

Wycena i ewidencja aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Wstęp

Jednym ze sposobów zasilania podmiotów gospodarujących w zasoby majątkowe jest aport czyli wkład niepieniężny. W warunkach utrudnionego dostępu do środków pieniężnych metoda ta staje się tym bardziej atrakcyjna a często stanowi jedyną możliwość uposażenia przedsiębiorstw w zasoby majątkowe. Powoduje rosnące ostatnio zainteresowanie niepieniężnymi metodami podwyższania kapitału zakładowego. Dodatkowo, zmiany w polskim prawie podatkowym w kierunku dostosowania polskich przepisów z regulacjami unijnymi powodują, iż aporty stają się korzystne również ze względów fiskalnych. Konstrukcja przepisów podatkowych odnoszących się do wkładów niepieniężnych wskazuje na uprzywilejowaną pozycję aportów zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP). Ta forma aportu składników majątkowych wydaje się najkorzystniejsza zarówno w odniesieniu do obciążeń z tytułu podatku dochodowego, VAT, jak i podatku od czynności cywilno-prawnych. Jednocześnie aport ZCP sprawia przedsiębiorstwom najwięcej problemów zarówno w wymiarze organizacyjnym, jak i ewidencyjnym.

Celem artykułu jest przedstawienie zasad wyceny oraz ujęcia operacji aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa w księgach rachunkowych. Dla przejrzystości prezentacji omawianych zagadnień rozważania zostały podmiotowo zawężone do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, choć problematykę można odnieść w podobny sposób do innych form przedsiębiorstw.

1. Istota aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Pieniężny sposób pokrycia udziałów zwykle nie sprawia większych problemów ewidencyjnych ani podatkowych. Inaczej jest z aportem. Wynika to ze szczególnego podejścia prawa gospodarczego do tego typu zasilania podmiotów w zasoby. Konieczność ochrony bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, jak i interesów podatkowych państwa powoduje, że wkłady niepieniężne przepisy regulują odmiennie niż wkłady pieniężne.

Pojęcie aportu nie zostało dotychczas zdefiniowane w obowiązujących przepisach prawnych regulujących wnoszenie aportów, tj. w kodeksie spółek handlowych (ksh), ustawie o rachunkowości (uor), ustawie o podatku od towarów i usług, ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tym samym należy posiłkować się

* Dr, Katedra Rachunkowości Wydziału Zarządzania UG, grzegorz@bucior.pl

** Dr, Katedra Rachunkowości Wydziału Zarządzania UG, kotyla@kwantum.gda.pl

orzecnictwem sądowym oraz decyzjami administracyjnymi nie mającymi charakteru prawa stanowionego, jak wytyczne Ministerstwa Finansów czy interpretacje organów podatkowych¹. Z analizy dostępnego orzecznictwa wynika, że przedmiotem aportu mogą być².

- ograniczone prawa rzeczowe w postaci użytkowania,
- weksel własny z poręczeniem wekslowym, indosowanym in blanco,
- wszelkie przedmioty majątkowe,
- użytkowanie wieczyste,
- wierzytelności przysługujące wspólnikom wobec spółki,
- przysługujące najemcy prawo najmu lokalu użytkowego,
- wiadomości i doświadczenia o charakterze technicznym, nadające się bezpośrednio do zastosowania w procesie produkcji (*know – how*),
- przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

Oznacza to, że wkładem niepieniężnym pokrywającym kapitał udziałowy mogą być rzeczy i prawa majątkowe, jeżeli są zbywalne i stanowią składnik aktywów jednostki. Posiłkując się definicją zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 12 uor, aport powinien posiadać następujące cechy aktywów:

- być składnikiem kontrolowanych przez podmiot zasobów majątkowych,
- mieć wiarygodnie określoną wartość,
- powstać w wyniku przeszłych zdarzeń,
- zapewnić wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

Niezależnie od uregulowań ustawowych, w doktrynie wykształciło się pojęcie tzw. zdolności aportowej, rozumianej jako zespół cech przypisanych do składnika umożliwiających uznanie go za przedmiot aportu. Są to w szczególności:

- możliwość określenia wartości majątkowej,
- możliwość wyceny i umieszczenia w bilansie,
- zbywalność,
- przydatność i dostępność dla spółki,
- zdolność do wejścia do masy upadłościowej.

