

Czy powinieneś dokonać przeszacowania majątku?

Przeczytaj odpowiedź eksperta na pytanie Czytelnika!

Pytanie

Jesteśmy Zakładem Gospodarki Mieszkaniowej sp. z o.o. Od 2005 r. stosujemy MSR/MSSF. W naszej polityce rachunkowości przyjęte jest, że przeszacowania majątku przeprowadza się regularnie z częstotliwością co 5 lat, natomiast dopuszcza się możliwość częstszego dokonania przeszacowania. Spółka dwa razy w roku weryfikuje rzeczowe aktywa trwałe (dotyczy to amortyzacji, okresów użytkowania).

W 2009 r. przypada okres, w którym zgodnie z przyjętą polityką w tym względzie powinno mieć miejsce podanie rzeczowych aktywów trwałych bezwzględnej weryfikacji pod kątem aktualizacji wartości tego majątku.

- Czy majątek (głównie nieruchomości) powinniśmy zweryfikować tylko pod kątem utraty wartości, czy też powinniśmy dokonać przeszacowania całego majątku?
- Jak wygląda ewidencja na kontach księgowych tego przeszacowania?
- Jak przebiega ewidencja odpisów aktualizujących w księgach?
- Czy ponownie należy uruchomić rzeczoznawcę, aby stwierdził, które nieruchomości tracą na wartości, a które zyskały?

Odpowiedź

Zgodnie z MSR 16 spółka dokonuje wyboru zasady (polityki) rachunkowości dotyczącej sposobu wyceny opartego na cenie nabycia lub koszcie wytworzenia albo na wartości przeszacowanej i stosuje je konsekwentnie wobec tej grupy rzeczowych aktywów trwałych, dla której przyjęto metodę wartości przeszacowanych.

Model oparty na wartości przeszacowanej

Z treści pytania wynika, że spółka przyjęła w swojej polityce rachunkowości dla całości rzeczowych aktywów

trwałych model oparty na wartości przeszacowanej, określając częstotliwość obligatoryjnych przeszacowań co pięć lat.

MSR 16 określa, iż przeszacowania przeprowadza się na tyle regularnie, aby wartość bilansowa nie różniła się w sposób istotny od wartości, która stałaby ustalona przy zastosowaniu wartości godziwej na dzień bilansowy. Oznacza to konieczność sprawdzenia co najmniej na dzień bilansowy, czy nie ma znaczących dla danej jednostki rozbieżności pomiędzy wartością bilansową a wartością godziwą posiadanych rzeczowych aktywów trwałych.

Zgodnie z MSR 16, spółki – w przypadku wyboru tej metody wyceny – zobligowane są do dokonywania obowiązkowych przeszacowań w terminach określonych w polityce rachunkowości. Na najbliższy dzień bilansowy spółka powinna, zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości, dokonać przeszacowania całego swojego majątku w celu doprowadzenia go ponownie do aktualnej wartości godziwej.

Ponieważ ostatnie przeszacowanie miało miejsce 5 lat temu, wartość bilansowa majątku (głównie nieruchomości) może znacznie się różnić od jego wartości godziwej. MSR 16 zaleca ustalanie wartości godziwej gruntów oraz budynków na podstawie wyceny opartej na ewidencji transakcji rynkowych, dokonywanej zwyczajowo przez biegłych rzeczoznawców. Także wartość godziwą maszyn i urządzeń stanowi zazwyczaj ich wartość rynkowa ustalona na podstawie wyceny rzeczoznawców.

Standard nie narzuca więc jednoznacznie obowiązku zatrudnienia do tego niezależnego rzeczoznawcy, lecz wskazuje, że tego rodzaju działania są

zwykle przez nich przeprowadzane. Zwiększa to wiarygodność oszacowań wartości godziwej. Jeśli zarząd spółki uważa, że jest w stanie sam takie oszacowanie przeprowadzić i je uwiarygodnić, to wówczas nie musi posiłkować się niezależnym rzeczoznawcą.

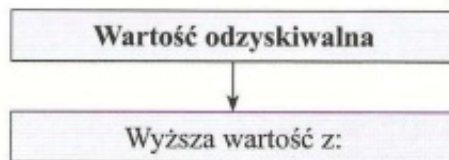
Dodatkowo MSR 16 wymaga, by w sprawozdaniu finansowym ująć informacje odnośnie do przeszacowanych na dzień bilansowy środków trwałych, m.in. o tym, czy został powołany niezależny rzeczoznawca. Jeżeli spółka ustala wartość godziwą danej pozycji bezpośrednio na podstawie cen zaczerpniętych z aktywnego rynku lub ceny przyjęte w ostatnich transakcjach przeprowadzonych na zasadach rynkowych, lub do której ustalenia przyjęto inne techniki wyceny – ujawnia w sprawozdaniu finansowym stopień, w jakim stosuje te metody.

