

# Aktualności MSSF

Wyjaśnienie działań IASB\*

MSR 36 Utrata wartości aktywów - dodatek • lipiec 2007 r.

## MSR 36 „Utrata wartości aktywów” - najczęściej zadawane pytania

To już czwarty dodatek z serii przedstawiającej najczęściej zadawane pytania dotyczące utraty wartości. MSR 36 wymaga ujawniania obszernych informacji o rezultatach testów pod kątem utraty wartości. Celem ujawnianych informacji jest umożliwienie czytelnikom sprawozdań finansowych zrozumienia procesu i zdecydowania, czy doszliby do takich samych wniosków, jak kierownictwo jednostki. W ostatnim dodatku z tej serii omawiamy minimalny zakres informacji do ujawnienia oraz dodatkowe informacje, jakie są wymagane w razie występowania znaczącej wartości firmy lub wartości niematerialnych o nieograniczonym okresie użyteczności. Omawiamy również okoliczności, w których ujawnia się analizę wrażliwości.

Wiele danych wykorzystywanych w procesie testowania pod kątem utraty wartości wykorzystuje się również przy ujawnianiu informacji na temat kluczowych oszacowań księgowych i osądów, wymaganych zgodnie z MSR 1.

**Jakie informacje powinno ujawnić kierownictwo jednostki?**

### Pytanie 1

Jakie ogólne informacje ujawnia się w przypadku ujęcia lub odwrócenia w trakcie okresu odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości dotyczącego pojedynczego składnika aktywów lub ich grupy?

### Odpowiedź 1

Kierownictwo musi ujawnić kwotę odpisów aktualizujących ujętych lub odwróconych w trakcie okresu w odniesieniu do każdej grupy (kategorii) aktywów. Osobno ujawnić należy kwoty ujęte w rachunku zysków i strat oraz kwoty rozliczone bezpośrednio z kapitałem własnym. Kierownictwo musi również ujawnić, w których pozycjach rachunku zysków i strat ujęło odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości lub ich odwrócenie.

### Pytanie 2

Czy w przypadku istotnego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości lub odwrócenia wymagane jest ujawnienie dodatkowych informacji?

### Odpowiedź 2

Następujące dodatkowe informacje są wymagane w odniesieniu do istotnego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości lub istotnego odwrócenia dotyczącego pojedynczego składnika aktywów (w tym wartości firmy) lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne:

- zdarzenia i okoliczności, które doprowadziły do ujęcia lub odwrócenia odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości;
- kwota ujętego lub odwróconego odpisu aktualizującego z tytułu utraty wartości;

- rodzaj i opis tego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne;
- segment podlegający obowiązkowi sprawozdawczemu, do którego należy ten składnik aktywów lub ośrodek wypracowujący środki pieniężne oraz
- czy wartość odzyskiwalna tego składnika aktywów (ośrodka wypracowującego środki pieniężne) odpowiada jego wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do sprzedaży, czy wartości użytkowej;
  - jeżeli odpowiada wartości godziwej pomniejszonej o koszty sprzedaży - opis sposobu ustalenia tej kwoty, a
  - jeżeli odpowiada wartości użytkowej - stopy dyskontowe zastosowane przy bieżącym i poprzednim jej oszacowaniu.

### Pytanie 3

Jakie informacje ujawnia się w odniesieniu do każdego segmentu podlegającego obowiązkowi sprawozdawczemu, jeżeli jednostka stosuje sprawozdawczość dotyczącą segmentów działalności zgodnie z MSSF 8/MSR 14?

### Odpowiedź 3

W odniesieniu do każdego segmentu podlegającego obowiązkowi sprawozdawczemu kierownictwo powinno ujawnić kwoty odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości ujętych i odwróconych w trakcie okresu w rachunku zysków i strat oraz rozliczone z kapitałem własnym.