Analizując zdolność aportową zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy odnieść się do definicji przedsiębiorstwa znajdującej się w kodeksie cywilnym (kc). Kodeks ten rozumie przedsiębiorstwo jako zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części,
- własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości,

¹ Por. Bucior G., Skutki podatkowe niepieniężnego podwyższenia kapitału zakładowego poprzez zwiększenie wartości nominalnej udziałów w Rachunkowość – wybrane problemy, Fundacja Rozwoju UG, Sopot 2007, s. 6.

² Por. Hyży M. L., Aporty w praktyce, Monitor rachunkowości i finansów, 4/2004, s.2.

- prawa wynikające z umów dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych,
- wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne,
- koncesje, licencje i zezwolenia,
- patenty i inne prawa własności przemysłowej,
- majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne,
- tajemnice przedsiębiorstwa,
- księgi i dokumenty związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa.

Na powyższej liście nie ma składników pasywów, w tym zobowiązań. Co więcej, choć zobowiązania jako element przedsiębiorstwa były na tej liście, to zostały z niej skreślone w jednej z nowelizacji kc. Nie oznacza to, iż nie należy kapitałów obcych łączyć z przedsiębiorstwem, ani nie dowodzi o niemożności przeniesienia zobowiązań na nowy podmiot w wyniku transakcji aportu. Kodeks cywilny pośrednio na to pozwala wskazując w przepisie art. 55⁴, iż nabywca przedsiębiorstwa jest odpowiedzialny solidarnie ze zbywcą za jego zobowiązania.

2. Wycena aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa w prawie bilansowym

Powszechnie wyróżniane w systemie prawa tzw. Prawo bilansowe jest szczególnym działem polskiego prawa handlowego. Szeroko rozumiane prawo bilansowe składa się z³:

- kodeksu spółek handlowych i kodeksu cywilnego,
- ustawy o rachunkowości,
- wydane na podstawie uor rozporządzenia Ministra Finansów,
- Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR).

Za część prawa bilansowego należy również uznać Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) oraz związane z nimi interpretacje ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej. Bierze się to stąd, iż w sprawach nieuregulowanych przepisami uor, przy braku odpowiednich KSR, jednostki mogą stosować MSR. Podmioty sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSR powinny stosować przepisy ustawy oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie jedynie w zakresie nieuregulowanym przez MSR.

Prawo bilansowe określa, między innymi, sposób wyceny składników bilansowych i związanych z nimi operacji gospodarczych oraz wskazuje na sposób ujęcia tych operacji w narzędziach ewidencyjnych systemu rachunkowości.

Przepisy ksh nie określają zasad wyceny wkładów niepieniężnych wnoszonych do spółek kapitałowych. W przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wycena wnoszonych do spółki składników jest dokonywana przez

³ Andrzejewski M., Grabiński K., Polskie prawo bilansowe - rozwój i perspektywy zmian, „Rachunkowość” 6/2006 s. 2.

samych wspólników. Zarówno orzecznictwo jak i literatura przedmiotu wskazuje, iż przedmiot aportu powinien zostać wyceniony w wartości rynkowej, a wartość ta powinna być równa co najmniej wartości nominalnej udziałów.

Wycena składników zorganizowanej części przedsiębiorstwa powinna być dokonana na dzień zawarcia umowy spółki lub jej zmiany w zakresie wniesienia ZCP. Umowa spółki, powinna szczegółowo określać przedmiot wkładu niepieniężnego, osobę wspólnika wnoszącego aport oraz liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów.

