

Aktualności MSSF

Pojawiające się problemy i praktyczny poradnik*

Dodatek – listopad 2008

Nowe zasady, więcej pracy – testy pod kątem utraty wartości zgodnie ze zmienionym MSSF 3

Wiele jednostek realizuje połączenia jednostek gospodarczych nabywając mniej niż 100% udziałów w firmie. Zmieniony MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych” wprowadza nowe wymogi dotyczące wyceny udziałów nie uprawniających do sprawowania kontroli (NSK) i wartości firmy dla tego rodzaju połączeń jednostek gospodarczych. Wprowadza również nowe wymogi alokacji odpisów z tytułu utraty wartości przy ubruttowaniu wartości firmy na potrzeby testów pod kątem utraty wartości. Szczegóły nowych rozwiązań omawiają Julian Griffiths i Paul Shepherd ze światowej grupy PwC ds. księgowych usług doradczych w Australii.

Nowy zmieniony MSSF 3 może wymagać dodatkowych księgowani i obliczeń, szczególnie w przypadku połączeń jednostek gospodarczych dotyczących transakcji nabycia udziału mniejszego niż 100%. Dokonując wyboru metody wyceny udziału nie uprawniającego do sprawowania kontroli zgodnie ze zmienionym MSSF 3 kierownictwo powinno rozważyć wpływ zastosowanej metody wyceny na testy utraty wartości. Złożoność wymogów oznacza również więcej pracy dla jednostek w związku z koniecznością śledzenia wszystkich składników salda wartości godziwej.

„Pełna” i „częściowa” wartość firmy

Jednostka, która nabywa mniej niż 100% jednostki zależnej może wybrać sposób wyceny udziału nie uprawniającego do sprawowania kontroli (NSK) dla poszczególnych transakcji nabycia. Wycenę można przeprowadzić:

- Według proporcjonalnej części wartości godziwej możliwych do zidentyfikowania aktywów netto nabytego NSK (metoda „proporcjonalnego udziału” – jest zasadniczo identyczna według MSSF 3); lub
- Według wartości godziwej NSK na dzień nabycia (metoda „wartości godziwej”).

Zmieniony MSSF 3 obejmuje NSK w wycenie wartości godziwej, więc wybór metody wyceny będzie miał wpływ na wysokość wartości godziwej ujętej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Według metody proporcjonalnego udziału, ujmowana jest tylko część wartości firmy odnosząca się do udziału uprawniającego do sprawowania kontroli (USK); według metody wartości godziwej wartość firmy obejmuje zarówno udział jednostki dominującej, jak i NSK w wartości firmy jednostki zależnej.

Testowanie pod kątem utraty wartości – wymóg ubruttowania

Wszelkie ośrodki wypracowujące środki pieniężne (OWŚP), do których można przypisać wartość godziwą, są co roku testowane pod względem utraty wartości. Wybrany przez jednostkę sposób wyceny wartości godziwej i NSK ma wpływ na testy na utratę wartości i wysokość ujętego odpisu z tytułu utraty wartości.