### Pytanie 4

Jakie dodatkowe informacje należy ujawnić w odniesieniu do każdego zespołu ośrodków wypracowujących środki pieniężne, do którego została przypisana znacząca kwota wartości firmy lub aktywów o nieograniczonym okresie użytkowania?

### Odpowiedź 4

*Dodatkowe wymogi informacyjne to:*

- podstawa ustalenia wartości odzyskiwalnej (tzn. czy była to wartość użytkowa, czy wartość godziwa pomniejszona o koszty doprowadzenia do sprzedaży);

- wartość bilansowa wartości firmy/wartości niematerialnych o nieograniczonym okresie użyteczności, które zostały przypisane do danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne/zespołów ośrodków wypracowujących środki pieniężne;
- opis kluczowych założeń przyjętych dla potrzeb wycień;
- opis podejścia kierownictwa do ustalania wartości poszczególnych kluczowych założeń oraz stwierdzenie, czy wartości poszczególnych założeń są zgodne z dotychczasowym doświadczeniem/danymi pochodzącymi ze źródeł zewnętrznych, a jeżeli nie są - podanie przyczyn takiego stanu rzeczy;
- okres objęty przez kierownictwo prognozami przepływów pieniężnych;
- założona długoterminowa stopa wzrostu i uzasadnienie zastosowanej stopy wzrostu, jeżeli przewyższa długoterminową stopę wzrostu dla danego kraju, rynku lub sektora oraz
- stopa dyskontowa dla kwot przed opodatkowaniem wykorzystana w wycienieniach.

#### **Pytanie 5**

Co to jest „kluczowe założenie”?

#### **Odpowiedź 5**

Kluczowe założenia to założenia, na które wartość odzyskiwalna danego ośrodka wypracowującego środki pieniężne lub ich zespołu jest najbardziej wrażliwa. Kluczowe założenia obejmują zwykle założenia leżące u podstaw przewidywanych możliwości wzrostu sprzedaży lub przychodów, oraz założenia co do poziomu długoterminowego wzrostu.

#### **Pytanie 6**

W jakich okolicznościach ujawnia się analizę wrażliwości i co się na nią składa?

#### **Odpowiedź 6**

Oprócz informacji, o których mowa w odpowiedzi 4, jeżeli wystarczająco prawdopodobna zmiana kluczowego założenia powodowałaby zrównanie się wartości odzyskiwalnej z wartością bilansową, wymagane jest ujawnienie następujących informacji:

- kwoty nadwyżki wartości odzyskiwalnej nad wartością bilansową w aktualnych;
- wartości przypisanych kluczowym założeniom oraz
- wartości, o jaką musiałaby się zmienić kluczowe założenia, aby wartość odzyskiwalna zrównała się z wartością bilansową.

#### **Pytanie 7**

Co się rozumie przez „wystarczająco prawdopodobną” zmianę?

#### **Odpowiedź 7**

MSR 36 nie zawiera definicji „wystarczająco prawdopodobnej” zmiany. To kwestia subiektywnego osądu w danych okolicznościach - przy identycznym marginesie tolerancji różne jednostki mogą formułować różne sądy. Przykładowo, bardziej prawdopodobne jest, że jednostka, która przyjęła założenia, które są agresywne w porównaniu z założeniami przyjętymi przez porównywalne jednostki i posiada tylko względnie niewielki margines tolerancji (powiedzmy 10%), byłaby bardziej narażona na utratę wartości, gdyby sytuacja rynkowa zmieniała się wyjątkowo zgodnie z przewidywaniami branżowymi, aniżeli jednostka o identycznym marginesie tolerancji, która przyjęłaby bardziej ostrożne (konserwatywne) założenia w swoich prognozach przepływów pieniężnych niż branża. Zob. poniższy przykład.