Ponieważ wycena składników ZCP ma w znacznej mierze charakter subiektywny i często jest podważana, powstaje problem zawyżenia lub zaniżenia wkładu. Przepisy ksh przewidują w art.175 wymóg wyrównania spółce brakującej wartości aportu w przypadku, gdy ta wartość została znacznie zawyżona w stosunku do jego wartości zbywczej. Ta szczególna regulacja wynika z tego, iż w przypadku zawyżenia wartości wkładu niepieniężnego kapitał zakładowy zostaje powiększony sztucznie. Podmiot wnoszący ZCP osiąga dodatkową korzyść kosztem spółki docelowej, pozostałych jej wspólników oraz wierzycieli. Co więcej, za zawyżenie wartości aportu odpowiadają również członkowie zarządu spółki docelowej jeśli wiedzieli o przeszacowaniu i pomimo tego zgłosili zmiany do sądu gospodarczego. Należy przy tym podkreślić, iż ochrona przez zawyżeniem odnosi się jedynie do sytuacji, w której wartość aportu została przeszacowana w znaczny sposób.

Kodeks spółek handlowych nie zabrania zaniżania wartości przedmiotu aportu. W literaturze powszechnie przyjmuje się, że zaniżenie wartości wkładu niepieniężnego jest dopuszczalne, gdyż nie prowadzi do uszczuplenia majątku spółki⁴. Podobne jest również stanowisko Sądu Najwyższego, który stwierdził, iż zaniżenie wartości wnoszonego wkładu niepieniężnego dla pokrycia udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością nie powoduje nieważności umowy zawierającej taką spółkę i pozostaje też bez wpływu na odpowiedzialność spółki w razie jej niewypłacalności (uchwała Sądu Najwyższego z dnia 7 kwietnia 1993 r., sygn. akt III CZP 23/93).

Niedoszacowanie wartości zorganizowanej części przedsiębiorstwa prowadzi do powstania w spółce docelowej ukrytej nadwyżki majątku spółki nad jej kapitałem własnym ponieważ spółka dysponuje w rzeczywistości większym majątkiem niż wykazany w bilansie. Tym samym, w przypadku likwidacji spółka może pokryć więcej zobowiązań niż wynika to np. z wartości aktywów ujawnionych w sprawozdaniu finansowym. Dlatego zaniżenie wartości aportu ZCP jest korzystne zarówno dla spółki obejmującej ZCP, pozostałych udziałowców, jak i wierzycieli spółki. Nie jest natomiast korzystne dla wspólnika wnoszącego ZCP ponieważ obejmuje on udziały o mniejszej wartości niż ta, która należałaby mu się, gdyby wycena aportu była dokonana w rzeczywistej wysokości. W konsekwencji udziałowiec posiada mniejsze uprawnienia w spółce oraz otrzyma mniej majątku w przypadku likwidacji spółki. Innym negatyw-

⁴ Por. Biuletyn Informacyjny dla służb ekonomiczno-finansowych nr 22/28, GOFIN, Gorzów Wlkp. 2007, s. 3.

nym aspektem niedoszacowania ZCP jest podejrzenie o działanie na szkodę podmiotu, który obejmuje udziały w zamian za swą zorganizowaną część. Ponadto, znaczne zaniżenie wartości aportu może budzić podejrzenie ukrywania majątku, co może prowadzić do sporów z organami podatkowymi. Biorąc to pod uwagę, należy pokreślić, że jest pożądana wycena składników ZCP w sposób zapewniający uzyskanie wartości rynkowej. Wspólnicy spółki z o.o., aby uniknąć negatywnych skutków nieprawidłowej wyceny aportu, powinni przykładowo korzystać z pomocy rzeczoznawców.

