

**Zamknięcie roku: jak stosować wartości szacunkowe****Grzegorz Mosór, [biegły rewident Wrocław](#), Rödl & Partner**

**Nie zawsze zasadne jest przyjęcie wartości historycznych jako parametru wyceny składnika aktywów bądź pasywów. W określonych przypadkach kierownik jednostki, kierując się fachowym osądem, do wyceny przyjmie szacunek.**

W związku z dużą niepewnością, która towarzyszy działalności jednostek, część pozycji sprawozdania finansowego obciążona jest brakiem możliwości precyzyjnej wyceny. Kierownictwo jednostki zobligowane jest zatem do dokonania własnego osądu, na podstawie dostępnych i wiarygodnych informacji, w celu określenia dla tych składników majątkowych wartości szacunkowych oraz zapewnienia ich rzetelnej prezentacji w sprawozdaniu finansowym spółki.

Wartości szacunkowe zostały zdefiniowane zarówno w krajowych przepisach rachunkowych, jak i w ustawodawstwie międzynarodowym. Zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja” (KSR 7), wartości szacunkowe to przybliżone kwoty pieniężne przyjęte przez jednostkę do wyceny określonych składników aktywów lub pasywów, bądź przychodów i kosztów wobec niemożności dokładnej ich wyceny. Natomiast zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości Nr 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” (MSR 8) wykorzystanie wiarygodnych oszacowań stanowi istotną część przygotowania sprawozdań finansowych i nie podważa ich poprawności, a zmiana wartości szacunkowych stanowi korektę wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązania, bądź okresowego zużycia składnika aktywów, będącą wynikiem bieżącej oceny oraz oczekiwanych pożytków i obowiązków związanych z tymi aktywami lub zobowiązaniami >patrz ramka na >H5.

Wycena składników aktywów i zobowiązań przy zastosowaniu wartości szacunkowych może nastąpić:

- przy początkowym wprowadzeniu danego składnika majątku do ksiąg w sytuacji, kiedy składnik ten nie pochodzi z transakcji handlowych, tzn. jest np. wynikiem nieodpłatnego nabycia danego aktywa, bądź też utworzonej rezerwy,
- po początkowym wprowadzeniu danego składnika majątku do ksiąg w sytuacji, kiedy nastąpiła zmiana jego wartości bez względu na sposób wyceny przy początkowym jego ujęciu.

**Zmiany i ich skutki**

Nie później niż na dzień bilansowy jednostka powinna przeprowadzić weryfikację wyceny składników majątku, których wartość została oszacowana. W sytuacji zmiany okoliczności, które były podstawą szacunku, uzyskania dodatkowych informacji, które wcześniej jednostce nie były znane bądź nabrania większego doświadczenia gospodarczego, dane szacunkowe powinny w miarę potrzeby zostać zaktualizowane. Przyczyną ewentualnych zmian wartości szacunkowych mogą być przesłanki wewnętrzne, do których można przykładowo zaliczyć:

- wnioski z kontroli wewnętrznej dotyczącej procedury windykacji należności,
- zmianę jakości produkcji i jej wpływ na rezerwę na naprawy gwarancyjne,
- zmianę wykorzystania majątku i jej wpływ na stosowane dotychczas stawki amortyzacyjne,
- zmianę planów biznesowych i jej wpływ na wycenę aktywa z tytułu podatku odroczonego w związku z ewentualnym brakiem możliwości odzyskania korzyści ze straty podatkowej lat ubiegłych,

oraz przesłanki zewnętrzne, takie jak:

- zmiana sytuacji ekonomicznej i jej wpływ na wycenę wątpliwych należności i inwestycji,

- postęp technologiczny i jego wpływ na stawki amortyzacyjne majątku trwałego,
- zmiana cen rynkowych i jej wpływ na wycenę zapasów,
- zmiana regulacji prawnych i jej wpływ na wycenę aktywa z tytułu podatku odroczonego.

Zmiana zasad wyceny wpływa na zmiany zasad (polityki) rachunkowości. Należy zatem podkreślić, że zmiana wartości szacunkowych nie jest związana ze zmianą metody wyceny danego składnika, dlatego też nie stanowi zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości.

### **Przykład**

W obrębie zapasów, zmianą przyjętych zasad (polityki) rachunkowości będzie zmiana wyceny według ceny zakupu na wycenę według ceny nabycia lub zmiana metody wyceny rozchodu z metody FIFO na metodę cen przeciętnych. Zmianą zasad (polityki) rachunkowości nie będzie zmiana sposobu kalkulacji odpisu aktualizujących wartość zapasów w sytuacji utraty przez nie gospodarczej użyteczności, czyli zmiana szacunku.