#### **Przykład**

Kierownictwo przeprowadziło test pod kątem utraty wartości. Wyceniło, że wartość odzyskiwalna pewnego zespołu ośrodków

wypracowujących środki pieniężne, o aktywach netto (w tym wartość firmy) 400 mln GBP, wynosi 430 mln GBP, co daje margines w wysokości 30 mln GBP. Kluczowe założenia są zgodne z danymi ze źródeł zewnętrznych. Wycienienie jest najbardziej wrażliwe na stopy dyskontowe. Ich obecny poziom, czyli 8,5%, jest o 1,0% niższy niż w roku poprzedzającym z powodu spadku stopy procentowej wolnej od ryzyka w kraju, w którym znajduje się ośrodek wypracowujący środki pieniężne. Wzrost stopy dyskontowej o 0,6% spowodowałby utratę wartości. Stopa procentowa wolna od ryzyka była ostatni raz tak niska w kraju, w którym znajduje się ośrodek wypracowujących środki pieniężne w latach pięćdziesiątych XX w., ale nic nie wskazuje na to, aby miała w najbliższym czasie wzrosnąć. Czy możliwość wystąpienia zmiany stopy procentowej wolnej od ryzyka można zaliczyć do „wystarczająco prawdopodobnych” zmian?

#### **Rozwiązanie**

Tak. Lokalne stopy procentowe wolne od ryzyka gwałtownie spadły w ubiegłym roku do najniższego w historii poziomu. Doświadczenie uczy, że stopy procentowe wolne od ryzyka podlegają cyklicznym zmianom. Wzrost stopy procentowej wolnej od ryzyka wydaje się wystarczająco prawdopodobny. Utrata wartości nastąpiłaby nawet wówczas, gdyby stopa dyskontowa powróciła tylko do poziomu z roku poprzedzającego. Zmiana stopy dyskontowej wydaje się zatem wystarczająco prawdopodobna. Należy ujawnić analizę wrażliwości.

#### **Pytanie 8**

Niektóre informacje, których ujawnienia wymaga standard, można uznać za zawierające wystarczające informacje, aby stanowiły pewien rodzaj prognozy wyników finansowych. Spółki giełdowe rzadko ujawniają tego typu informacje. Co powinno zrobić kierownictwo jednostki, jeżeli ujawniane informacje stanowią zgodnie z lokalnymi regulacjami prognozę wyników finansowych?

#### **Odpowiedź 8**

MSR 36 nie przewiduje zwolnienia z obowiązku ujawniania informacji w związku z tym, że stanowią one prognozę wyników finansowych lub jej nie stanowią. Wymogi informacyjne standardu muszą zostać spełnione. Do lokalnych zasad należy stosować się przy określaniu ewentualnych dalszych działań kierownictwa.

#### **Przykład**

Kierownictwo dokonało wycień związanych z utratą wartości w odniesieniu do jednostki (działalności) uzyskującej słabe wyniki finansowe i ustaliło, że wartość odzyskiwalna nieznacznie przewyższa wartość bilansową. Wystarczająco prawdopodobna zmiana stopy dyskontowej, stopy wzrostu sprzedaży lub marży brutto doprowadziłaby do utraty wartości. Wycienienie jest wrażliwe na zmiany wszystkich trzech założeń. Żadna firma konkurencyjna nie ujawnia swoich założeń. Kierownictwo argumentuje, że ich ujawnienie zgodnie z wymogami MSR 36 postawiłoby jednostkę w niekorzystnej sytuacji w stosunku do konkurencji. Czy jednostce przysługują jakiegokolwiek zwolnienia z obowiązków informacyjnych z tego tytułu?

#### **Rozwiązanie**

Nie, standard nie przewiduje tego rodzaju zwolnień. Celem ujawnienia analizy wrażliwości jest umożliwienie czytelnikowi sprawozdania finansowego zrozumienia kluczowych założeń przyjętych przez jednostkę przy ustalaniu, czy nastąpiła utrata wartości przez dany składnik aktywów, czy nie. Gdy wniosek, że nastąpiła utrata wartości, zależy od niewielkich zmian, przyjęte założenia są kluczowe przy ustalaniu, czy nastąpiła utrata wartości. Z tego względu standard wymaga od kierownictwa ujawnienia tych założeń w sprawozdaniu finansowym.

