

Załącznik nr 1 do uchwały Nr 1107/15a/2020
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 8 września 2020 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 540 (Z)
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 540 (ZMIENIONEGO)

BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH I POWIĄZANYCH UJAWNIEŃ

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 540 (ZMIENIONY)
BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH I POWIĄZANYCH UJAWNIEŃ
(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze
rozpoczynające się 15 grudnia 2019 r. i później)

SPIS TREŚCI

| | Paragraf |
|--|-----------|
| Wprowadzenie | |
| Zakres niniejszego MSB | 1 |
| Rodzaj szacunków księgowych..... | 2-3 |
| Kluczowe koncepcje niniejszego MSB | 4-9 |
| Data wejścia w życie | 10 |
| Cel | 11 |
| Definicje..... | 12 |
| Wymogi | |
| Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności | 13-15 |
| Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia | 16-17 |
| Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia | 18-30 |
| Ujawnienia związane z szacunkami księgowymi | 31 |
| Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa..... | 32 |
| Całościowa ocena oparta na wykonanych procedurach badania..... | 33-36 |
| Pisemne oświadczenia..... | 37 |
| Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór, kierownictwem lub innymi odpowiednimi stronami..... | 38 |
| Dokumentacja..... | 39 |
| Zastosowanie i inny materiał objaśniający | |
| Rodzaj szacunków księgowych..... | A1-A7 |
| Kluczowe koncepcje niniejszego MSB | A8-A13 |
| Definicje | A14-A18 |
| Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności | A19-A63 |
| Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia | A64-A80 |
| Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia | A81-A132 |
| Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa..... | A133-A136 |
| Całościowa ocena oparta na wykonanych procedurach badania..... | A137-A144 |
| Pisemne oświadczenia..... | A145 |

| | |
|--|-----------|
| Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór, kierownictwem lub innymi odpowiednimi stronami..... | A146-148 |
| Dokumentacja..... | A149-A152 |

Załącznik1: Czynniki ryzyka nieodłącznego

Załącznik 2: Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 540 (zmieniony) „*Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*”.

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 540 (zmieniony) został zatwierdzony przez Public Interest Oversight Board (PIOB), która uznała, że opracowanie standardu przebiegło rzetelnie z należywym uwzględnieniem interesu publicznego.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) odnosi się do obowiązków biegłego rewidenta dotyczących szacunków księgowych i powiązanych z nimi ujawnień w procesie badania sprawozdania finansowego. W szczególności, obejmuje wymogi i wytyczne, które nawiązują do lub rozszerzają sposób, w jaki MSB 315 (zmieniony)¹, MSB 330², MSB 450³, MSB 500⁴ i inne odpowiednie MSB mają zastosowanie do szacunków księgowych i powiązanych z nimi ujawnień. Zawiera również wymogi i wytyczne odnoszące się do oceny zniekształceń szacunków księgowych i powiązanych z nimi ujawnień, oraz oznak możliwej stroniczości kierownictwa.

Rodzaj szacunków księgowych

2. Występują różne rodzaje szacunków księgowych, których ustalenia wymaga się od kierownictwa, gdy nie jest możliwe bezpośrednie ustalenie kwot pieniężnych. Z pomiarem takich kwot pieniężnych związana jest niepewność szacowania, która odzwierciedla nieodłączne ograniczenia dotyczące wiedzy lub danych. Ograniczenia te prowadzą do nieodłącznego subiektywizmu i zmienności wyników pomiaru. Proces ustalania szacunków księgowych obejmuje wybór i zastosowanie metody przy zastosowaniu założeń i danych wymagających osądu kierownictwa, który może prowadzić do złożoności pomiaru. Złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego dotyczące pomiaru takich kwot pieniężnych wpływają na ich podatność na zniekształcenie. (Zob. par. A1 – A6, Załącznik 1)
3. Pomimo, że niniejszy MSB ma zastosowanie do wszystkich szacunków księgowych, stopień, w jakim szacunek księgowy podlega niepewności szacowania, będzie znacznie zróżnicowany. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres oszacowania ryzyka oraz dalsze procedury badania wymagane przez niniejszy MSB, będą różniły się w zależności od niepewności oszacowania i oszacowania powiązanych ryzyk istotnego zniekształcenia. Dla niektórych szacunków księgowych niepewność szacowania może być bardzo niska, jako że rodzaj tych szacunków, złożoność i subiektywizm dotyczące ich określania są również bardzo niskie. Dla takich szacunków księgowych nie oczekuje się, aby procedury szacowania ryzyka i dalsze procedury badania wymagane przez niniejszy MSB były szczegółowe. Gdy niepewność szacowania, złożoność i subiektywizm są bardzo wysokie, wówczas oczekuje się, że procedury szacowania ryzyka i dalsze procedury badania wymagane przez niniejszy MSB będą bardziej szczegółowe. Niniejszy MSB zawiera wytyczne dotyczące tego, w jaki sposób wymogi niniejszego MSB mogą być skalowane. (Zob. par. A7)

Kluczowe koncepcje niniejszego MSB

4. Niniejszy MSB wymaga odrębnego szacowania ryzyka nieodłącznego w celu oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla szacunków księgowych. W zależności od

¹ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”.

² MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”.

³ KSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”.

⁴ KSB 500 „Dowody badania”.

rodzaju danego szacunku księgowego, podatność stwierdzenia na zniekształcenie, które może być istotne, może zależeć od lub może na nie wpływać niepewność szacowania, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego i wzajemne relacje między nimi. Jak wyjaśniono w MSB 200⁵, ryzyko nieodłączne dla niektórych stwierdzeń i odnoszących się do nich grup transakcji, sald kont i ujawnień, jest wyższe niż dla innych. W związku z tym, oszacowanie ryzyka nieodłącznego zależy od stopnia, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego oddziałują na prawdopodobieństwo lub rozległość zniekształcenia, i różni się w skali, która jest określana w niniejszym MSB jako zakres ryzyka nieodłącznego. (Zob. par. A8-A9, A65-A66, Załącznik 1)

5. Niniejszy MSB odnosi się do odpowiednich wymogów MSB 315 (zmienionego) i MSB 330, oraz przedstawia powiązane wytyczne, aby podkreślić znaczenie decyzji biegłego rewidenta w zakresie kontroli dotyczących szacunków księgowych, uwzględniając decyzje dotyczącego tego, czy:
 - występują kontrole znaczące dla badania, w odniesieniu do których od biegłego rewidenta wymaga się dokonania oceny ich zaprojektowania i określenia, czy zostały wdrożone,
 - przeprowadzić testowanie operacyjnej skuteczności odpowiednich kontroli.
6. Podczas szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla szacunków księgowych niniejszy MSB wymaga ponadto odrębnego oszacowania ryzyka kontroli. Szacując ryzyko kontroli biegły rewident rozważa, czy jego dalsze procedury badania uwzględniają planowane poleganie na operacyjnej skuteczności tych kontroli. Jeżeli biegły rewident nie przeprowadza testów kontroli, oszacowane przez niego ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń nie może zostać obniżone ze względu na operacyjną skuteczność kontroli w odniesieniu do tego konkretnego stwierdzenia⁶. (Zob. par. A10)
7. Niniejszy MSB podkreśla, że dalsze procedury badania biegłego rewidenta (włączając, gdzie to odpowiednie, testy kontroli) muszą być adekwatne do przyczyn oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, z uwzględnieniem skutków jednego lub kilku czynników ryzyka nieodłącznego oraz oszacowania ryzyka kontroli przez biegłego rewidenta.
8. Wpływ na stosowanie zawodowego osądu w odniesieniu do szacunków księgowych ma rozważenie przez biegłego rewidenta czynników ryzyka nieodłącznego, a jego znaczenie wzrasta, gdy szacunki księgowe w większym stopniu są narażone na niepewność szacowania lub wpływa na nie złożoność, subiektywizm albo inne czynniki ryzyka nieodłącznego. Stosowanie zawodowego osądu jest ponadto ważne, gdy występuje większa podatność na zniekształcenie na skutek stronniczości kierownictwa lub oszustwa. (Zob. par. A11)
9. Niniejszy MSB wymaga, aby biegły rewident ocenił, w oparciu o wykonane procedury badania i uzyskane dowody badania czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne⁷ w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy też są zniekształcone. Dla potrzeb niniejszego MSB, racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oznacza, że odpowiednie wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zostały zastosowane

⁵ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

⁶ MSB 530 „Próbkowanie”, Załącznik 3.

⁷ Patrz także MSB 700 (zmieniony) „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”, paragraf 13(c).

prawidłowo, z uwzględnieniem tych wymogów, które odnoszą się do: (zob. par. A12-A13, A139-A144)

- ustalania szacunku księgowego, w tym wyboru metody, założeń oraz danych mając na uwadze rodzaj szacunku księgowego oraz fakty i okoliczności dotyczące danej jednostki,
- wyboru szacunku punktowego kierownictwa, oraz
- ujawnień odnoszących się do szacunku księgowego, w tym ujawnień dotyczących procesu ustalania szacunku księgowego i objaśnienia rodzaju, zakresu i źródeł niepewności szacowania.

Data wejścia w życie

10. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2019 r. i później.

