



Data: 12.10.2021

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

AMORTYZACJA WARTOŚCI FIRMY PO POŁĄCZENIU SPÓŁEK

Skutkiem łączenia spółek handlowych może być powstanie nowej firmy o określonej wartości, którą należy zaprezentować w sprawozdaniu finansowym. Dla celów bilansowych wartość firmy, z wyłączeniem wartości ujemnej, zawsze podlega amortyzacji.

Szczególny sposób dokonywania odpisów amortyzacyjnych został określony w przepisach ustawy o rachunkowości (dalej: uor). Przepisy podatkowe natomiast zezwalają na amortyzację wartości firmy tylko w określonych sytuacjach ze wskazaniem jej minimalnego okresu amortyzacji.

UJĘCIE W KSIĘGACH

Wartość firmy powstaje w wyniku przejęcia przez jednostkę innej jednostki lub jej zorganizowanej części. Zgodnie z art. 33 ust. 4 uor wartość firmy stanowi różnicę pomiędzy ceną nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto. Ustalona w ten sposób wartość firmy wykazuje się w bilansie w pozycji A.A.I.2 (wartości niematerialne i prawne – wartość firmy). W sytuacji, gdy cena nabycia jednostki lub jej zorganizowanej części jest niższa od wartości godziwej przejętych aktywów netto, różnica stanowi ujemną wartość firmy i jest wykazywana w bilansie w pozycji P.B.IV.1 (rozliczenia międzyokresowe – ujemna wartość firmy).

Jak stanowi art. 44b ust. 10 uor, od wartości firmy dokonuje się odpisów amortyzacyjnych przez okres jej ekonomicznej użyteczności. W przypadku gdy nie można wiarygodnie oszacować okresu ekonomicznej użyteczności, jednostka powinna dokonywać odpisów amortyzacyjnych przez okres nie dłuższy niż 5 lat. Wartość firmy amortyzowana jest metodą liniową, a odpisy amortyzacyjne zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych.

PODATEK DOCHODOWY

Zgodnie z przepisami ustawy o CIT wartość firmy stanowi dodatnia różnica między:

- ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

albo

- nominalną wartością wydanych udziałów w zamian za wkład niepieniężny

a wartością rynkową składników majątku wchodzących w skład kupionego, przyjętego do odpłatnego korzystania albo wniesionego do spółki albo spółki niebędącej osobą prawną przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Rödl & Partner

W przeciwieństwie do przepisów rachunkowych, ustawa o CIT przewiduje określone sytuacje, w których wartość firmy może być amortyzowana. W myśl art. 16b ust. 2 pkt 2-2a ustawy o CIT amortyzacji podlega wartość firmy, jeżeli powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:

- kupna;
- przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający;
- wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.

Ponadto, wartość firmy może być amortyzowana, jeżeli w związku z przeniesieniem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przedsiębiorstwa lub ZCP wartość ta została opodatkowana w państwie członkowskim Unii Europejskiej podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (exit tax) – w sytuacji przeniesienia przedsiębiorstwa lub ZCP z tego państwa.

Amortyzacji nie podlega wartość firmy, która powstała w sposób inny niż określony wcześniej.

Podobnie jak ustawa o rachunkowości, również ustawa o CIT przewiduje możliwość amortyzacji tylko dodatniej wartości firmy. Odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości firmy ustalonej w powyższy sposób będą zaliczane do kosztów uzyskania przychodu. Stosownie do art. 16m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie może być krótszy niż 60 miesięcy.

PRZYKŁAD

Spółka X dokonała następujących transakcji:– nabyła zorganizowaną część przedsiębiorstwa (ZCP) za kwotę 750 000 zł (1);– w związku z nabyciem ZCP poniosła opłaty notarialne oraz zapłaciła podatek od czynności cywilnoprawnych o łącznej wysokości 50 000 zł (2);– w ramach ZCP zakupiła: środki trwałe, których wartość godziwa wynosi 300 000 zł (3), należności o wartości 100 000 zł (4) oraz zobowiązania o takiej samej wartości (5).Cena przejęcia – która oprócz ceny zakupu ZCP uwzględnia także opłaty notarialne, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz wartość zobowiązań – została ustalona w wysokości 900 000 zł. Zatem wartość firmy, stanowiąca różnicę między ceną nabycia a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów, wynosi 500 000 zł (6). Jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych przez okres 5 lat, wobec tego wartość rocznego odpisu amortyzacyjnego wynosi 100 000 zł (7). Księgowanie:

Rozliczenie zakupu ZCP			Rachunek bankowy		Pozostałe rozrachunki	
750 000	300 000	(3)		750 000	(1)	50 000
50 000	100 000	(4)				
100 000	500 000	(6)				

Środki trwałe		Wartość firmy		Pozostałe koszty operacyjne (roczne)	
300 000		6) 500 000		7) 100 000	

Zobowiązania		Należności		Odpisy umorzeniowe wartość firmy (roczne)	
	100 000	(5) 4) 100 000			100 000

Rödl & Partner

Stosownie do art. 44b ust. 11 uor ujemną wartość firmy jednostka zalicza do rozliczeń międzyokresowych przychodów przez okres będący średnią ważoną okresu ekonomicznej użyteczności nabytych i podlegających amortyzacji aktywów.

Agnieszka Jurcimińska-Pawlik, starsza księgowa [w gliwickim biurze Rödl & Partner.](#)