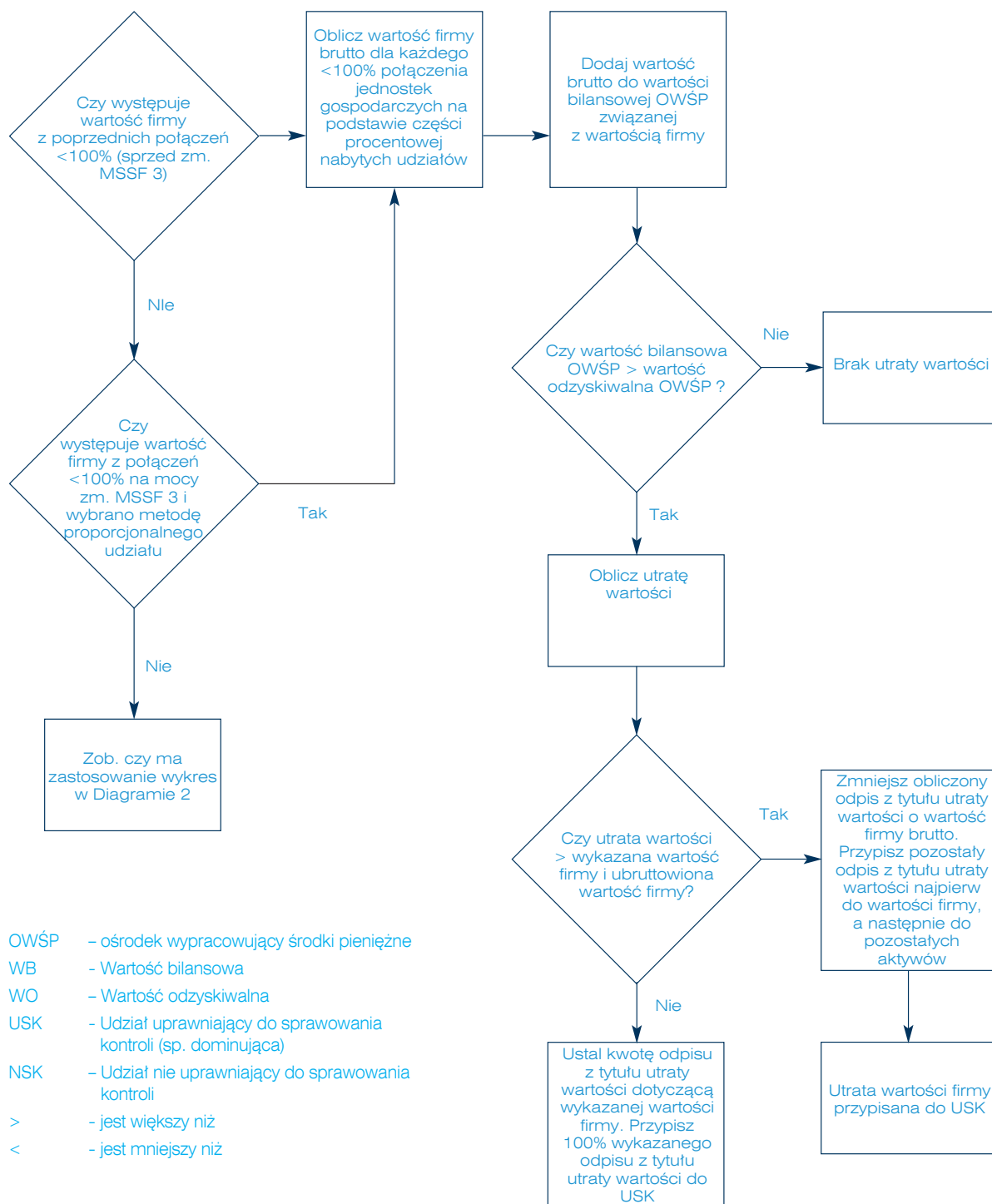
Zgodnie z metodą proporcjonalnego udziału w celu zapewnienia, że w wartości bilansowej OWŚP ujęto wartość firmy, którą można przypisać do NSK należy podać hipotetyczną ubruttowaną wartość firmy jednostki (zob. Diagram 1 na 2 stronie). Tak naliczona ubruttowana

kwota porównywana jest z możliwą do odzyskania wartością OWŚP obejmującą wszystkie przepływy pieniężne lub wartość godziwą, którą można przypisać do OWŚP, oraz przepływy pieniężne, które można przypisać do udziału nie uprawniającego do sprawowania kontroli. Nie jest to wymóg nowy – jednostki były już zobowiązane do naliczania ubruttowionej wartości firmy z częściowych połączeń jednostek gospodarczych dla potrzeb

testów na utratę wartości. Zastosowanie metody wartości godziwej oznacza, że nie ma obowiązku ubruttowienia wartości firmy, ale prowadzi do innych komplikacji. Podejmując decyzję o wyborze metody, kierownictwo powinno rozważyć jej wpływ na testowanie utraty wartości. Różnice pomiędzy tymi metodami ilustruje przykład 1 na str. 3.