Cel

11. Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Definicje

12. Dla celów MSB poniższe pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
 - (a) Szacunek księgowy – kwota pieniężna, której pomiar, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, podlega niepewności oszacowania. (Zob. par. A14)
 - (b) Szacunek punktowy biegłego rewidenta lub przedział biegłego rewidenta – odpowiednio kwota lub przedział kwot, ustalone przez biegłego rewidenta podczas oceny szacunku punktowego kierownictwa. (Zob. par. A15)
 - (c) Niepewność szacowania – podatność na nieodłączny brak precyzji w pomiarze. (Zob. par. A16, Załącznik 1)
 - (d) Stronniczość kierownictwa – brak neutralności kierownictwa przy sporządzaniu informacji. (Zob. par. A17)
 - (e) Szacunek punktowy kierownictwa – kwota wybrana przez kierownictwo do ujęcia lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym jako szacunek księgowy.
 - (f) Wynik szacunku księgowego – rzeczywista kwota pieniężna będąca wynikiem wystąpienia transakcji, zdarzenia(-eń) lub warunku(-ów), do których odnosił się szacunek księgowy. (Zob. par. A18)

Wymogi

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności

13. Podczas uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego)⁸, biegły rewident uzyskuje* zrozumienie poniższych kwestii odnoszących się do szacunków księgowych jednostki. Procedury biegłego rewidenta prowadzące do uzyskania tego zrozumienia powinny zostać przeprowadzone w zakresie niezbędnym do zapewnienia odpowiedniej podstawy dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia zarówno na poziomie sprawozdania finansowego jak i na poziomie stwierdzeń. (Zob. par. A19-A22)

Jednostka i jej otoczenie

- (a) transakcje jednostki oraz inne zdarzenia i uwarunkowania, które mogą skutkować potrzebą ujęcia lub ujawnienia, albo zmiany szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym, (zob. par. A23)
- (b) wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące szacunków księgowych (w tym kryteria ujęcia, podstawy pomiaru, oraz powiązane wymogi odnoszące się do ujawnień i prezentacji), a także sposób, w jaki są one stosowane w kontekście rodzaju i okoliczności dotyczących jednostki i jej otoczenia, w tym w jaki sposób transakcje i inne zdarzenia lub okoliczności są podatne na czynniki ryzyka nieodłącznego lub wpływają na nie, (zob. par. A24-A25)
- (c) czynniki regulacyjne odnoszące się do szacunków księgowych jednostki, a tam, gdy ma to zastosowanie, ramowe założenia regulacyjne związane z nadzorem ostrożnościowym, (zob. par. A26)
- (d) rodzaj szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym jednostki oczekuje biegły rewident na podstawie zrozumienia przez niego kwestii z par. 13(a)-(c) powyżej. (Zob. par. A27)

Kontrola wewnętrzna jednostki

- (e) rodzaj i zakres nadzoru oraz ładu korporacyjnego, jaki występuje w jednostce w zakresie procesu sprawozdawczości finansowej kierownictwa w odniesieniu do szacunków księgowych, (zob. par. A28-A30)
- (f) w jaki sposób kierownictwo identyfikuje potrzebę oraz stosuje specjalistyczną wiedzę i doświadczenie w zakresie szacunków księgowych, w tym w odniesieniu do wykorzystania eksperta kierownictwa, (zob. par. A31)
- (g) w jaki sposób proces szacowania ryzyka przez jednostkę identyfikuje i reaguje na ryzyka odnoszące się do szacunków księgowych, (zob. par. A32-A33)
- (h) system informacyjny jednostki w zakresie, w jakim odnosi się do szacunków księgowych, w tym:

⁸ MSB 315 (zmieniony), paragrafy 3, 5-6, 9, 11-12, 15-17 oraz 20-21.

* *Uw. tłum.* – Stosowne w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

- i. grup transakcji, zdarzeń i uwarunkowań, które są znaczące dla sprawozdania finansowego i mogą skutkować potrzebą ujęcia szacunków księgowych i powiązanych ujawnień lub ich zmianą, (zob. par. A34-A35)
 - ii. w jaki sposób, dla takich szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, kierownictwo:
 - a. identyfikuje właściwe metody, założenia lub źródła danych oraz potrzebę dokonania w nich zmian, które są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym, w jaki sposób kierownictwo: (zob. par. A36-A37)
 - i. wybiera lub projektuje, oraz stosuje wykorzystywane metody, w tym wykorzystywanie modeli, (zob. par. A38-A39)
 - ii. wybiera założenia, które zostaną wykorzystane, uwzględniając rozważenie alternatywnych rozwiązań oraz identyfikuje znaczące założenia, oraz (zob. par. A40-A43)
 - iii. wybiera dane do zastosowania, (zob. par. A44)
 - b. rozumie stopień niepewności szacowania, w tym poprzez rozważenie zakresu możliwych wyników pomiaru, oraz (zob. par. A45)
 - c. odnosi się do niepewności oszacowania, w tym wybierając szacunek punktowy oraz powiązane ujawnienia, w celu ich ujęcia w sprawozdaniu finansowym, (zob. par. A46-A49)
 - (i) mające znaczenie dla badania czynności kontrolne nad procesem ustalania szacunków księgowych przez kierownictwo, jak opisano to w paragrafie 13(h)(ii), (zob. par. A50-A54)
 - (j) w jaki sposób kierownictwo dokonuje przeglądu wyniku(-ów) wcześniejszych szacunków księgowych i odnosi się do rezultatów tego przeglądu.
14. Biegły rewident dokonuje przeglądu wyników wcześniejszych szacunków księgowych, lub gdy ma to zastosowanie, ich późniejszych ponownych ustaleń, w celu ułatwienia identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie sprawozdawczym. Określając rodzaj i zakres tego przeglądu biegły rewident bierze pod uwagę charakterystykę szacunków księgowych. Przegląd ten nie ma na celu podważenia ocen szacunków księgowych dokonanych w poprzednich okresach sprawozdawczych, które były prawidłowo oparte na informacjach dostępnych w chwili ich dokonywania. (Zob. par. A55–A60)
15. W odniesieniu do szacunków księgowych biegły rewident określa, czy zespół wykonujący zlecenie posiada specjalistyczne umiejętności lub wiedzę do wykonania procedur oszacowania ryzyka, identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, zaprojektowania i wykonania procedur badania stanowiących reakcję na te ryzyka, lub oceny uzyskanych dowodów badania. (Zob. par. A61–A63)

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia

16. W trakcie identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień na poziomie stwierdzeń, jak jest to wymagane przez MSB 315 (zmieniony)⁹, biegły rewident szacuje odrębnie ryzyko nieodłączne i ryzyko

⁹ MSB 315 (zmieniony), paragraf 25 i 26.

kontroli. Podczas identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia i szacowania ryzyka nieodłącznego, biegły rewident bierze pod uwagę następujące zagadnienia: (zob. par. A64–A71)

- (a) stopień, w jakim szacunek księgowy jest narażony na niepewność szacowania, oraz (zob. par. A62–A75)
- (b) stopień, w jakim na poniższe ma wpływ niepewność szacowania, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego: (zob. par. A76–A79)
 - (i) wybór i zastosowanie metod, założeń i danych podczas ustalania szacunku księgowego, oraz
 - (ii) wybór szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień do włączenia do sprawozdania finansowego.

17. Biegły rewident ustala, czy którekolwiek z ryzyk istotnego zniekształcenia zidentyfikowanych i oszacowanych zgodnie z par. 16 są, według jego osądu, ryzykami znaczącymi¹⁰. Jeżeli biegły rewident określił, że istnieje znaczące ryzyko, uzyskuje zrozumienie kontroli jednostki, w tym czynności kontrolnych dotyczących tego ryzyka¹¹. (Zob. par. A80)

Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

18. Zgodnie z wymogami MSB 330¹², dalsze procedury badania biegłego rewidenta powinny stanowić reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń¹³, z uwzględnieniem przyczyn oszacowania tych ryzyk. Dalsze procedury badania a powinny uwzględniać jedno lub więcej z poniższych podejść:

- (a) uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń, jakie mają miejsce do dnia sprawozdania biegłego rewidenta, (zob. paragraf 21)
- (b) sprawdzenie, w jaki sposób kierownictwo ustala szacunki księgowe, (zob. paragrafy 22-27)
- (c) ustalenie szacunku punktowego lub przedziału biegłego rewidenta. (Zob. paragrafy 28-29)

Dalsze procedury badania biegłego rewidenta powinny uwzględniać fakt, że im wyżej oszacowane jest ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące muszą być dowody badania¹⁴. Biegły rewident projektuje i wykonuje dalsze procedury badania w sposób, który nie jest ukierunkowany na uzyskanie dowodów badania potwierdzających ustalenia lub wykluczenie dowodów badania przeczących ustaleniom. (Zob. par. A81-A84)

19. Zgodnie z wymogami MSB 330¹⁵ biegły rewident projektuje i wykonuje testy w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat operacyjnej skuteczności stosownych kontroli, jeżeli:

¹⁰ MSB 315 (zmieniony), paragraf 27.

¹¹ MSB 315 (zmieniony), paragraf 29.

¹² MSB 330, paragraf 6-15 i 18.

¹³ MSB 330, paragraf 6-7 i 21.

¹⁴ MSB 330, paragraf 7(b).

¹⁵ MSB 330, paragraf 8.

- (a) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dokonane przez biegłego rewidenta obejmuje oczekiwanie, że te kontrole działają skutecznie, lub
- (b) same procedury wiarygodności nie dostarczają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń.

W odniesieniu do szacunków księgowych, testy kontroli wykonywane przez biegłego rewidenta stanowią reakcję na oszacowanie przypisane ryzykom istotnego zniekształcenia. Projektując i wykonując testy kontroli biegły rewident uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im bardziej polega na skuteczności danej kontroli¹⁶. (Zob. par. A85-A89)

20. W przypadku znaczącego ryzyka dotyczącego szacunku księgowego, dalsze procedury badania biegłego rewidenta obejmują testy kontroli w bieżącym okresie sprawozdawczym, jeżeli biegły rewident planuje polegać na tych kontrolach. Gdy podejście do znaczącego ryzyka obejmuje wyłącznie procedury wiarygodności, procedury te obejmują testy szczegółowe¹⁷. (Zob. par. A90)

Uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń następujących do daty sprawozdania biegłego rewidenta

21. Gdy dalsze procedury badania zakładają uzyskanie dowodów badania ze zdarzeń następujących do daty sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident ocenia, czy takie dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby odnieść się do ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczącego szacunków księgowych, mając na uwadze, że zmiany w okolicznościach i innych znaczących warunkach pomiędzy zdarzeniem a datą pomiaru mogą mieć wpływ na przydatność takich dowodów badania w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A91-A93)

Badanie, w jaki sposób kierownictwo ustala szacunki księgowe

22. Podczas badania sposobu, w jaki kierownictwo ustala szacunki księgowe, dalsze procedury badania obejmują procedury zaprojektowane i wykonywane zgodnie z paragrafami 23-26, w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do: (zob. par. A94)
- (a) wyboru i zastosowania metod, znaczących założeń oraz danych wykorzystanych przez kierownictwo podczas ustalania szacunku księgowego, oraz
 - (b) sposobu, w jaki kierownictwo dokonało wyboru szacunku punktowego i przedstawiło powiązane ujawnienia dotyczące niepewności szacowania.