Uwaga! Zgodnie z krajowymi i międzynarodowymi przepisami, w przypadku trudności w odróżnieniu zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości od zmiany wartości szacunkowych przyjmuje się, że nastąpiła zmiana wartości szacunkowych.

W księgach i w sprawozdaniu

Zmiana wartości szacunkowych powoduje konieczność skorygowania wartości wykazanych w księgach rachunkowych oraz wartości przedstawionych w odpowiednich pozycjach aktywów lub pasywów bilansu. Efekty tych zmian spółka rozpoznaje stosując podejście prospektywne. Korekta wartości poszczególnych pozycji wycenionych przy zastosowaniu szacunku następuje w ciężar lub na dobro wyniku finansowego, bądź na kapitał (fundusz) własny, jeśli przepisy ustawy o rachunkowości tak stanowią. Odzwierciedlenie zmian następuje w księgach rachunkowych:

- roku obrotowego, w którym nastąpiła zmiana, jeżeli dotyczy ona wyłącznie tego roku, np. aktualizacja rezerwy na naprawy gwarancyjne bądź zmiana szacunku wartości wątpliwych należności,
- roku obrotowego, w którym nastąpiła zmiana i lat przyszłych, jeśli dotyczy ona wszystkich tych okresów, np. zmiana stawki amortyzacyjnej środka trwałego w związku ze zmianą przewidywanego okresu jego ekonomicznej użyteczności.

Podejście prospektywne oznacza, że zmiana wartości szacunkowych nie wymaga przekształcenia danych porównawczych. Skorygowane zostają wartości dotyczące transakcji, innych zdarzeń i warunków od momentu, w którym nastąpiła zmiana. Skutki zmian mogą zatem wpływać tylko na bieżący rachunek zysków i strat, bądź na wyniki danego okresu i okresów przyszłych.

Zgodnie z KSR 7, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, we właściwych pozycjach w ust. 1 i 2 oraz 9, jednostka zamieszcza wyjaśnienia dotyczące:

- a) rodzaju, przyczyny i kwoty zmiany wartości szacunkowych, które wywołują skutki w bieżącym roku obrotowym i/albo według przewidywań wywołają skutki w kolejnych latach obrotowych, lub
- b) braku możliwości ujawnienia liczbowych skutków zmian wartości szacunkowych dotyczących przyszłych okresów, jeżeli określenie tych skutków nie jest praktycznie wykonalne.

Wymagane ujawnienia, zgodnie z przepisami międzynarodowymi są w zasadzie identyczne.

### **Przykład**

Zmiana okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego

Na dzień 31 grudnia 2017 r. jednostka zweryfikowała okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego będącego składnikiem aktywów jednostki od pięciu lat. Dotychczasowy szacowany okres jego ekonomicznej użyteczności ustalono na 10 lat. Po weryfikacji okazało się, że środek ten będzie jeszcze użytkowany przez jednostkę zaledwie przez dwa lata, a jego kapitalny remont nie byłby ekonomicznie zasadny. Spółka dokonała weryfikacji aktualizacji odpisów amortyzacyjnych na kolejne lata obrotowe:

- wartość początkowa maszyny: 360 tys. zł,
- dotychczasowe umorzenie: 180 tys. zł,
- miesięczny odpis amortyzacyjny przed zmianą: 3 tys. zł,
- miesięczny odpis amortyzacyjny po zmianie: 7,5 tys. zł  $[(360 \text{ tys. zł.} - 180 \text{ tys. zł}) / 2 \text{ lata}]$ .

Zmiana przewidywanego okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego jest zmianą wartości szacunkowej. Korekta spowodowana weryfikacją okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego i w konsekwencji zmianą jego stawki amortyzacyjnej wpłynie na wysokość odpisów amortyzacyjnych w dwóch kolejnych latach obrotowych (zmianie ulegnie również wysokość odroczonego podatku dochodowego ze względu na różnicę między wartością bilansową, a podatkową tej pozycji aktywów). Jednostka nie ustala kwoty różnicy odpisów amortyzacyjnych za lata poprzednie, ponieważ w razie zmiany szacunków stosuje się wyłącznie podejście prospektywne. Przedstawiona zmiana nie wymaga więc przekształcenia danych porównawczych.

