

Rödl & Partner

Echo



Data: 29.01.2024

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

UTRATA WARTOŚCI AKTYWÓW TRWAŁYCH

W sytuacji, gdy na dzień bilansowy wartość księgowa wycenianego składnika aktywów jest wyższa od korzyści ekonomicznych, jakie może on przynieść w przyszłości, konieczne staje się przygotowanie odpisu aktualizującego, obniżającego na dzień bilansowy jego wartość bilansową.

Jednostki gospodarcze zobowiązane są do ustalenia, nie rzadziej niż na każdy dzień bilansowy, czy zachodzi potrzeba przeprowadzenia procedury ustalania odpisu aktualizującego wycenę aktywów spowodowanego utratą przez nie wartości.

WYCENA

Zgodnie z ustawą o rachunkowości składniki aktywów wycenia się z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny (art. 7 ust. 1 pkt 1 uor). Nakazuje ona aktualizację wartości aktywów, w jakiej są one prezentowane w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym, do ich wartości możliwej do odzyskania – w przypadku gdy jest ona niższa od wartości, w której dany składnik aktywów jest wykazywany w księgach rachunkowych na dzień bilansowy.

Oznacza to konieczność weryfikacji potencjalnej utraty wartości danego składnika aktywów nie rzadziej niż na każdy dzień bilansowy. Zgodnie bowiem z ustawową definicją, jeżeli istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych, istnieje podstawa do dokonania odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej.

TEST NA UTRATĘ WARTOŚCI

W celu weryfikacji czy dany składnik przyniesie oczekiwane korzyści ekonomiczne, jednostki zobowiązane są przeprowadzić tzw. test na utratę wartości. W zależności od jego wyniku podjęta powinna zostać decyzja o dokonaniu ewentualnych odpisów zmniejszających wartość aktywa trwałego w księgach.

Obowiązek aktualizacji wartości bilansowej aktywów i przeprowadzania testów na trwałą utratę wartości aktywów dotyczy zarówno jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe według krajowych standardów rachunkowości, jak również firm stosujących międzynarodowe standardy rachunkowości MSR/MSSF.

ODPISY AKTUALIZUJĄCE

Szczegółowe zasady dotyczące ustalania i ujmowania w księgach rachunkowych oraz wykazywania w sprawozdaniu finansowym odpisów aktualizujących wartość bilansową aktywów jednostki, spowodowanych częściową lub całkowitą utratą zdolności do

przynoszenia przez nie korzyści ekonomicznych znajdziemy m.in. w Krajowym Standardzie Rachunkowości 4 „Utrata wartości aktywów” (KSR 4).

KSR 4 wskazuje poszczególne etapy procedury ustalania odpisów aktualizujących wycenę aktywów spowodowanych utratą wartości, a także szczegółowo je charakteryzuje. Etapy te obejmują:

a) etap I

– ocenę potrzeby przeprowadzania procedury aktualizacji wyceny określonych aktywów wobec utraty przez nie wartości (ze wskazaniem na przydatne zewnętrzne i wewnętrzne źródła informacji),

b) etap II

– zidentyfikowanie aktywów wypracowujących korzyści ekonomiczne pojedynczo i ustalenie obiektów oceny utraty wartości,

c) etap III

– ocenę czy nastąpiła utrata wartości i ustalenie w miarę potrzeby odpisu aktualizującego wartość aktywów wypracowujących korzyści ekonomiczne pojedynczo,

d) etap IV

– zidentyfikowanie aktywów wypracowujących korzyści ekonomiczne grupowo i ustalenie obiektów oceny utraty wartości,

e) etap V

– ocenę czy nastąpiła utrata wartości i ustalenie w miarę potrzeby odpisu aktualizującego wartość aktywów wypracowujących korzyści ekonomiczne grupowo.

PRZESŁANKI WEWNĘTRZNE I ZEWNĘTRZNE

Konieczność przeprowadzenia testu na utratę wartości aktywów w sytuacji, gdy pojawią się przesłanki wewnętrzne lub zewnętrzne, które wykażą ryzyko utraty wartości, wskazuje również Międzynarodowy Standard Rachunkowości 36 „Utrata wartości aktywów” (MSR 36).

MSR 36 w odniesieniu do kwestii utraty wartości aktywów trwałych reguluje procedury, które jednostka stosuje, aby zapewnić że aktywa są wykazywane w wartości nieprzekraczającej ich wartości odzyskiwanej. A więc wartości odpowiadającej wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży lub wartości użytkowej składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne, zależnie od tego, która z nich jest wyższa.

Standard wskazuje szczegółowe przesłanki świadczące o możliwości utraty wartości któregoś ze składników aktywów dzieląc je na przesłanki zewnętrzne oraz wewnętrzne. Wskazuje również, że w przypadku wystąpienia którejkolwiek z tych przesłanek jednostka zobowiązana jest do dokonania formalnego szacunku wartości odzyskiwalnej.