Weryfikacja pod kątem utraty wartości

Weryfikacja pod kątem utraty wartości, regulowana przez MSR 36, stanowi odrębny i niezależny od częstotliwości przeprowadzanych przeszacowań zabieg, konieczny w przypadku zaistnienia pewnych przesłanek. Oceny, czy wystąpiły owe przesłanki, spółka dokonuje co najmniej na każdy dzień bilansowy.

Przykładem przesłanek, o których mowa, mogą być:

- utrata wartości rynkowej danego składnika aktywów jest znacznie większa niż utrata wartości początkowej w wyniku normalnego umarzania w toku użytkowania (modelu wyceny według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia),
- niekorzystne dla jednostki gospodarczej zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym w otoczeniu, w którym jednostka gospodarcza prowadzi działalność, lub też na rynkach, na które dany składnik aktywów jest przeznaczony,
- utrata przydatności środka trwałego,



wartość godziwa składnika aktywów pomniejszona o koszty jego zbycia

wartość użytkowa składnika aktywów (bieżąca, szacunkowa wartość przyszłych przepływów pieniężnych, których uzyskania oczekuje się z tytułu dalszego użytkowania i ewentualnego zbycia składnika aktywów)

- plany kierownictwa co do środka trwałego,
- dowody pochodzące ze sprawozdawczości wewnętrznej świadczące o tym, że ekonomiczne wyniki uzyskiwane przez dany składnik aktywów są lub w przyszłości będą gorsze od oczekiwanych.

Jeżeli zachodzi którakolwiek z wymienionych wyżej przesłanek lub inna przesłanka, wskazująca na utratę wartości danego składnika aktywów, należy przeprowadzić test na utratę wartości w celu oszacowania, czy wartość odzyskiwalna tego składnika aktywów nie jest niższa od wartości bilansowej, jaka ustalona by była, gdyby odpis aktualizujący z utraty wartości nie był ujęty.

W ramach przyszłych przepływów środków pieniężnych wynikających z użytkowania danego składnika aktywów powinny zostać uwzględnione:

- wpływy środków pieniężnych z dalszego użytkowania składnika aktywów,
- wypływy środków pieniężnych, które muszą nastąpić, aby mogło dojść do uzyskania wpływów,
- przepływy środków pieniężnych netto, które zostaną uzyskane w wyniku zbycia składnika aktywów na koniec okresu jego użytkowania.

Prognozy dotyczące przyszłych przepływów pieniężnych powinny być odzwierciedleniem jak najlepszej oceny kierownictwa spółki odnośnie do całokształtu warunków gospodarczych,

jakie mogą wystąpić podczas okresu użytkowania składnika aktywów.

W celu zachowania odpowiedniej wiarygodności i dokładności, prognozy takie powinny wynikać z jak najbardziej aktualnych i wiarygodnych planów finansowych zatwierdzonych przez kierownictwo spółki, a swoim zasięgiem nie powinny sięgać poza okres najbliższych 5 lat. Istotnym elementem jest proces dyskontowania przyszłych przepływów pieniężnych za pomocą odpowiedniej stopy dyskontowej.

MSR 36 nakłada obowiązek wykazywania w bilansie składników aktywów w wartości nie przekraczającej ich wartości odzyskiwalnej. Jeżeli składnik aktywów wykazany jest w wartości przekraczającej jego wartość odzyskiwalną, konieczne jest ujęcie odpisu aktualizującego wartość bilansową tego składnika, który zawsze pomniejsza wartość bilansową danego składnika.

Jeżeli okaże się, że wartość odzyskiwalna jest wyższa od wartości bilansowej – utrata wartości nie zachodzi.

Arkadiusz Szostek
starszy konsultant,
Europejskie Centrum Audytu

§ PODSTAWA PRAWNA

MSR 16

W następnych numerach NSS dowiesz się na przykładach, jak zaewidencjonować skutki przeszacowania rzecz-

nych aktywów trwałych oraz o ewidencji utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych.



PAMIĘTAJ

Przeszacowanie rzeczowych aktywów trwałych

MSR 16 określa, że nadwyżka z przeszacowania zaliczona do kapitału własnego może zostać przeniesiona bezpośrednio do zysków zatrzymanych (zysków z lat ubiegłych lub kapitałów zapasowych) w momencie usunięcia odpowiadającego jej składnika aktywów z bilansu. W takim przypadku wymagane jest przeniesienie całości nadwyżki w momencie wycofania z użycia lub zbycia składnika aktywów.

Utrata wartości rzeczowych aktywów trwałych

MSR 36 określa, że odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości ujmuje się niezwłocznie jako koszt w rachunku zysków i strat, chyba że dany składnik aktywów wykazywany jest w wartości przeszacowanej zgodnie z MSR 16. Po ujęciu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości koryguje się odpis amortyzacyjny dotyczący danego składnika aktywów, aby w ciągu pozostałego okresu użytkowania tego składnika aktywów dokonać równomiernego umorzenia jego skorygowanej wartości bilansowej, pomniejszonej o wartość końcową (o ile takowa będzie występowała).