### **Przykład**

Zmiana szacunku rezerwy z tytułu napraw gwarancyjnych

Spółka jest producentem pralek. Na wyprodukowany przez siebie sprzęt udziela dwuletniej gwarancji oraz tworzy rezerwę na prawdopodobne zobowiązania z tytułu napraw gwarancyjnych. Wysokość rezerwy uwzględnia liczbę sprzedanych w danym okresie pralek objętych gwarancją oraz jednostkowy średni koszt naprawy gwarancyjnej, ustalony na podstawie rzeczywistych danych za dwa ubiegłe lata obrotowe. Na dzień 31 grudnia 2017 r. wartość ujętej w księgach rachunkowych rezerwy wyniosła 100 tys. zł. W styczniu 2018 r. okazało się, że dzięki wcześniejszym staraniom spółki, nastąpiła poprawa jakości produktów i zanotowano w ostatnich dwóch latach spadek o 20 proc. średnich jednostkowych kosztów napraw gwarancyjnych. Uwzględniając powyższą informację, spółka ponownie oszacowała swoje prawdopodobne zobowiązania z tytułu napraw gwarancyjnych, aktualizując ich wartość do 80 tys. zł oraz dokonała stosownych zmian wartości rezerwy w księgach rachunkowych 2018 r. Zmiana szacunku nie jest zmianą metody wyceny, nie wymaga zatem przekształcenia danych porównawczych.

### **Komentarz autora**

**Grzegorz Mosór, biegły rewident, menedżer we wrocławskim oddziale Rödl & Partner**

Pewność pozycji bilansowych jest zastępowana przez prawdopodobieństwo

Powszechność wartości szacunkowych w sprawozdawczości finansowej stale wzrasta. Rosnąca liczba regulacji dotyczących rachunkowości oraz zmieniające się oczekiwania informacyjne odbiorców sprawozdań finansowych powodują, że wykorzystanie szacunków do określenia wartości bilansowych ma coraz większe znaczenie.

Stosowanie wartości szacunkowych jest niezbędne ze względu na ciągłe zmiany otoczenia zarówno wewnętrznego, jak i zewnętrznego, w którym dana jednostka funkcjonuje, a które mają wpływ na część pozycji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych. Należy zatem zauważyć, że wartość wielu pozycji bilansowych stała się bardziej prawdopodobna niż pewna.

Za prawidłową wycenę bilansową odpowiedzialne jest kierownictwo jednostki, stąd wrażliwość na manipulacje w obszarach, gdzie osąd ten bywa jedyny i ostateczny, istotnie się zwiększa. Znaczącą rolę w wykryciu ewentualnych nieprawidłowości dotyczących subiektywnego odzwierciedlenia rzeczywistości przez kierownictwo jednostki odgrywa biegły rewident, który dokonuje oceny ryzyka istotnego zniekształcenia wartości szacunkowych. Na podstawie uzyskanych dowodów może on potwierdzić, przez weryfikację przyjętych założeń do ustalenia wartości szacunkowych, czy są one w sprawozdaniu finansowym ujawnione zgodnie z rzeczywistością i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.

### **JAKICH KATEGORII DOTYCZY SZACOWANIE WARTOŚCI**

Przedmiot szacunku, według przepisów krajowych i międzynarodowych (MSR 8) pokrywa się w zakresie ustalenia wartości:

- należności wątpliwych,

- zapasów, które utraciły swoją przydatność gospodarczą,
- majątku spółki podlegającego amortyzacji w celu określenia okresu ekonomicznej użyteczności tych składników,
- wartości godziwej aktywów i zobowiązań finansowych,
- zobowiązań z tytułu gwarancji.

KSR 7, poza wymienionymi powyżej przykładami, dodatkowo wskazuje na stosowanie szacunku dla:

- aktywów i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- rezerw na zobowiązania i traktowanych na równi z nimi biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (np. rezerwy na świadczenia pracownicze, rezerwy na straty z tytułu transakcji gospodarczych w toku, w tym m.in. na skutki toczącego się postępowania sądowego),
- kosztów wytworzenia długoterminowych, niezakończonych usług,
- wartości godziwej, wskazując (poza aktywami/zobowiązaniami finansowymi) m.in. na nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne zaliczane do inwestycji.

Powyższe przykłady wskazują, że zastosowanie wartości szacunkowych dotyczy głównie wyceny aktywów podlegających amortyzacji, aktywów i zobowiązań wycenianych według wartości godziwej, zobowiązań obarczonych niepewnością oraz odpisów aktualizujących aktywa, które utraciły swoją wartość.

Źródło: <https://www.rp.pl/Rachunkowosc/311219991-Zamkniecie-roku-jak-stosowac-wartosci-szacunkowe.html>