Zewnętrznymi przesłankami są:

- a) utrata wartości rynkowej danego składnika aktywów odnotowana w ciągu okresu jest znacznie większa od utraty, której można było się spodziewać w wyniku upływu czasu i zwykłego użytkowania,
- b) sytuacja, w której w ciągu okresu nastąpiły lub nastąpią w niedalekiej przyszłości znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka prowadzi działalność, lub też na rynkach, na które dany składnik aktywów jest przeznaczony,
- c) sytuacja, w której w ciągu okresu nastąpił wzrost rynkowych stóp procentowych lub innych rynkowych stóp zwrotu z inwestycji i prawdopodobne jest, że wzrost ten wpłynie na stopę dyskontową stosowaną do wyliczenia wartości użytkowej danego składnika aktywów i istotnie obniży wartość odzyskiwalną składnika aktywów,

- d) wartość bilansowa aktywów netto jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe wyższa od wartości ich rynkowej kapitalizacji.

W przypadku wewnętrznych przesłanek standard wskazuje natomiast na:

- a) dostępne dowody na to, że nastąpiła utrata przydatności danego składnika aktywów lub jego fizyczne uszkodzenie,
- b) sytuację, w której w ciągu okresu nastąpiły lub też prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości nastąpią znaczące i niekorzystne dla jednostki zmiany dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki dany składnik aktywów jest aktualnie użytkowany lub, zgodnie z oczekiwaniami, będzie użytkowany,
- c) dostępne dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej, świadczące o tym, że ekonomiczne wyniki uzyskiwane przez dany składnik aktywów są lub w przyszłości będą gorsze od oczekiwanych.

Katalog zawartych w standardzie przesłanek jest otwarty, zatem jednostka powinna również identyfikować istnienie innych przesłanek wskazujących, że mogła nastąpić utrata wartości danego składnika aktywów. To natomiast nakłada na nią obowiązek ustalenia jego wartości odzyskiwanej lub, w przypadku wartości firmy, wymóg przeprowadzenia testów sprawdzających, czy nie nastąpiła utrata jej wartości.

W związku z dynamicznie zmieniającym się otoczeniem gospodarczo-ekonomicznym, jednostki powinny szczególnie mieć na uwadze pojawiające się na bieżąco przesłanki zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne sugerujące możliwą utratę wartości posiadanych przez nie aktywów.

PRZYKŁAD 1

Spółka zajmującą się produkcją części samochodowych posiada kilka linii produkcyjnych dostosowanych do produkcji szczególnego rodzaju produktów. W trakcie roku otrzymała informację, że dotychczasowy kontrahent nie przedłuży z nią umowy na dostawę podłokietnika produkowanego przy użyciu jednej z linii produkcyjnych. Wykorzystywana linia nie może bez istotnych zmian być wykorzystywana do produkcji innego rodzaju produktów. W związku z tym Spółka powinna przeprowadzić test na utratę wartości wspomnianej linii produkcyjnej, którego konsekwencją, w przypadku stwierdzenia nieprzydatności linii do dalszej produkcji, powinien być odpis aktualizujący jej wartość.

PRZYKŁAD 2

Spółka A w której 100 proc. udziałów ma Spółka B została postawiona w stan likwidacji. Spółka B udzielała Spółce A pożyczek, których ta nie spłacała.

Spółka A powinna zatem przeprowadzić test na utratę wartości udziałów i pożyczek na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego. W przypadku, w którym wartość aktywów będzie nie odzyskiwalna, powstaje konieczność utworzenia odpowiednich odpisów aktualizujących ich wartość.

OBOWIĄZEK WERYFIKACJI

Jednostki powinny w sposób rzetelny podchodzić do obowiązku weryfikacji wartości prezentowanych w sprawozdaniu finansowym aktywów. W przypadku zaniechania tej czynności istnieje bowiem ryzyko, że przedstawiona w sprawozdaniu finansowym sytuacja majątkowa i finansowa nie odzwierciedli wiarygodnego stanu rzeczy i wprowadza w błąd czytelników sprawozdania.

Po stwierdzeniu istnienia przesłanek sugerujących możliwość wystąpienia utraty wartości przez któryś ze składników aktywów, kierownik jednostki jako osoba odpowiedzialna za kształt sprawozdania finansowego, powinien dokonać pogłębionej analizy oraz zastosować się do wymaganych przepisami prawa procedur. Ma to na celu zapewnienie rzetelnego

obrazu sytuacji finansowej jednostki prezentowanej w księgach rachunkowych i w sprawozdaniu finansowym, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. W sytuacji wystąpienia skomplikowanych i złożonych przypadków utarty wartości może on również skorzystać z usług niezależnych i wyspecjalizowanych podmiotów gospodarczych, świadczących usługi w zakresie rzeczoznawstwa.

Beata Ostój-Korabik, Senior Associate, kierownik projektu w Dziale Audytu w [krakowskim biurze Rödl & Partner](#)