Metody

23. Stosując wymogi paragrafu 22 w odniesieniu do metod, dalsze procedury badania odnoszą się do poniższych zagadnień:
- (a) czy wybrana metoda jest prawidłowa w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy zmiany metody w stosunku do tych, które były wykorzystane w poprzednich okresach sprawozdawczych są odpowiednie, (zob. par. A95, A97)
 - (b) czy osądy zastosowane podczas wyboru metody powodują wystąpienie oznak możliwej stronniczości kierownictwa, (zob. par. A96)

¹⁶ MSB 330, paragraf 9.

¹⁷ MSB 330, paragrafy 15 i 21.

- (c) czy kalkulacje są zastosowane zgodnie z metodą oraz są poprawne matematycznie,
- (d) tam, gdzie zastosowana przez kierownictwo metoda obejmuje skomplikowane modelowanie, czy osądy zostały zastosowane spójnie oraz czy, gdy ma to zastosowanie: (zob. par. A98-A100)
 - i. zaprojektowanie modelu spełnia cel pomiaru mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jest odpowiednie w danych okolicznościach oraz, jeżeli ma to zastosowanie, zmiany w modelu w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego są odpowiednie w danych okolicznościach, oraz
 - ii. poprawki wyniku modelu są spójne z celem pomiaru mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i są odpowiednie w danych okolicznościach, oraz
- (e) czy spójność znaczących założeń i danych została zachowana podczas stosowania metody. (Zob. par. A101)

Znaczące założenia

24. Stosując wymogi paragrafu 22 w odniesieniu do znaczących założeń, dalsze procedury badania odnoszą się do poniższych zagadnień:
- (a) czy znaczące założenia są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy zmiany w stosunku do poprzednich okresów sprawozdawczych są odpowiednie, (zob. par. A95, A102-A103)
 - (b) czy osądy zastosowane podczas wyboru znaczących założeń powodują wystąpienie oznak możliwej stronniczości kierownictwa, (zob. par. A96)
 - (c) czy, na podstawie wiedzy uzyskanej przez biegłego rewidenta w trakcie badania, znaczące założenia są spójne między sobą oraz z założeniami wykorzystanymi w innych szacunkach księgowych, lub z powiązanymi założeniami wykorzystanymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki, (zob. par. A104)
 - (d) tam gdzie ma to zastosowanie, czy kierownictwo zamierza podjąć specyficzne rodzaje działań i czy ma możliwość, aby to zrealizować. (Zob. par. A105)

Dane

25. Stosując wymogi paragrafu 22 w odniesieniu do danych, dalsze procedury badania odnoszą się do poniższych zagadnień:
- (a) czy dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy zmiany w stosunku do poprzednich okresów sprawozdawczych są odpowiednie, (zob. par. A95, A106)
 - (b) czy osądy zastosowane podczas wyboru danych powodują wystąpienie oznak możliwej stronniczości kierownictwa, (zob. par. A96)
 - (c) czy dane są odpowiednie i wiarygodne w danych okolicznościach, (zob. par. A107)
 - (d) czy dane zostały odpowiednio zrozumiane lub zinterpretowane przez kierownictwo, w tym w odniesieniu do warunków umownych. (Zob. par. A108)

Wybór szacunku punktowego i powiązanych ujawnień dotyczących niepewności szacowania przez kierownictwo

26. Stosując wymogi paragrafu 22, dalsze procedury badania odnoszą się do tego, czy w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, kierownictwo podjęło odpowiednie kroki, aby:
- (a) zrozumieć niepewność szacowania, oraz (zob. par. A109)
 - (b) odnieść się do niepewności oszacowania poprzez wybór odpowiedniego szacunku punktowego oraz określenie powiązanych ujawnień dotyczących niepewności oszacowania. (Zob. par. A110-A114)
27. Gdy, według osądu biegłego rewidenta opartego na uzyskanych dowodach badania, kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć lub odnieść się do niepewności oszacowania, wówczas biegły rewident: (zob. par. A115-A117)
- (a) zwraca się do kierownictwa z prośbą o wykonanie dodatkowych procedur w celu zrozumienia niepewności oszacowania lub odniesienia się do niej poprzez ponowne rozważenie wyboru szacunku punktowego kierownictwa lub rozważenie przedstawienia dodatkowych ujawnień dotyczących niepewności oszacowania oraz dokonuje oceny(-en) reakcji kierownictwa zgodnie z paragrafem 26,
 - (b) jeżeli biegły rewident ustala, że reakcja kierownictwa na jego prośbę nie jest wystarczająca w odniesieniu do niepewności szacowania, w zakresie, w jakim jest to możliwe, wówczas biegły rewident ustala swój szacunek punktowy lub przedział zgodnie z paragrafami 28-29, oraz
 - (c) ocenia, czy występują słabości istniejącej kontroli wewnętrznej, a jeżeli tak, komunikuje je zgodnie z MSB 265¹⁸.

Ustalanie szacunku punktowego lub przedziału biegłego rewidenta

28. Gdy biegły rewident ustala szacunek punktowy lub przedział dla potrzeb oceny szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień dotyczących niepewności oszacowania, w tym, gdy jest to wymagane przez paragraf 27(b), dalsze procedury badania obejmują procedury dotyczące oceny, czy wykorzystane metody, założenia lub dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Niezależnie od tego, czy biegły rewident wykorzystuje metody, założenia lub dane kierownictwa, czy swoje własne, dalsze procedury badania są zaprojektowane i wykonane tak, aby odnosiły się do kwestii wskazanych w paragrafach 23-25. (Zob. par. A118-A123)
29. Jeżeli biegły rewident ustala przedział, wówczas:
- (a) określa, czy przedział ten obejmuje wyłącznie kwoty, które są poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami badania i zostały ocenione przez biegłego rewidenta jako racjonalne w kontekście celów pomiaru i innych wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, oraz (zob. par. A124-A125)
 - (b) projektuje i wykonuje dalsze procedury badania, w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, które odnoszą się do ujawnień opisujących niepewność szacowania w sprawozdaniu finansowym.

¹⁸ MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”.

Inne rozważania odnoszące się do dowodów badania

30. Podczas uzyskiwania dowodów badania dotyczących ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do szacunków księgowych, niezależnie od źródeł informacji, które będą wykorzystane jako dowód badania, biegły rewident postępuje zgodnie z odpowiednimi wymogami MSB 500.

Gdy wykorzystywana jest praca eksperta kierownictwa, wymogi określone w paragrafach 21-29 niniejszego MSB mogą stanowić wsparcie dla biegłego rewidenta podczas oceny odpowiedniości pracy eksperta jako dowodu badania dla odpowiedniego stwierdzenia zgodnie z paragrafem 8(c) MSB 500. Oceniając pracę eksperta kierownictwa, na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania wpływa ocena biegłego rewidenta dotycząca kompetencji, umiejętności oraz obiektywizmu eksperta, zrozumienie przez biegłego rewidenta rodzaju wykonanej przez eksperta pracy oraz znajomość obszaru lub specjalistycznej wiedzy eksperta przez biegłego rewidenta. (Zob. par. A126-A132)

Ujawnienia odnoszące się do szacunków księgowych

31. Biegły rewident projektuje i wykonuje dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla ujawnień odnoszących się do szacunków księgowych, innych niż te dotyczące niepewności oszacowania, do której odnoszą się paragrafy 26(b) i 29(b).

Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa

32. Biegły rewident ocenia, czy osądy i decyzje podjęte przez kierownictwo podczas dokonywania szacunków księgowych ujętych w sprawozdaniu finansowym, nawet jeżeli pojedynczo są one racjonalne, stanowią oznaki możliwej stronniczości kierownictwa. Gdy zostaną zidentyfikowane oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, biegły rewident ocenia ich skutki dla badania. Gdy występuje intencja wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownictwa z natury ma oszukańczy charakter. (Zob. par. A133-A136)

Ogólna ocena oparta na wykonanych procedurach badania

33. Stosując MSB 330 do szacunków księgowych¹⁹ biegły rewident ocenia, w oparciu o przeprowadzone procedury badania i uzyskane dowody badania, czy: (zob. par. A137-A138)
- (a) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń pozostaje prawidłowe, w tym wtedy, gdy zostały zidentyfikowane oznaki możliwej stronniczości kierownictwa,
 - (b) decyzje kierownictwa odnoszące się do ujęcia, pomiaru, prezentacji i ujawnienia tych szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz
 - (c) zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania.
34. Wykonując ocenę wymaganą przez paragraf 33(c), biegły rewident uwzględnia wszystkie uzyskane odpowiednie dowody badania, bez względu na to, czy są one potwierdzające, czy zaprzeczające²⁰. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich

¹⁹ MSB 330, paragrafy 25-26.

²⁰ MSB 500, paragraf 11.

dowodów badania, wówczas ocenia skutki tego faktu dla badania lub opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 705 (zmienionym)²¹.