Diagram 1. Testy na utratę wartości i alokacja odpisów z tytułu utraty wartości

Wartość firmy z połączenia jednostek gospodarczych od udziału mniejszego niż 100% przed wprowadzeniem zmian do MSSF 3 oraz od udziału mniejszego niż 100% zgodnie ze zmienionym MSSF 3 w przypadku wyboru metody proporcjonalnej



Przykład 1

Jednostka dominująca A nabywa 80% jednostki zależnej B, która jest OWŚP. Na koniec roku wartość bilansowa możliwych do zidentyfikowania aktywów netto B wynosi 1.000 W, wartość odzyskiwalna OWŚP wynosi 1.100 W. Wartość firmy wynosiłaby 400 W według metody proporcjonalnej albo 450 W według metody wartości godziwej. Testy na utratę wartości zgodnie z tymi dwiema metodami są następujące:

	Metoda proporcjonalna	Metoda wartości godziwej
Możliwe do zidentyfikowania aktywa netto	1.000	1.000
Wartość firmy	400	450
Ubruttowanie (400 x 100%/80%)	100	-
Łączna wartość bilansowa OWŚP	1.500	1.450
Minus: Wartość odzyskiwalna	(1.100)	(1.100)
Utrata wartości	400	350
Utrata wartości wykazywana w rachunku zysków i strat	320	350*

* Alokacja utraty wartości między USK a NSK jest omówiona obok.

Według metody proporcjonalnego udziału ujmowana w rachunku zysków i strat jest tylko część utraty wartości odnosząca się do

USK, ponieważ ujmuje się tylko część wartości firmy dotyczącą USK. Według metody wartości godziwej w rachunku zysków i strat ujmuje się całość utraty wartości. Wykazana utrata wartości będzie więc wyższa w przypadku jednostki, która zdecyduje się zastosować metodę wartości godziwej.

Alokacja utraty wartości do USK i NSK

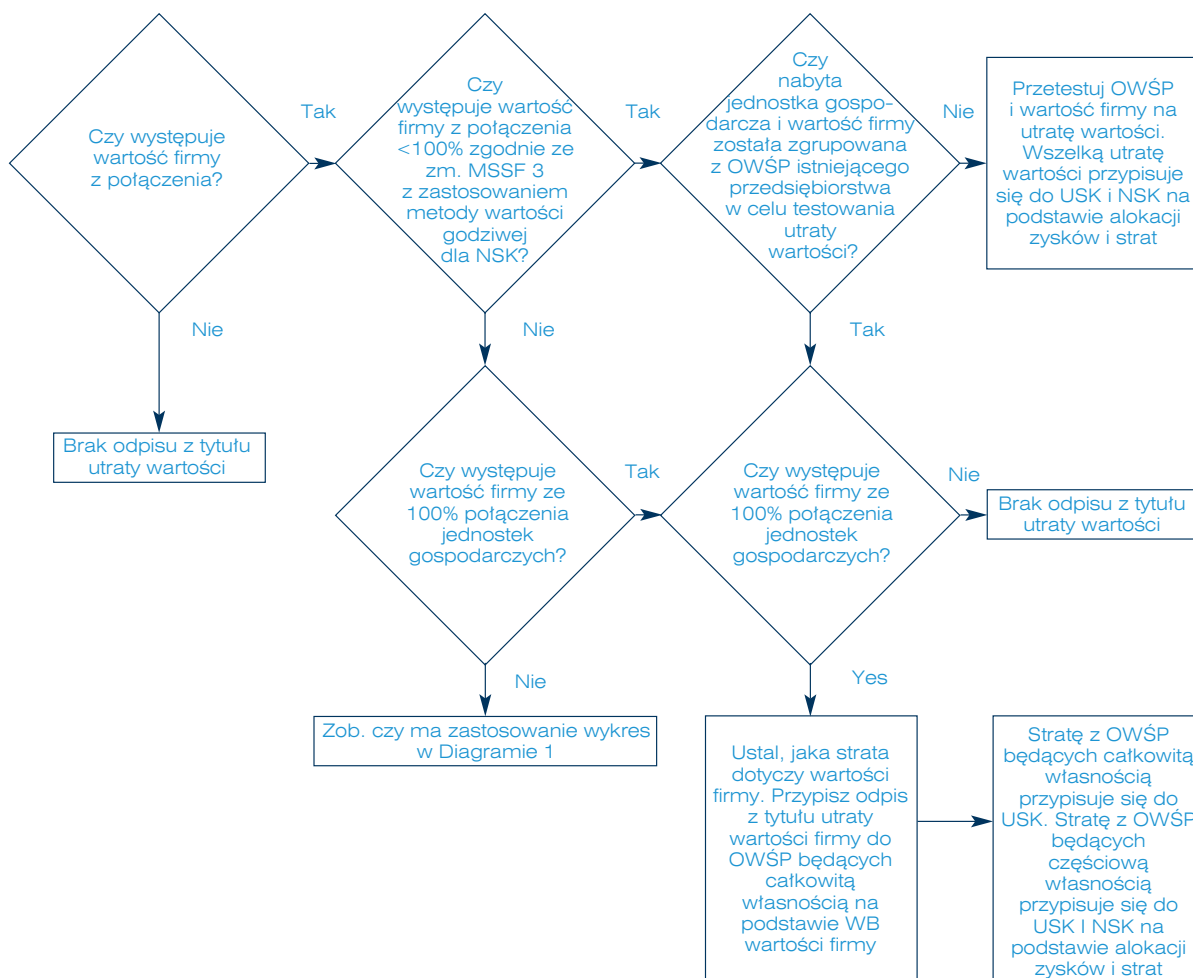
Wprowadza się nowe wymogi alokacji odpisów z tytułu utraty wartości do USK i NSK. Księgowanie jest zazwyczaj proste, jeśli jednostka zależna w której występuje NSK stanowi OWŚP lub grupę OWŚP dla potrzeb testowania utraty wartości: alokacji dokonuje się na tej samej podstawie co alokacji zysków.

