?

Soluție fiscal-contabilă:

Conform pct. 5 din 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, aprobate prin O.M.F.P. nr. 897/2015, situațiile financiare întocmite cu ocazia fuziunilor sunt situații cu scop special, care se întocmesc pentru data stabilită potrivit Legii societăților nr. 31/1990, republicate, cu modificările ulterioare.

În acest sens, potrivit art. 241 lit. i) din Legea nr. 31/1990, administratorii societăților care urmează a participa la fuziune vor întocmi un proiect de fuziune care va cuprinde data situațiilor financiare ale societăților participante, care au fost folosite pentru a se stabili condițiile fuziunii.

Reiese că societățile implicate în fuziune trebuie să întocmească situații financiare cu ocazia fuziunii la data menționată în proiectul de fuziune (în acest caz, 31.12.2018), neexistând obligația din punctul de vedere al reglementărilor contabile de a întocmi situații financiare la finalizarea operațiunilor de fuziune.

La pct. 10 din Normele metodologice aprobate prin O.M.F.P. nr. 897/2015 se precizează că, în conformitate cu prevederile art. 241 lit. j) din Legea societăților nr. 31/1990, administratorii societăților care urmează a participa la fuziune menționează în proiectul de fuziune data de la care tranzacțiile societății absorbite sunt considerate, din punct de vedere contabil, ca aparținând societății absorbante.

Ca atare, transferul elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la societatea absorbită la societatea absorbantă se înregistrează în contabilitatea fiecăreia dintre societățile par-

participante la operațiunea de fuziune, la data la care adunarea generală a acționarilor/asociaților a hotărât, prin proiectul de fuziune aprobat, că operațiunile societății absorbite sunt considerate, din punct de vedere contabil, ca aparținând societății absorbante.

Pe de altă parte, potrivit art. 249 lit. b) din Legea societăților nr. 31/1990, fuziunea produce efecte de la data înregistrării hotărârii ultimei adunări generale 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, nici anterioară încheierii ultimului exercițiu financiar al societății care își transferă patrimoniul.

Reiese că informațiile referitoare la data depunerii proiectului de fuziune la Registrul comerțului, data AGA de aprobare a fuziunii, data hotărârii instanței de acceptare a fuziunii, data radierii etc. vizează condițiile de realizare a operațiunii de fuziune cu respectarea prevederilor legale în vigoare, însă nu sunt definitorii în stabilirea consecințelor contabile, deoarece trebuie să se țină cont de datele stabilite în proiectul de fuziune aprobat, obligatorii din punctul de vedere al Legii nr. 31/1990, și anume: data situațiilor financiare ale societăților participante, care au fost folosite pentru a se stabili condițiile fuziunii (spre exemplu, 31.12.2018), data la care fuziunea își produce efectele (spre exemplu, ianuarie 2020) și data la care se transferă elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la societatea absorbită la societatea absorbantă (spre exemplu, ianuarie 2020).

În concluzie, societatea absorbantă va trebui să țină cont de datele stabilite în proiectul de fuziune (neprecizate), inclusiv de data la care fuziunea este considerată ca fiind efectivă.

Transferul propriu-zis al 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 la momentul în care fuziunea este efectivă.

În acest protocol se precizează soldurile conturilor pentru societatea absorbită care își încetează existența, conform balanței de verificare pe baza căreia s-au întocmit situațiile financiare, precum și orice informații pe care societățile le consideră necesare pentru evidențierea în contabilitate a elementelor preluate, inclusiv influențele operațiunilor derulate de societatea absorbită în intervalul dintre data la care au fost elaborate situațiile financiare și data la care fuziunea este considerată ca fiind efectivă.

De asemenea, societatea absorbantă va ține cont la contabilizarea operațiunilor generate de fuziunea prin absorbție și de reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.844/ 2016 și de legislația aplicabilă specifică, după cum se prevede și la pct. 2 din Normele metodologice aprobate prin O.M.F.P. nr. 897/2015.

După data prevăzută în proiectul de fuziune ca data la care fuziunea prin absorbție își produce efectele, societatea absorbită încetează să existe conform art. 249 lit. b) coroborat cu art. 250 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 31/1990 și, implicit, nu mai are calitatea de persoană impozabilă distinctă conform art. 16 alin. (4) lit. a) pct. 2 și art. 316 alin. (20) din Codul fiscal.

Ca atare, facturile emise pe numele societății absorbite după data la care fuziunea își produce efectele nu vor mai avea calitatea de document justificativ pentru deducerea cheltuielilor și a TVA aferente nici la societatea absorbită (care încetează să mai existe), nici la cea absorbantă (nefiind emise pe numele ei).

Având în vedere că societatea absorbantă preia în urma fuziunii, în calitate de succesori, toate drepturile și obligațiile societății absorbite derivând din toate actele și contractele încheiate de aceasta, se va putea solicita furnizorilor rectificarea facturilor deja emise, în sensul stornării lor de pe numele societății absorbite și reemiterii lor pe numele societății absorbante.