Ustalanie czy szacunki księgowe są racjonalne czy zniekształcone

35. Biegły rewident ocenia, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne czy są zniekształcone, w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. MSB 450²² dostarcza wytycznych, w jaki sposób biegły rewident może rozróżnić zniekształcenia (zarówno faktyczne, jak i wynikające z osądu lub prognozowane) dla oceny przez biegłego rewidenta skutków nieskorygowanych zniekształceń w odniesieniu do sprawozdania finansowego. (Zob. par. A12-A13, A139-A144)
36. W odniesieniu do szacunków księgowych biegły rewident ocenia:
- (a) w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji, czy kierownictwo zamieściło ujawnienia, wykraczające poza te specyficznie wymagane przez ramowe założenia, które są niezbędne, aby osiągnąć rzetelną prezentację sprawozdania finansowego jako całości²³, lub
 - (b) w przypadku ramowych założeń zgodności czy ujawnienia są tymi, które są wymagane, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd²⁴.

Pisemne oświadczenia

37. Biegły rewident uzyskuje pisemne oświadczenia od kierownictwa²⁵ oraz, gdy to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, na temat tego, czy metody, znaczące założenia i dane wykorzystane do ustalenia szacunków księgowych i powiązanych ujawnień są odpowiednie, aby uzyskać ujęcie, pomiar lub ujawnienia, które są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Biegły rewident rozważa czy potrzebuje uzyskać pisemne oświadczenia na temat specyficznych szacunków księgowych, w tym dotyczących metod, założeń lub wykorzystanych danych. (Zob. par. A145)

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór, kierownictwem lub innymi odpowiednimi stronami

38. Stosując MSB 260 (zmieniony)²⁶ oraz MSB 265²⁷, od biegłego rewidenta wymaga się przekazywania określonych spraw osobom sprawującym nadzór lub kierownictwu, w tym znaczących jakościowych aspektów praktyk księgowych jednostki i znaczących słabości kontroli wewnętrznej odpowiednio. Realizując to, biegły rewident rozważa sprawy odnoszące się do szacunków księgowych, jeżeli takie występują, które powinien przedstawić uwzględniając, czy przyczyny ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszą się do niepewności szacowania lub skutków złożoności, subiektywizmu albo innych czynników ryzyka nieodłącznego w ustalaniu szacunków księgowych i powiązanych ujawnień. Dodatkowo, w określonych okolicznościach, przepis prawa

²¹ MSB 705 (zmieniony) „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

²² MSB 450, paragraf A6.

²³ Patrz także MSB 700 (zmieniony), paragraf 14.

²⁴ Patrz także MSB 700 (zmieniony), paragraf 19.

²⁵ MSB 580 „*Pisemne oświadczenia*”.

²⁶ MSB 260 (zmieniony) „*Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*”, paragraf 16(a).

²⁷ MSB 265, paragraf 9.

lub regulacje wymagają od biegłego rewidenta, aby poinformował on o określonych sprawach inne odpowiednie strony, takie jak regulatorzy czy nadzór ostrożnościowy. (Zob. par. A146-A148)

Dokumentacja

39. Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania²⁸: (zob. par. A149-A152)
- (a) kluczowe elementy swojego zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej odnoszącej się do szacunków księgowych jednostki,
 - (b) powiązanie pomiędzy dalszymi procedurami badania a oszacowanymi ryzykami istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń²⁹, z uwzględnieniem przyczyn (dotyczących ryzyka nieodłącznego lub ryzyka kontroli) oszacowania tych ryzyk,
 - (c) reakcja(-e) biegłego rewidenta na sytuację, gdy kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć i odnieść się do niepewności oszacowania,
 - (d) oznaki możliwej stronniczości kierownictwa związanej z szacunkami księgowymi, jeżeli występują, oraz ocenę biegłego rewidenta dotyczącą skutków dla badania, jak jest to wymagane w paragrafie 32, oraz
 - (e) znaczące osądy odnoszące się do ustaleń biegłego rewidenta dotyczących tego, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy są zniekształcone.

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Rodzaj szacunków księgowych (Zob. par. 2)

Przykłady szacunków księgowych

- A1. Przykłady szacunków księgowych odnoszących się do grup transakcji, sald kont i ujawnień obejmują:
- przestarzałe zapasy,
 - amortyzacja aktywów trwałych i wyposażenia,
 - wycenę aktywów infrastruktury,
 - wycenę instrumentów finansowych,
 - wynik toczącego się sporu sądowego,
 - rezerwy na oczekiwane straty kredytowe,
 - wycenę zobowiązań z tytułu umów ubezpieczeniowych,
 - zobowiązania gwarancyjne,
 - zobowiązania z tytułu świadczeń emerytalnych,
 - płatności oparte na akcjach,
 - wartość godziwą aktywów lub zobowiązań nabytych w transakcji połączenia jednostek

²⁸ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11, A6, A7 oraz A10.

²⁹ MSB 330, paragraf 28(b).

gospodarczych, w tym ustalenie wartości firmy i wartości niematerialnych,

- utratę wartości aktywów długoterminowych lub aktywów trwałych i wyposażenia przeznaczonych do zbycia,
- niepieniężne wymiany aktywów lub zobowiązań pomiędzy niezależnymi stronami,
- przychody z kontraktów długoterminowych,

Metody

A2. Metoda jest techniką pomiaru wykorzystywaną przez kierownictwo w celu ustalenia szacunku księgowego zgodnie z wymaganą podstawą wyceny. Na przykład, jedną z uznanych metod wykorzystywaną do ustalenia szacunków księgowych związanych z transakcjami opartymi na płatnościach za akcje jest określenie teoretycznej ceny opcji kupna z wykorzystaniem formuły wyceny opcji Black-Scholes'a. Metoda ta jest stosowana poprzez wykorzystanie narzędzia obliczeniowego lub procesu, czasami określana jest jako model, i obejmuje stosowanie założeń i danych z uwzględnieniem zestawu powiązań między nimi.

Założenia i dane

A3. Założenia obejmują osądy oparte na dostępnych informacjach o zagadnieniu, takich jak wybór stopy procentowej, stopy dyskontowej albo osądy na temat przyszłych warunków lub zdarzeń. Założenie może zostać wybrane przez kierownictwo z wielu odpowiednich wariantów. Założenia, które mogą zostać przyjęte lub zidentyfikowane przez eksperta kierownictwa stają się założeniami kierownictwa, gdy zostaną przez nich wykorzystane do ustalania szacunku księgowego.

A4. Dla celów niniejszego MSB dane stanowią informacje, które mogą być uzyskane w drodze bezpośredniej obserwacji lub od strony zewnętrznej w stosunku do jednostki. Informacje uzyskane poprzez wykorzystanie technik analitycznych lub interpretacyjnych w odniesieniu do danych są określane jako dane uzyskane, gdy takie techniki posiadają ugruntowane podstawy teoretyczne, a zatem w mniejszym stopniu wymagają osądu kierownictwa. W przeciwnym razie takie informacje są założeniem.

A5. Przykłady danych obejmują:

- ceny uzgodnione w transakcjach rynkowych,
- czas działania lub wielkość produkcji z maszyny produkcyjnej,
- historyczne ceny lub inne warunki uwzględnione w umowach, takie jak zakontraktowane stopy procentowe, harmonogram płatności oraz warunek uwzględniony w umowie pożyczki,
- informacje dotyczące przyszłości takie jak, przewidywania gospodarcze lub dotyczące przychodów uzyskane z zewnętrznych źródeł informacji, lub
- przyszłe stopy procentowe ustalane z wykorzystaniem technik interpolacji z przyszłych stóp procentowych (dane uzyskane).

A6. Dane mogą pochodzić z różnorodnych źródeł. Na przykład, dane mogą być:

- generowane wewnątrz organizacji lub zewnętrznie,
- uzyskane z systemu, który jest albo z, albo spoza księgi głównej lub ksiąg pomocniczych,
- obserwowalne w umowach, lub

- obserwowalne w dokumentach legislacyjnych lub regulacyjnych.

Skalowalność (Zob. par. 3)

A7. Przykładami paragrafów, które zawierają wytyczne dotyczące tego, w jaki sposób wymogi niniejszego MSB mogą być skalowane obejmują paragrafy A20-A22, A63, A67 oraz A84.

Kluczowe koncepcje niniejszego MSB

Czynniki ryzyka nieodłącznego (Zob. par. 4)

A8. Czynniki ryzyka nieodłącznego stanowią charakterystykę warunków i zdarzeń, które mogą wpływać na podatność stwierdzenia na zniekształcenie, przed rozważeniem kontroli. Załącznik 1 zawiera dalsze wyjaśnienia rodzaju tych czynników ryzyka nieodłącznego i ich wzajemnych relacji, w kontekście ustalania szacunków księgowych i ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym.

A9. Oprócz czynników ryzyka nieodłącznego niepewności oszacowania, złożoności lub subiektywizmu, inne czynniki ryzyka nieodłącznego, które biegły rewident może rozważać podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia mogą obejmować zakres, w jakim szacunek księgowy podlega lub ma na niego wpływ:

- zmiana w rodzaju lub okolicznościach dotyczących znaczących elementów sprawozdania finansowego lub wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mogą spowodować wprowadzenie zmian w metodach, założeniach lub danych wykorzystywanych do ustalenia szacunku księgowego,
- podatność na zniekształcenie na skutek stronniczości kierownictwa lub oszustwa podczas ustalania szacunku księgowego.

Ryzyko kontroli (Zob. par. 6)

A10. Ważnym dla biegłego rewidenta zagadnieniem podczas oszacowania ryzyka kontroli na poziomie stwierdzeń jest skuteczność zaprojektowania tych kontroli, na których biegły rewident zamierza polegać i zakres, w jakim kontrole te odnoszą się do oszacowanych ryzyk nieodłącznych na poziomie stwierdzeń. Ocena biegłego rewidenta, że kontrole są skutecznie zaprojektowane i zostały wdrożone uzasadnia oczekiwanie dotyczące operacyjnej skuteczności kontroli podczas ustalania, czy będą one testowane.