Wyceniając ZCP według zapisów ustawy o rachunkowości należy odnieść się do art. 33 ust. 4. Określa on, iż składniki otrzymywane w formie wkładu niepieniężnego powinny być określone w wartości godziwej, którą w większości przypadków w praktyce gospodarczej stanowi wartość rynkową⁵. Pełna wartość ZCP będzie w myśl uor równa wartości godziwej aktywów netto czyli przekazywanych aktywów skorygowanych o zobowiązania związane z ZCP.

Różnica pomiędzy ceną nabycia ZCP (w przypadku aportu będzie to wartość nominalna obejmowanych udziałów) a wartością godziwą ZCP będzie:

- aktywami w pozycji wartości niematerialne i prawne jeśli ta różnica jest wartością dodatnią (tzw. dodatnia wartość firmy); wartość ta podlega amortyzacji przez okres nie dłuższy niż 5 lat, który w uzasadnionych przypadkach może zostać wydłużony do 20 lat,
- pasywami w pozycji rozliczenia międzyokresowe przychodów jeśli ta różnica jest wartością ujemną (tzw. ujemna wartość firmy).

Ujemną wartość firmy rozlicza się odrębnie w odniesieniu to kwoty, która:

- nie przewyższa wartości godziwej nabytych aktywów trwałych, z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na regulowanych rynkach; tę część wartości rozlicza się jako rozliczenia międzyokresowe przychodów przez okres będący średnią ważoną okresu ekonomicznej użyteczności nabytych i podlegających amortyzacji aktywów,
- przekracza wartość godziwą nabytych aktywów trwałych, z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na regulowanych rynkach; tą część zalicza się do przychodów finansowych.

MSSF nr 3 - Połączenia jednostek gospodarczych stanowi, iż wszystkie połączenia jednostek gospodarczych (w tym w drodze aportu ZCP) należy rozliczać metodą nabycia. Oznacza to, że jednostka przejmująca ujmuje możliwe do zidentyfikowania aktywa, zobowiązania i zobowiązania warunkowe jednostki przejmowanej według ich wartości godziwej na dzień przejęcia, a także wartość firmy, którą później bieżąco analizuje pod kątem ewentualnej utraty wartości zamiast amortyzować.

⁵ Por. Martyniuk T. (red), Komentarz do ustawy o rachunkowości, ODDK, Gdańsk 2002, s. 303.

3. Ewidencja aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa w księgach rachunkowych

W księgach rachunkowych podmiotu, który otrzymał składniki zorganizowanej części przedsiębiorstwa ewidencji księgowej podlegać będą wszystkie składniki aktywów i pasywów będące przedmiotem wkładu. Wartości tych składników będą odpowiednio zwiększać (aktywa) lub zmniejszać (pasywa) wartość kapitału zakładowego, przy czym w ewidencji należy uwzględnić różne momenty prawnego nabycia składników zorganizowanej części przedsiębiorstwa i podwyższenia kapitału zakładowego. Spółka nabywa składniki w chwili zawarcia umowy spółki lub jej zmiany. Podwyższenie kapitału następuje natomiast po wpisaniu tego faktu do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym. Sposób ujęcia aportu ZCP przedstawia rysunek 1.

Rysunek 1. Ewidencja aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa w spółce otrzymującej ZCP.

| Konta bilansowe | | Rozrachunki z udziałowcami | |
|---------------------------------|----|-----------------------------|----|
| 1 | 2 | 4 | 3 |
| Rozliczenie nabycia ZCP | | Kapitał zakładowy | |
| 2 | 1 | | 4 |
| 3 | | | |
| 5b | 5a | | |
| Wartości niematerialne i prawne | | RMP lub Przychody finansowe | |
| 5a | | | 5b |

Objaśnienia:

1. Nabycie składnika aktywów zorganizowanej części przedsiębiorstwa w dniu zawarcia lub zmiany umowy spółki. Wartość składnika określona jest przez wspólnika w umowie spółki.
2. Przejęcie składnika pasywów zorganizowanej części przedsiębiorstwa w dniu zawarcia lub zmiany umowy spółki. Wartość składnika określona jest przez wspólnika w umowie spółki.
3. Przeksięgowanie wartości ZCP w wysokości obejmowanych przez wspólnika udziałów w dacie zawarcia lub zmiany umowy spółki.
4. Przeksięgowanie wartości udziałów pokrytych aportem ZCP w dacie wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego.
5. Przeksięgowanie różnicy pomiędzy wartością nominalną pokrywanego aportem kapitału zakładowego a wartością łączną aktywów netto:
 - a) różnica dodatnia – dodatnia wartość firmy (aktywa: wartości niematerialne i prawne),
 - b) różnica ujemna – ujemna wartość firmy (pasywa: rozliczenia międzyokresowe przychodów lub wynik finansowy przez przychody finansowe).

Źródło: opracowanie własne

W przypadku, gdy suma wartości nabytych aktywów ujemnie skorygowana o zobowiązania nie odpowiada wartości udziałów pokrytych aportem różnica stanowi wartość firmy, która w kwocie dodatniej stanowi wartości niematerialne i prawne, natomiast w kwocie ujemnej jest zaliczana do rozliczeń międzyokresowych przychodów lub przychodów finansowych. Po właściwym ujęciu operacji związanych z aportem ZCP pomocnicze konto „Rozliczenie nabycia ZCP” nie powinno wykazywać salda.

Odmienne zapisy będą dokonywane w przedsiębiorstwie, które przekazuje swoją funkcjonalno-majątkową część otrzymując w zamian udziały w obcym podmiocie. Sposób księgowania przedstawia rysunek 2.

Rysunek 2. Ewidencja aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa w spółce przekazującej.

| Konta bilansowe | | Udziały i akcje | |
|----------------------------|----|-----------------|-----------------------------|
| 2 | 1 | 3 | |
| | | | Odpisy aktualizujące długo- |
| | | | terminowe aktywa finansowe |
| Rozliczenie wniesienia ZCP | | 4a | 4b |
| 1 | 2 | | |
| | 3 | | |
| 4b | 4a | | |

Objaśnienia:

1. Przekazanie składnika aktywów zorganizowanej części przedsiębiorstwa w dniu zawarcia lub zmiany umowy spółki. Wartość składnika wynikająca z ewidencji.
2. Przekazanie składnika pasywów zorganizowanej części przedsiębiorstwa w dniu zawarcia lub zmiany umowy spółki. Wartość składnika wynikająca z ewidencji.
3. Wartość obejmowanych udziałów w obcej spółce w zamian za ZCP w dacie zawarcia lub zmiany umowy spółki.
4. Przeksięgowanie różnicy pomiędzy wartością nominalną objętych udziałów a wartością przekazanych aktywów netto ZCP:
 - a) różnica dodatnia gdy aktywa netto są większe od wartości objętych udziałów,
 - b) różnica ujemna gdy aktywa netto są mniejsze od wartości objętych udziałów.

Źródło: opracowanie własne

W spółce przekazującej swą zorganizowaną część zwykle powstaje różnica pomiędzy wartością księgową przekazywanych składników ZCP a wartością nominalną otrzymanych w zamian udziałów. Kwota ta może być w wielu przypadkach znaczna. Będzie tak gdy np. przekazywane środki trwale są już zamortyzowane choć zachowują swą użyteczność i tym samym posiadają wartość zbywczą. Pojawia się tym samym pytanie o właściwe ujęcie tej różnicy w księgach. Zarówno w praktyce, jak i w literaturze dają się zaobserwować tendencje do ujęcia różnicy z tytułu wyceny aportu jako przychodów przyszłych okresów do czasu sprzedaży udziałów. Takie podejście wydaje się sprzeczne z zawartą umową cywilnoprawną, jak też kodeksem handlowym. Ujęcie nadwyżki z tytu-

łu wyceny aportu sugeruje niepewność jednostki sprawozdawczej co do okresu realizacji przychodów lub kwestionuje realność wyceny aportu. Transakcja związana z wniesieniem aportu jest zrealizowana od momentu zarejestrowania objęcia udziałów. W tym momencie następuje ostateczna cesja praw własności związanych z aktywami tworzącymi podstawę wkładu niepieniężnego. Nie występuje niepewność co do momentu realizacji przychodów ani też niepewność co do okresu ich powstania. Dlatego zasadne wydaje się ujęcie przedmiotowych różnic w ewidencji jako odpisy aktualizacyjne⁶.