W przykładzie 1, jeśli zysk przypisuje się na podstawie posiadanych udziałów, 20% odpisu z tytułu utraty wartości przypisane jest do NSK. W związku z tym, według metody proporcjonalnego udziału, 80 W z odpisu z tytułu utraty wartości w wysokości 400 W przypisuje się do NSK, jednak nie ujmuje się tej kwoty w rachunku zysków i strat, ponieważ ujmowana jest tylko część wartości firmy dotycząca USK. Według metody wartości godziwej w rachunku zysków i strat ujmuje się natomiast pełną utratę wartości w wysokości 350 W, ale 70 W (czyli 20%) przypisuje się do NSK.

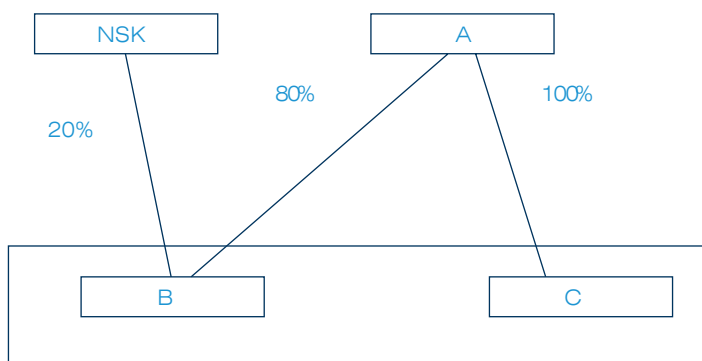
Alokacja odpisu z tytułu utraty wartości pomiędzy USK i NSK staje się jeszcze bardziej skomplikowana, jeśli jednostka zależna stanowi część większego OWŚP lub grupy OWŚP dla potrzeb testowania utraty wartości firmy. Diagram 2 pokazuje, jak alokuje się utratę wartości do poszczególnych części OWŚP oraz pomiędzy USK a NSK.

Diagram 2. Testy na utratę wartości i alokacja odpisów z tytułu utraty wartości

Wartość firmy z połączenia jednostek gospodarczych od udziału 100% przed wprowadzeniem zmian do MSSF 3 i od udziału mniejszego niż 100% zgodnie ze zmienionym MSSF 3, w przypadku wyboru metody wartości godziwej



Przykład 2 ilustruje ten proces.