Zawodowy sceptycyzm (Zob. par. 8)

A11. Paragrafy A60, A95, A96, A137 i A139 są przykładami paragrafów, które opisują sposoby, w jaki biegły rewident może stosować zawodowy sceptycyzm. Paragraf A152 dostarcza wytycznych dotyczących sposobów, w jaki biegły rewident może udokumentować zastosowanie zawodowego osądu i zawiera przykłady szczególnych paragrafów w niniejszym MSB, dla których dokumentacja może dostarczać dowodów zastosowania zawodowego osądu.

Koncepcja „racjonalny” (Zob. par. 9, 35)

A12. Inne rozważania, które mogą mieć znaczenie dla rozważenia przez biegłego rewidenta, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej obejmują rozważania dotyczące tego, czy:

- dane i założenia wykorzystane do ustalenia szacunku księgowego są wzajemnie spójne i spójne z tymi wykorzystanymi w innych szacunkach księgowych lub obszarach działalności gospodarczej jednostki, oraz

- szacunek księgowy uwzględnia odpowiednie informacje zgodnie z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

A13. Sposób, w jaki termin „odpowiednio zastosowany” został użyty w paragrafie 9 oznacza sposób, który nie tylko jest zgodny z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale również odzwierciedla osądy, które są spójne z celem założeń pomiaru w tych ramowych założeniach.

Definicje

Szacunek księgowy (Zob. par. 12(a))

A14. Szacunki księgowe stanowią kwoty pieniężne, które mogą odnosić się do grup transakcji, sald kont ujętych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym. Szacunki księgowe obejmują również kwoty pieniężne włączone do ujawnień lub wykorzystane do dokonania oceny ujęcia lub ujawnienia odnoszącego się do grupy transakcji lub salda konta.

Szacunek punktowy lub przedział biegłego rewidenta (Zob. par. 12(b))

A15. Szacunek punktowy lub przedział biegłego rewidenta może być wykorzystany do oceny szacunku księgowego w sposób bezpośredni (na przykład, odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości lub wartość godziwa różnych rodzajów instrumentów finansowych), lub w sposób pośredni (na przykład kwota, która zostanie wykorzystana jako znaczące założenie w odniesieniu do szacunku księgowego). Podobne podejście może być przyjęte przez biegłego rewidenta podczas ustalania kwoty lub przedziału kwot podczas oceny niepieniężnej pozycji danych lub założenia (na przykład, oszacowany okres ekonomicznej użyteczności aktywa).

Niepewność szacowania (Zob. par. 12(c))

A16. Nie wszystkie szacunki księgowe są narażone na wysoki poziom niepewności szacowania. Na przykład, niektóre pozycje sprawozdania finansowego mogą posiadać aktywny i otwarty rynek, który dostarcza łatwo dostępnych i wiarygodnych informacji na temat cen, według których następują rzeczywiste wymiany. Jednakże, niepewność szacowania może występować nawet, gdy metoda wyceny i dane są dobrze zdefiniowane. Na przykład, wycena obligacji notowanych na aktywnym i otwartym rynku w cenach notowanych na giełdzie może wymagać korekty, jeżeli przedsiębiorstwo jest duże lub podlega restrykcjom w zakresie zbywalności. Dodatkowo, ogólne warunki gospodarcze dominujące w danym czasie, na przykład, płynność na określonym rynku, mogą wpływać na niepewność szacowania.

Stronniczość kierownictwa (Zob. par. 12(d))

A17. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często wymagają neutralności tj. unikania stronniczości. Niepewność szacowania prowadzi do subiektywizmu podczas ustalania szacunku księgowego. Występowanie subiektywizmu prowadzi do potrzeby dokonania osądu przez kierownictwo i podatności na niezamierzoną lub zamierzoną stronniczość kierownictwa (na przykład, jako efekt motywacji osiągnięcia pożądanego celu w zakresie zysku lub wskaźnika kapitałowego). Podatność szacunku księgowego na stronniczość kierownictwa wzrasta wraz z zakresem, w jakim przy ustalaniu szacunku księgowego występuje subiektywizm.

Wynik szacunku księgowego (Zob. par. 12(f))

A18. Niektóre szacunki księgowe, z uwagi na ich rodzaj, nie posiadają wyniku, który jest odpowiedni z punktu widzenia pracy biegłego rewidenta przeprowadzanej zgodnie z niniejszym MSB. Na przykład, szacunek księgowy może być oparty na przewidywaniach uczestników rynku w danym momencie. W związku z tym, cena realizowana w chwili sprzedaży aktywa lub przeniesienia

zobowiązania może różnić się od stosownego szacunku księgowego ustalonego na dzień bilansowy, ponieważ wraz z upływem czasu, postrzeganie wartości przez uczestników rynku ulega zmianie.

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności

Uzyskiwanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia (Zob. par. 13)

A19. Paragrafy 11-24 MSB 315 (zmienionego) wymagają od biegłego rewidenta uzyskania zrozumienia określonych spraw dotyczących jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej. Wymogi zamieszczone w paragrafie 13 niniejszego MSB odnoszą się bardziej szczegółowo do szacunków księgowych i bazują na szerszych wymogach w MSB 315 (zmienionym).

Skalowalność

A20. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur biegłego rewidenta prowadzących do uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, odnoszących się do szacunków księgowych mogą zależeć w większym lub mniejszym stopniu od zakresu, w jakim określona indywidualna sprawa(y) ma zastosowanie w danych okolicznościach. Na przykład, w jednostce może wystąpić kilka transakcji lub innych zdarzeń albo warunków, które powodują potrzebę ustalenia szacunków księgowych, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być łatwe do zastosowania i mogą nie występować mające znaczenie czynniki regulacyjne. Ponadto, szacunki księgowe mogą nie wymagać znaczących osądów, a proces ustalania szacunków księgowych może być mniej skomplikowany. W takich okolicznościach, szacunki księgowe mogą być w mniejszym stopniu narażone na niepewność szacowania, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego i mniej kontroli może mieć znaczenie dla badania. Jeżeli tak jest, procedury oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta prawdopodobnie będą mniej rozległe i mogą być realizowane głównie poprzez zapytania do kierownictwa odpowiedzialnego za sprawozdanie finansowe i proste testy typu *walk through* dotyczące procesu ustalania szacunku księgowego przez kierownictwo.

A21. Przeciwnie, szacunki księgowe mogą wymagać znaczących osądów kierownictwa, a proces ustalania szacunków księgowych może być skomplikowany i może obejmować wykorzystanie skomplikowanych modeli. Dodatkowo, jednostka może mieć bardziej skomplikowany system informacyjny i bardziej rozległe kontrole odnoszące się do szacunków księgowych. W takich okolicznościach, szacunki księgowe mogą być narażone na lub może na nie wpływać w większym stopniu niepewność oszacowania, subiektywizm, złożoność lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego. Jeżeli tak jest, rodzaj lub rozłożenie w czasie procedur oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta prawdopodobnie będą inne lub będą bardziej rozległe, niż w okolicznościach z paragrafu A20.

A22. Poniższe rozważania mogą być odpowiednie dla jednostek z jedynie prostą działalnością gospodarczą, które mogą obejmować wiele mniejszych jednostek:

- procesy znaczące dla szacunków księgowych mogą być nieskomplikowane, ponieważ działalność gospodarcza jest prosta, lub wymagane szacunki mogą posiadać niższy stopień niepewności szacowania,
- szacunki księgowe mogą być tworzone poza księgą główną lub księgami pomocniczymi, kontrole nad ich ustalaniem mogą być ograniczone a właściciel-kierownik może mieć znaczący wpływ na ich ustalanie. Rola właściciela-kierownika w ustalaniu szacunków księgowych może wymagać uwzględnienia stronniczości kierownictwa przez biegłego

rewidenta, zarówno podczas identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, jak również podczas rozważania ryzyk.

Jednostka i jej otoczenie

Transakcje jednostki i inne zdarzenia i uwarunkowania (Zob. par. 13(a))

A23. Zmiany w okolicznościach, które mogą powodować potrzebę ustalenia lub zmiany w szacunkach księgowych, mogą uwzględniać na przykład, czy:

- jednostka angażowała się w nowe typy transakcji,
- warunki transakcji uległy zmianie, lub
- pojawiły się nowe zdarzenia lub uwarunkowania.

Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 13(b))

A24. Uzyskanie zrozumienia wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dostarcza biegłemu rewidentowi podstawy do omówienia z kierownictwem, oraz, gdzie ma to zastosowanie, osobami sprawującymi nadzór, tego, w jaki sposób kierownictwo zastosowało odpowiednie wymogi dotyczące szacunków księgowych oraz do ustalenia przez biegłego rewidenta, czy wymogi te zostały odpowiednio zastosowane. Zrozumienie to może ponadto ułatwić biegłemu rewidentowi komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór w sytuacji, gdy biegły rewident rozważa znaczącą praktykę rachunkowości, która jest akceptowalna w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale może nie być najbardziej odpowiednia w okolicznościach danej jednostki³⁰.

A25. W trakcie uzyskiwania tego zrozumienia, biegły rewident może dążyć do zrozumienia, czy:

- ramowe założenia sprawozdawczości finansowej:
 - nakazują zastosowanie konkretnych kryteriów do ujęcia lub w odniesieniu do metod pomiaru szacunków księgowych,
 - określają konkretne kryteria, które pozwalają na pomiar lub wymagają pomiaru w wartości godziwej, na przykład, poprzez odniesienie się do zamiarów kierownictwa dotyczących podjęcia określonych działań w odniesieniu do aktywa lub zobowiązania, lub
 - określają wymagane lub sugerowane ujawnienia, w tym ujawnienia dotyczące osądów, założeń lub innych źródeł niepewności szacowania dotyczącej szacunków księgowych, oraz
- zmiany w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej wymagają zmian w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki odnoszących się do szacunków księgowych.