### Pytanie 9

Jakie informacje powinno ujawnić kierownictwo jednostki, jeżeli jakakolwiek część wartości firmy przejętej w trakcie danego okresu w wyniku połączenia jednostek gospodarczych nie została do dnia bilansowego przypisana do żadnego ośrodka wypracowującego środki pieniężne?

### Odpowiedź 9

Kierownictwo ujawnia kwotę nieprzypisanej wartości firmy wraz z podaniem przyczyn jej nieprzypisania.

## Wyjaśnienie do pytania 7 z dodatku do majowego wydania Aktualności MSSF poświęconego utracie wartości

### Pytanie

W jakim terminie po połączeniu jednostek gospodarczych testuje się przejętą wartość firmy pod kątem utraty wartości?

### Odpowiedź

Wartość firmy testuje się pod kątem utraty wartości w roku, w którym nastąpiło przejęcie. Standard stwierdza jednak również, że jeżeli wstępne przypisanie wartości firmy nie może zostać dokonane w roku, w którym nastąpiło przejęcie, wstępne przypisanie powinno zostać dokonane przed upływem pierwszego roku obrotowego, który rozpoczął się po dniu przejęcia. Wartość firmy testuje się po ukończeniu jej przypisywania w przewidzianym terminie. Przykładowo, jeżeli jednostka, której dniem bilansowym jest 31 grudnia, dokonała przejęcia w styczniu 2006 r., musi ukończyć przypisywanie wartości firmy najpóźniej do końca grudnia 2007 r. Niektórzy czytelnicy pomylili przypisywanie ceny nabycia wymagane zgodnie z MSSF 3 z przypisywaniem wartości firmy wymaganych zgodnie z MSR 36. Przypominamy kolejność wymaganych czynności:

1. Zgodnie z paragrafem 96 MSR 36 wartość firmy powstała w wyniku połączenia jednostek, które nastąpiło w roku

bieżącym, powinna zostać poddana testowi pod kątem utraty wartości do końca tego roku. W powyższym przykładzie najlepiej byłoby, gdyby wartość firmy została poddana temu testowi do końca 2006 r.

2. Jednostka nie jest jednak w stanie przypisać wartości firmy do ośrodków wypracowujących środki pieniężne, dopóki nie zakończy rozliczania całej transakcji połączenia jednostek gospodarczych i nie ustali kwoty wartości firmy, co znajduje odzwierciedlenie w paragrafie 85 MSR 36.
3. Zgodnie z paragrafem 62 MSSF 3 jednostka ma 12 miesięcy od dnia przejęcia na rozliczenie połączenia. W naszym przykładzie jednostka musi rozliczyć połączenie jednostek gospodarczych do stycznia 2007 r. Zna wtedy kwotę wartości firmy do przypisania.
4. Zgodnie z paragrafem 84 MSR 36 wartość firmy powinna zostać przypisana do ośrodków wypracowujących środki pieniężne najpóźniej do końca pierwszego okresu rocznego, który rozpoczął się po okresie, w którym nastąpiło przejęcie. W naszym przykładzie jednostka ma czas do grudnia 2007 r. na przypisanie i poddanie wartości firmy powstałej w wyniku przejęcia ze stycznia 2006 r. testowi pod kątem utraty wartości.

### W celu uzyskania dalszych informacji prosimy o kontakt:

Robert Waliczek: Tel: +48 22 523 4332; robert.waliczek@pl.pwc.com

Krzysztof Gmur: Tel: +48 22 523 4241; krzysztof.gmur@pl.pwc.com

Aleksandra Rytko: Tel: +48 22 523 4112; aleksandra.rytko@pl.pwc.com

Roger Romański: Tel: +48 22 523 4578; roger.romanski@pl.pwc.com