Jednostka zależna B, nabyta w przykładzie 1, stanowi część większego OWŚP, który obejmuje inną jednostkę zależną, C. C jest w 100% własnością jednostki dominującej A. 800 W wartości firmy powstało w momencie nabycia C przez A. Wartość bilansowa możliwych do zidentyfikowania aktywów netto OWŚP wynosi 2.250 W, wartość odzyskiwalna OWŚP wynosi 3.300 W. Wykazywana wielkość, przy założeniu, że wartość firmy byłaby wyliczana według metody wartości godziwej, wynosi:

Wartość bilansowa możliwych do zidentyfikowania aktywów netto	2.250
Wartość bilansowa wartości godziwej (800 + 450)	1.250
Łączna wartość bilansowa OWŚP	3.500
Minus: Wartość odzyskiwalna	(3.300)
Odpis z tytułu utraty wartości	200

Alokacja odpisu z tytułu utraty wartości jest następująca:

Odpisy z tytułu utraty wartości są w pierwszej kolejności przypisywane do wartości firmy, a następnie do możliwych do zidentyfikowania aktywów. W związku z tym wszystkie odpisy z tytułu utraty wartości dotyczą wartości firmy i są przypisywane do dwóch komponentów (jednostek zależnych) w ramach OWŚP, na podstawie względnych wartości bilansowych odnośnie wartości firmy. W związku z tym:

- 64% (stanowiące 800/1250) z 200 W (128 W) przypisuje się do jednostki zależnej C w celu zmniejszenia wartości firmy wynoszącej 800 W;
- 36% (stanowiące 450/1250) z 200 W (72 W) przypisuje się do jednostki zależnej B w celu zmniejszenia wartości firmy wynoszącej 450 W;

- Ponieważ jednostka C jest własnością w 100%, utrata wartości 128 W zostaje przypisana do USK; oraz
- Ponieważ jednostka B jest własnością w 80%, utrata wartości 72 W zostaje przypisana do USK i NSK na tej samej podstawie co alokacja zysków (20%, czyli 14 W, przypisuje się do NSK).

Jest to prosty przykład; alokacja odpisu z tytułu utraty wartości może być w praktyce bardzo skomplikowana. Szczególnie trudne będzie to dla jednostek, które posiadają OWŚP lub grupę OWŚP, których wartość firmy pochodzi z kilku źródeł. Na przykład:

- Jednostki zależne nabyte przed wejściem w życie zmian do MSSF 3 lub po zastosowaniu zmienionego MSSF 3, które stosowały metodę proporcjonalnego udziału;
- Jednostki zależne nabyte po przyjęciu zmienionego MSSF 3, które stosowały metodę wartości godziwej;
- Jednostki, które wykazywały wartość firmy wynikającą z jednostek zależnych będących ich 100% własnością; oraz
- Jednostki, w których wartość firmy przypisana jest do OWŚP z tytułu nabycia innego OWŚP.

Zodnie ze zmienionym MSSF 3, utratę wartości należy przypisać do poszczególnych komponentów wartości firmy OWŚP. Niektóre jednostki stwierdzą zapewne, że szczegółowe przesłedzenie poszczególnych komponentów wartości firmy jest procesem o kluczowym znaczeniu i bardzo czasochłonnym.

Jak powinny postępować jednostki?

Kierownictwo musi sobie zdawać sprawę ze skutków zmian do MSSF 3 dla wyceny wartości godziwej, jej alokacji dla potrzeb testowania utraty wartości i wykazywania odpisów z tytułu utraty wartości. Metoda zastosowana przez kierownictwo do wyceny NSK będzie miała istotne znaczenie dla testów na utratę wartości, więc trzeba ją umiejętnie wybrać. Jednostki, które zdecydują się zastosować metodę proporcjonalnego udziału, będą musiały obliczyć ubrutnowioną wartość godziwą dla potrzeb testowania utraty wartości, ale nie będą musiały uwzględniać udziału NSK w odpisach z tytułu utraty wartości. Jednostki, które wybiorą metodę wartości godziwej, przekonają się zapewne, że odpisy z tytułu utraty wartości mają większy wpływ na wykazywane przychody, gdyż w rachunku zysków i strat wykazuje się pełny odpis z tego tytułu (przed alokacją do USK i NSK).

Bez względu na wybraną metodę, niezbędne będzie obecnie śledzenie wszystkich elementów wartości firmy.