Czynniki regulacyjne (Zob. par. 13(c))

A26. Uzyskanie zrozumienia czynników regulacyjnych, jeżeli takie występują, które mają znaczenie dla szacunków księgowych może wspomóc biegłego rewidenta w identyfikacji mających zastosowanie ramowych założeń regulacyjnych (na przykład ramowe założenia regulacyjne ustanowione przez nadzór ostrożnościowy w sektorze bankowym lub ubezpieczeniowym) oraz w ustaleniu, czy takie ramowe założenie (a) regulacyjne:

³⁰ MSB 260 (zmieniony) paragraf 16(a).

- odnoszą się do warunków ujęcia lub metod pomiaru szacunków księgowych, lub dostarczają wytycznych dotyczących powyższych,
- określają lub dostarczają wytycznych na temat dodatkowych ujawnień, oprócz tych wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,
- wskazują obszary, w których może występować możliwość stronnictwa ukierunkowana na spełnienie wymagań regulacyjnych, lub
- zawierają dla celów regulacyjnych wymogi, które nie są spójne z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, co może wskazywać na potencjalne ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład, niektórzy regulatorzy mogą zmierzać do wpływania na minimalne poziomy rezerw na oczekiwane straty kredytowe, które przekroczyły poziomy wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

Rodzaj szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których włączenia do sprawozdania finansowego oczekuje biegły rewident (Zob. par. 13(d))

A27. Uzyskanie zrozumienia rodzaju szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których włączenia do sprawozdania finansowego oczekuje biegły rewident pomaga mu zrozumieć podstawę wyceny tych szacunków księgowych, ich rodzaj i zakres ujawnień, które mogą być znaczące. Takie zrozumienie dostarcza biegłemu rewidentowi podstaw do omówienia z kierownictwem, w jaki sposób ustala ono szacunki księgowe.

Kontrola wewnętrzna jednostki mająca znaczenie dla badania

Rodzaj i zakres nadzoru i ładu korporacyjnego (Zob. par. 13(e))

A28. Stosując MSB 315 (zmieniony)³¹, zrozumienie przez biegłego rewidenta rodzaju i zakresu nadzoru i ładu korporacyjnego, jaki jednostka posiada w zakresie ustalania szacunków księgowych przez kierownictwo, może być ważne dla wymaganej od biegłego rewidenta oceny, czy odnoszą się one do tego, czy:

- kierownictwo, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, stworzyło i utrzymywało kulturę uczciwości i etycznego zachowania, oraz
- mocne strony w elementach środowiska kontroli wewnętrznej wspólnie dostarczają odpowiedniego fundamentu dla innych komponentów kontroli wewnętrznej oraz, czy te inne komponenty są podważone przez słabości środowiska kontroli.

A29. Biegły rewident może uzyskać zrozumienie czy osoby sprawujące nadzór:

- posiadają umiejętności lub wiedzę umożliwiające zrozumienie cech charakterystycznych określonej metody lub modelu do ustalenia szacunków księgowych lub ryzyk odnoszących się do szacunku księgowego, na przykład, ryzyk dotyczących metody lub technologii informacyjnej wykorzystywanych do ustalania szacunków księgowych,
- posiadają umiejętności lub specjalistyczną wiedzę do zrozumienia, czy kierownictwo ustaliło szacunki księgowe zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- są niezależne od kierownictwa, posiadają informacje konieczne do terminowej oceny

³¹ MSB 315 (zmieniony) paragraf 14.

sposobu, w jaki kierownictwo ustala szacunki księgowo oraz autorytet do kwestionowania działań kierownictwa, gdy wydają się one być niewłaściwe lub nieprawidłowe,

- nadzorują proces ustalania szacunków księgowych przez kierownictwo, w tym korzystanie z modeli, lub
- nadzorują czynności monitorowania podjęte przez kierownictwo. Może to obejmować nadzór i przegląd procedur zaprojektowanych w celu wykrycia i skorygowania wszelkich słabości w zaprojektowaniu lub operacyjnej skuteczności kontroli w obszarze szacunków księgowych.

A30. Uzyskanie zrozumienia, jaki jest nadzór ze strony osób sprawujących nadzór może być ważne, gdy występują szacunki księgowo, które:

- wymagają znaczącego osądu kierownictwa, żeby uwzględnić subiektywizm,
- obarczone są wysoką niepewnością szacowania,
- są skomplikowane do ustalenia, na przykład, ze względu na rozległe wykorzystanie technologii informacyjnej, dużych zbiorów danych lub licznych źródeł danych lub założeń ze skomplikowanymi wzajemnymi powiązaniem,
- zostały lub powinny zostać zmienione w zakresie metody, założeń lub danych w porównaniu do poprzednich okresów sprawozdawczych, lub
- związane są ze znaczącymi założeniami.

Zastosowanie przez kierownictwo specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, w tym wykorzystanie eksperta kierownictwa (Zob. par. 13(f))

A31. Biegly rewident może rozważyć, czy poniższe okoliczności zwiększają prawdopodobieństwo, że kierownictwo powinno zaangażować eksperta³²:

- specjalistyczny rodzaj kwestii wymagającej oszacowania, na przykład, szacunek księgowy może obejmować pomiar rezerw mineralnych lub węglowodorowych w przemyśle wydobywczym lub ocenę prawdopodobnego wyniku zastosowania skomplikowanych warunków umownych,
- złożona natura modeli wymagających zastosowania odpowiednich wymogów ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w zależności od określonych warunków pomiaru, takich jak poziom 3 wartości godziwej³³,
- nietypowy lub rzadki rodzaj warunku, transakcji lub zdarzenia wymagającego szacunku księgowego,

Proces oszacowania ryzyka przez jednostkę (Zob. par. 13(g))

A32. Zrozumienie, w jaki sposób proces oszacowania ryzyka przez jednostkę identyfikuje i odnosi się do ryzyk dotyczących szacunków księgowych może wspomóc biegłego rewidenta w rozważeniu zmian w:

- wymogach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczących szacunków księgowych,
- dostępności lub rodzaju źródeł danych, które są znaczące dla ustalania szacunków

³² MSB 500, paragraf 8.

³³ Patrz, na przykład, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 13, „Pomiar wartości godziwej”.

księgowych, lub mogą wpływać na wiarygodność wykorzystanych danych,

- systemie informacyjnym jednostki lub środowisku IT, oraz
- kluczowym personelu.

A33. Sprawy, które biegły rewident może rozważyć podczas uzyskiwania zrozumienia sposobu, w jaki kierownictwo identyfikuje i odnosi się do podatności na zniekształcenie będące skutkiem stronniczości kierownictwa lub oszustwa podczas ustalania szacunków księgowych obejmują, czy, a jeżeli tak, to w jaki sposób kierownictwo:

- zwraca szczególną uwagę na wybór lub zastosowanie metod, założeń i danych wykorzystywanych do ustalania szacunków księgowych,
- monitoruje kluczowe wskaźniki wydajności*, które mogą wskazywać na nieoczekiwane lub niespójne wyniki w porównaniu do historycznych lub budżetowanych wielkości lub z innych znanych czynników,
- identyfikuje finansowe lub inne zachęty, które mogą stanowić motywację do stronniczości,
- monitoruje potrzebę zmian w metodach, znaczących założeniach lub danych wykorzystywanych do ustalania szacunków księgowych,
- ustanawia odpowiedni nadzór nad modelami oraz przegląd modeli wykorzystywanych do ustalania szacunków księgowych,
- wymaga udokumentowania powodów, lub niezależnego przeglądu, znaczących osądów dokonywanych przy ustalaniu szacunków księgowych.

System informacyjny jednostki odnoszący się do szacunków księgowych (Zob. par. 13(h)(i))

A34. Grupy transakcji, zdarzenia i uwarunkowania mieszczące się w zakresie wskazanym w paragrafie 13(h) są takie same jak grupy transakcji, zdarzenia i uwarunkowania, które odnoszą się do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień będących przedmiotem paragrafów 18(a) i (d) MSB 315 (zmienionego). Podczas uzyskiwania zrozumienia systemu informacyjnego jednostki, w jakim dotyczy on szacunków księgowych, biegły rewident może rozważyć:

- czy szacunki księgowe powstają na skutek rejestracji rutynowych i powtarzalnych transakcji lub czy powstają na skutek jednorazowych lub nietypowych transakcji,
- w jaki sposób system informacyjny odnosi się do kompletności szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, w szczególności w przypadku szacunków księgowych dotyczących zobowiązań.

A35. W trakcie badania biegły rewident może zidentyfikować grupy transakcji, zdarzenia lub uwarunkowania, które powodują potrzebę ustalenia szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których kierownictwo nie zidentyfikowało. MSB 315 (zmieniony) odnosi się do okoliczności, gdy biegły rewident identyfikuje ryzyka istotnego zniekształcenia, których nie zidentyfikowało kierownictwo, obejmujących określenie, czy występuje znacząca słabość kontroli wewnętrznej w odniesieniu do procesu oszacowania ryzyka przez jednostkę³⁴.

Identyfikacja odpowiednich metod, założeń i źródeł danych przez kierownictwo (Zob. par. 13(h)(ii)(a))

A36. Jeżeli kierownictwo zmieniło metodę ustalania szacunku księgowego, rozważania mogą dotyczyć

* ang. *Key Performance Indicators (KPI)*.

³⁴ MSB 315 (zmieniony), paragraf 17.

tego, czy nowa metoda jest, na przykład, bardziej odpowiednia, sama w sobie stanowi odpowiedź na zmiany w otoczeniu lub okolicznościach wpływających na jednostkę lub na zmiany w wymogach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub otoczenia regulacyjnego, lub czy kierownictwo ma inny ważny powód.

- A37. Jeżeli kierownictwo nie zmieniło metody ustalania szacunku księgowego, rozważania mogą dotyczyć tego, czy dalsze wykorzystywanie dotychczasowych metod, założeń i danych jest odpowiednie w świetle bieżącego otoczenia lub okoliczności.