Zakończenie

Dokonane ostatnio zmiany przepisów podatku od towarów i usług spowodowały, iż korzystniejsze podatkowo dla przedsiębiorców staje się wniesienie aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa niż jego poszczególnych elementów. Wiąże się to z tym, iż w przypadku aportu ZCP nie powstaje konieczność korekty podatku odliczonego przy zakupach składników majątkowych wnoszonych później do spółki. Również przepisy w zakresie podatku od czynności cywilno-prawnych preferują aport ZCP. Należy tym samym się spodziewać coraz większego zainteresowania tą formą zasilania podmiotów w zasoby. Problemem w wykorzystaniu tej procedury mogą być niejasności w przepisach prawa zarówno bilansowego, jak i podatkowego mogące prowadzić do błędów w wycenie, ewidencji i określaniu opodatkowania przedmiotowych transakcji. Wydaje się, iż w odniesieniu do kwestii właściwej wyceny i ewidencji byłoby korzystne opracowanie odpowiedniego standardu rachunkowości, który ostatecznie wyjaśniłby wątpliwości w tym zakresie.

Literatura

1. Andrzejewski M., Grabiński K., Polskie prawo bilansowe - rozwój i perspektywy zmian, „Rachunkowość” 6/2006.
2. Biuletyn Informacyjny dla służb ekonomiczno-finansowych nr 22/28, GO-FIN, Gorzów Wlkp. 2007.
3. Bucior G., Skutki podatkowe niepieniężnego podwyższenia kapitału zakładowego poprzez zwiększenie wartości nominalnej udziałów w Rachunkowość – wybrane problemy, Fundacja Rozwoju UG, Sopot 2007.
4. Helin A., Jak ująć w sprawozdaniu nadwyżkę wartości aportu, Gazeta Prawna Nr 029/2008.
5. Hyży M. L., Aporty w praktyce, Monitor rachunkowości i finansów, 4/2004.
6. Martyniuk T. (red), Komentarz do ustawy o rachunkowości, ODDK, Gdańsk 2002.

⁶ Por. Andre Helin, Jak ująć w sprawozdaniu nadwyżkę wartości aportu, Gazeta Prawna Nr 029/2008, s. 11.

Streszczenie

Zasilając podmioty gospodarujące w aktywa konieczne do prowadzenia działalności można skorzystać z niepieniężnej formy, tj. aportu. Metoda ta staje się coraz bardziej powszechna w polskich warunkach, głównie ze względu na ograniczony dostęp do płynnych środków finansowych oraz ze względów podatkowych. Bariery w stosowaniu wkładów niepieniężnych są niejasne i często zmieniające się przepisy oraz problemy z właściwym przebiegiem całego procesu, w tym z odpowiednim ujęciem operacji w księgach rachunkowych. Celem artykułu jest przedstawienie problematyki aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz wskazanie sposobu odpowiedniej wyceny transakcji związanych z tym procesem wraz z właściwym ujęciem ich na kontach.

Valuation and register of the organized part of the enterprise (Summary)

An increase of assets of the limited liability company can be effected through contribution in kind. This way in contributing the companies becomes more and more popular due to barriers in access in liquid assets and because of tax reasons. The major problem in applying of this method appears obstacles in unclear and frequently changed regulations. Substantial barriers are also problems with proper valuation and registering of the transactions related with non-monetary contribution. The paper shows issues connected with accounting of the contribution in kind.