Metody (Zob. par. 13(h)(ii)(a)(i))

- A38. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wskazywać metodę, która ma być wykorzystana do ustalenia szacunku księgowego. Jednakże w wielu przypadkach, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają jednej metody lub wymagana podstawa wyceny wskazuje, lub pozwala na wykorzystanie alternatywnych metod.

Modele

- A39. Kierownictwo może zaprojektować i wdrożyć specyficzne kontrole odnoszące się do modeli wykorzystywanych do ustalania szacunków księgowych, zarówno własnych modeli kierownictwa jak i modeli zewnętrznych. Gdy model sam w sobie posiada podwyższony poziom złożoności lub subiektywizmu, jak na przykład model oczekiwanych strat kredytowych lub model wartości godziwej wykorzystujący dane poziomu 3, kontrole, które odnoszą się do takiej złożoności lub subiektywizmu z większym prawdopodobieństwem mogą zostać zidentyfikowane jako znaczące dla badania. Gdy z modelem związana jest złożoność, z większym prawdopodobieństwem znaczące dla badania będą kontrole odnoszące się do integralności danych. Czynniki, które mogą być odpowiednie do rozważania przez biegłego rewidenta podczas uzyskiwania zrozumienia modelu oraz czynności kontrolnych istotnych dla badania obejmują:

- sposób, w jaki kierownictwo ustala odpowiedniość i dokładność modelu,
- sprawdzenie lub weryfikację ex-post modelu obejmującą sprawdzenie czy weryfikacja modelu następuje przed jego wykorzystaniem i czy jest powtarzana w regularnych odstępach czasu w celu ustalenia, czy model pozostaje odpowiedni do jego zamierzonego wykorzystania. Weryfikacja modelu przez jednostkę może obejmować ocenę:
 - teoretycznej poprawności modelu,
 - matematycznej integralności modelu, oraz
 - poprawności i kompletności danych oraz adekwatności danych i założeń wykorzystywanych w modelu,
- sposób, w jaki model jest odpowiednio zmieniany lub na bieżąco dostosowywany do zmian warunków rynkowych lub innych oraz czy istnieją odpowiednie polityki kontroli zmian modelu,
- czy poprawki, nazywane również w niektórych branżach nakładkami, są wprowadzone do wyników modelu oraz czy takie poprawki są odpowiednie w danych okolicznościach zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Jeżeli takie poprawki nie są odpowiednie, mogą stanowić oznakę możliwej stronniczości kierownictwa, oraz
- czy model jest prawidłowo udokumentowany, włączając jego zamierzone zastosowania, ograniczenia, kluczowe parametry, wymagane dane i założenia, wyniki przeprowadzonej

weryfikacji oraz rodzaj i podstawa poprawek wprowadzonych do wyników modelu.

Założenia (Zob. par. 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Kwestie, które biegły rewident może rozważyć podczas uzyskiwania zrozumienia, w jaki sposób kierownictwo wybiera założenia wykorzystywane do ustalania szacunków księgowych obejmują, na przykład:

- uzasadnienie wyboru kierownictwa oraz dokumentację uzasadniającą wybór danego założenia. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą dostarczać kryteria lub wytyczne, które mogą zostać wykorzystane przy wyborze danego założenia,
- sposób, w jaki kierownictwo określa, czy założenia są odpowiednie i kompletne,
- gdy ma to zastosowanie, w jaki sposób kierownictwo określa, że przyjęte założenia są spójne wewnętrznie oraz są spójne z założeniami wykorzystanymi w innych szacunkach księgowych lub obszarach działalności gospodarczej jednostki, lub z innymi kwestiami, które są:
 - pod kontrolą kierownictwa (na przykład założenia dotyczące programów utrzymania, które mogą wpływać na oszacowanie okresu ekonomicznej użyteczności aktywa) oraz czy są one spójne z planami działalności gospodarczej jednostki i otoczeniem zewnętrznym, oraz
 - poza kontrolą kierownictwa (na przykład, założenia dotyczące stóp procentowych, wskaźnika śmiertelności albo potencjalnych działań sądowych lub regulacyjnych),
- wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące ujawnień założeń.

A41. W odniesieniu do szacunków księgowych wartości godziwej, założenia różnią się w zależności od źródeł danych i uzasadnienia wspierających je osądów w poniższy sposób:

- (a) założenia, które odzwierciedlają to, co uczestnicy rynku wykorzystaliby wyceniając aktywo lub zobowiązanie, ustalone w oparciu o dane rynkowe uzyskane ze źródeł niezależnych od jednostki sprawozdawczej,
- (b) założenia, które odzwierciedlają własne osądy jednostki dotyczące założeń, jakie uczestnicy rynku wykorzystaliby wyceniając aktywo lub zobowiązanie ustalone w oparciu o najlepsze dane rynkowe dostępne w danych okolicznościach.

Jednakże, w praktyce, rozróżnienie pomiędzy przypadkiem (a) i (b) nie zawsze może być oczywiste, a rozróżnienie między nimi zależy od zrozumienia źródeł danych i podstaw osądów, które uzasadniają dany szacunek. Ponadto, kierownictwo może stanąć przed koniecznością wyboru spośród kilku różnych założeń wykorzystywanych przez różnych uczestników rynku.

A42. Założenia wykorzystywane do ustalania szacunku księgowego określa się w niniejszym MSB jako założenia znaczące, jeżeli racjonalne odchylenie w danym założeniu istotnie wpłynęłoby na pomiar szacunku księgowego. Analiza wrażliwości może być przydatna w zaprezentowaniu stopnia, w jakim różni się pomiar, w zależności od tego, czy jest oparty na jednym, czy kilku założeniach wykorzystanych do ustalenia szacunku księgowego.

Rynki nieaktywne lub o niskiej płynności

A43. Gdy rynki są nieaktywne lub o niskiej płynności, posiadane przez biegłego rewidenta zrozumienie tego, jak kierownictwo wybiera założenia może obejmować zrozumienie tego, czy kierownictwo:

- wdrożyło odpowiednie polityki umożliwiające dostosowanie zastosowania metody do danych okoliczności. Takie dostosowanie może obejmować wprowadzenie zmian do modelu lub określanie nowych modeli, które są odpowiednie w danych okolicznościach,
- posiada zasoby oraz odpowiednie umiejętności lub wiedzę umożliwiające dostosowanie lub zbudowanie modelu, jeżeli to konieczne, w trybie pilnym, z uwzględnieniem wyboru techniki wyceny, która jest odpowiednia w danych okolicznościach,
- posiada zasoby umożliwiające określenie zakresu wyników uwzględniającego powiązane niepewności, na przykład w drodze przeprowadzenia analizy wrażliwości,
- posiada środki umożliwiające oszacowanie, gdy ma to zastosowanie, w jaki sposób pogorszenie w warunkach rynkowych wpłynęło na działalność jednostki, otoczenie oraz odpowiednie ryzyka gospodarcze, jak również ich skutki dla szacunków księgowych jednostki, w danych okolicznościach, oraz
- odpowiednie zrozumienie tego, w jaki sposób dane na temat ceny, a w rezultacie ich znaczenie, z różnych zewnętrznych źródeł informacji, mogą różnić się w danych okolicznościach.

Dane (Zob. par. 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Sprawy, które może rozważyć biegły rewident podczas uzyskiwania zrozumienia sposobu, w jaki kierownictwo wybiera dane, na których oparte są szacunki księgowe obejmują:

- rodzaj i źródło danych, w tym informacje uzyskane z zewnętrznego źródła informacji,
- sposób, w jaki kierownictwo ocenia, czy dane są odpowiednie,
- trafność i kompletność danych,
- spójność wykorzystanych danych z danymi wykorzystanymi w poprzednich okresach sprawozdawczych,
- złożoność systemów informatycznych wykorzystanych do pozyskania i przetwarzania danych, w tym obejmujących duże zbiory danych,
- sposób, w jaki dane są uzyskiwane, przesyłane i przetwarzane oraz, w jaki sposób zapewniania jest ich integralność.

Sposób, w jaki kierownictwo postrzega i odnosi się do niepewności szacowania (Zob. par. 13(h)(ii)(b)-13(h)(ii)(c))

A45. Sprawy, których rozważenie przez biegłego rewidenta może być odpowiednie, odnoszące się do tego, czy, a jeżeli tak, to w jaki sposób kierownictwo postrzega stopień niepewności szacowania, obejmują ustalenie, na przykład:

- czy, a jeśli tak, to w jaki sposób kierownictwo identyfikuje alternatywne metody, znaczące założenia lub źródła danych, które są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- czy, a jeśli tak, to w jaki sposób kierownictwo identyfikuje alternatywne wyniki poprzez, na przykład, przeprowadzenie analizy wrażliwości w celu ustalenia wpływu zmian w znaczących założeniach lub danych wykorzystywanych do ustalania szacunku księgowego.

A46. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej mogą określać sposób podejścia do wyboru szacunku punktowego przez kierownictwo z racjonalnie

możliwych wyników pomiaru. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą uznawać, że odpowiednią kwotą jest ta, która jest prawidłowo wybrana z racjonalnie możliwych wyników pomiaru oraz w niektórych przypadkach, mogą wskazywać, że najbardziej odpowiednią kwotą może być ta, w środkowej części tego przedziału.

- A47. Na przykład, w odniesieniu do szacunków księgowych wartości godziwej, MSSF 13³⁵ wskazuje, że jeżeli do pomiaru wartości godziwej wykorzystywane są różnorodne techniki pomiaru, wówczas rezultaty (przykładowo odpowiednie wskazanie wartości godziwej) powinny być ocenione z uwzględnieniem racjonalności przedziału wartości wskazanych przez te rezultaty. Pomiar wartości godziwej stanowi punkt w ramach tego przedziału, który jest najbardziej reprezentatywną z wartości godziwych w danych okolicznościach. W innych przypadkach, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wskazywać na zastosowanie średniej ważonej prawdopodobieństwem spośród racjonalnie możliwych wyników pomiaru lub wynikającą z pomiaru kwotę, która jest najbardziej prawdopodobna lub której prawdopodobieństwo uzyskania jest większe niż prawdopodobieństwo jej nieuzyskania.
- A48. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wskazywać ujawnienia lub cele ujawnień dotyczące szacunków księgowych, a niektóre jednostki mogą zdecydować się na ujawnienie dodatkowych informacji. Takie ujawnienia lub cele ujawnień mogą odnosić się na przykład do:
- wykorzystanej metody szacowania, w tym mający zastosowanie model i podstawę jego wyboru,
 - informacji, które zostały uzyskane z modeli lub z innych wyliczeń wykorzystanych do ustalania szacunków ujętych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym, w tym informacji odnoszących się do danych stanowiących podstawę wyliczeń i założeń wykorzystanych w tych modelach, takich jak:
 - ustalone wewnętrznie założenia, oraz
 - dane, takie jak stopy procentowe, na które wpływają czynniki poza kontrolą jednostki,
 - skutki wszelkich zmian w metodzie szacowania z poprzednich okresów,
 - źródła niepewności szacowania,
 - informacje dotyczące wartości godziwej,
 - informacje na temat analiz wrażliwości uzyskane z modeli finansowych, które wskazują, że kierownictwo rozważyło alternatywne założenia.
- A49. W niektórych przypadkach mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać specyficznych ujawnień dotyczących niepewności szacowania, na przykład:
- ujawnienie informacji na temat przyjętych założeń dotyczących przyszłości oraz innych głównych źródeł informacji na temat niepewności szacowania, które powodują wyższe prawdopodobieństwo lub zasięg istotnych zmian bieżącej wartości aktywów i zobowiązań po końcu okresu sprawozdawczego. Takie wymogi mogą być opisane z wykorzystaniem określeń takich jak „Kluczowe źródła niepewności szacowania” lub „Krytyczne szacunki księgowe”. Mogą one odnosić się do szacunków księgowych, które wymagają najbardziej

³⁵ MSSF 13, „Pomiar wartości godziwej”, paragraf 63.

trudnych, subiektywnych lub złożonych osądów kierownictwa. Takie osądy mogą być bardziej subiektywne i złożone oraz odpowiednio, prawdopodobieństwo będącej ich wynikiem istotnej zmiany bieżących wartości aktywów i zobowiązań może wzrosnąć wraz z liczbą danych i założeń wpływających na przyszłe możliwe rozstrzygnięcie niepewności szacowania. Informacje, które mogą być ujawnione obejmują:

- rodzaj założenia lub innego źródła niepewności szacowania,
 - wrażliwość wartości bieżących na wykorzystane metody i założenia, w tym przyczyny tej wrażliwości,
 - oczekiwane rozstrzygnięcie niepewności szacowania oraz zakres racjonalnych, możliwych wyników w odniesieniu do wartości bieżących aktywów i zobowiązań, których dotyczą, oraz
 - wyjaśnienie zmian wprowadzonych do przeszłych założeń w odniesieniu do tych aktywów i zobowiązań w przypadku, gdy niepewność pozostaje nierozstrzygnięta.
- ujawnienie zakresu możliwych wyników oraz założeń wykorzystanych podczas ustalania tego zakresu,
 - ujawnienie specyficznych informacji, takich jak:
 - informacje dotyczące znaczenia szacunków księgowych wartości godziwej dla sytuacji finansowej i wyników działalności jednostki, oraz
 - ujawnienia dotyczące braku aktywności i niskiej płynności rynku,
 - ujawnienia jakościowe, takie jak narażenie na ryzyko i sposób, w jaki się ono zwiększa, cele jednostki, polityki i procedury zarządzania ryzykiem oraz metody wykorzystywane do pomiaru ryzyka i wszelkich zmian w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego w zakresie tych jakościowych koncepcji,
 - ujawnienia ilościowe, takie jak zakres, w jakim jednostka jest narażona na ryzyko, mając na uwadze informacje dostarczane wewnętrznie kluczowemu personelowi, w tym ryzyko kredytowe, ryzyko płynności i ryzyko rynkowe.

Czynności kontrolne mające znaczenie dla badania dotyczące procesu ustalania przez kierownictwo szacunków księgowych (Zob. par. 13(i))

A50. Osąd biegłego rewidenta dotyczący identyfikacji kontroli mających znaczenie dla badania, a w rezultacie potrzeba oceny zaprojektowania tych kontroli i ustalenia, czy zostały one wdrożone, odnosi się do realizowanego przez kierownictwo procesu opisanego w paragrafie 13(h)(ii). Biegły rewident może nie zidentyfikować właściwych czynności kontrolnych odnoszących się do wszystkich elementów wskazanych w paragrafie 13(h)(ii), zależnie od złożoności powiązanej z szacunkiem księgowym.

A51. Jako część uzyskiwania zrozumienia czynności kontrolnych mających znaczenie dla badania, biegły rewident może rozważyć:

- w jaki sposób kierownictwo określa odpowiedniość danych wykorzystywanych do ustalenia szacunków księgowych w tym w sytuacji, gdy kierownictwo wykorzystuje zewnętrzne źródła informacji lub dane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych,
- przegląd i zatwierdzanie szacunków księgowych, w tym założeń lub danych wykorzystywanych do ich ustalania, przez odpowiedni szczebel kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór,

- podział obowiązków pomiędzy osoby odpowiedzialne za ustalanie szacunków księgowych i osoby zobowiązujące się w imieniu jednostki do odpowiednich transakcji, w tym, czy przypisanie odpowiedzialności odpowiednio uwzględnia rodzaj jednostki oraz jej produkty lub usługi. Na przykład, w przypadku dużej instytucji finansowej, odpowiedni podział obowiązków może uwzględniać niezależną funkcję odpowiedzialną za określanie i zatwierdzenie wyceny w wartości godziwej produktów finansowych jednostki wykonywanej przez zatrudniony personel, którego wynagrodzenie nie jest powiązane z tymi produktami,
- skuteczność zaprojektowania działań kontrolnych. Zasadniczo, dla kierownictwa trudniejszym może być zaprojektowanie kontroli, które odnoszą się do subiektywizmu i niepewności szacowania, w taki sposób, który skutecznie zapobiega lub wykrywa i koryguje istotne zniekształcenia, niż zaprojektowanie kontroli, które odnoszą się do złożoności. Może się okazać potrzebne, aby kontrole, które odnoszą się do subiektywizmu i niepewności szacowania obejmowały więcej elementów manualnych, które mogą być mniej niezawodne niż kontrole zautomatyzowane, jako, że kierownictwo może je łatwiej ominąć, zignorować lub obejść. Skuteczność zaprojektowania kontroli odnoszących się do złożoności może różnić się w zależności od powodu i rodzaju tej złożoności. Na przykład, łatwiejsze może być zaprojektowanie bardziej skutecznych kontroli odnoszących się do metody, która jest wykorzystywana rutynowo lub dotyczy integralności danych.

A52. Gdy kierownictwo w rozległym zakresie stosuje technologie informacyjne podczas ustalania szacunku księgowego, kontrole mające znacznie dla badania z dużym prawdopodobieństwem będą obejmowały ogólne kontrole IT i kontrole aplikacyjne. Takie kontrole mogą odnosić się do ryzyk związanych z poniższymi zagadnieniami:

- czy system informatyczny posiada możliwości i jest odpowiednio skonfigurowany, aby przetwarzać duże zbiory danych,
- złożone obliczenia podczas wykorzystywania metody. Gdy konieczne jest zastosowanie różnych systemów do przetwarzania skomplikowanych transakcji, przeprowadza się regularne uzgodnienia pomiędzy systemami, w szczególności, gdy systemy nie mają zautomatyzowanych interfejsów lub mogą podlegać ręcznej ingerencji,
- czy zaprojektowanie i skalowanie modelu są okresowo oceniane,
- kompletne i prawidłowe pozyskiwanie danych dotyczących szacunków księgowych z ksiąg jednostki lub z zewnętrznych źródeł informacji,
- dane, w tym kompletny i dokładny przepływ danych w systemie informatycznym jednostki, odpowiedniość wszelkich modyfikacji wprowadzanych do danych wykorzystywanych do ustalania szacunków księgowych, utrzymywanie integralności i bezpieczeństwa danych,
- gdy wykorzystywane są zewnętrzne źródła informacji, ryzyka dotyczące przetwarzania lub zapisywania danych,
- czy kierownictwo posiada kontrole w zakresie dostępu, zmiany lub utrzymywania indywidualnych modeli w celu zachowania silnego śladu rewizyjnego zatwierdzonych wersji modeli oraz w celu zapobieżenia nieautoryzowanemu dostępowi lub wprowadzaniu poprawek do tych modeli,
- czy występują odpowiednie kontrole w zakresie transferu informacji dotyczących szacunków księgowych do księgi głównej, z uwzględnieniem odpowiednich kontroli

w zakresie wpisów do dziennika.

- A53. W niektórych branżach, takich jak bankowość lub ubezpieczenia, pojęcie nadzoru korporacyjnego może być użyte do opisanía czynności w ramach środowiska kontroli, monitorowania kontroli i innych elementów kontroli wewnętrznej, jak opisano w MSB 315 (zmienionym)³⁶.
- A54. W jednostkach posiadających funkcję audytu wewnętrznego, jej praca może w szczególności pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu zrozumienia:
- rodzaju i zakresu korzystania przez kierownictwo z szacunków księgowych,
 - zaprojektowania i wdrożenia czynności kontrolnych, które odnoszą się do ryzyk dotyczących danych, założeń i modeli wykorzystanych do ustalenia szacunków księgowych,
 - tych aspektów systemu informatycznego jednostki, które generują dane, na których oparte są szacunki księgowe, oraz
 - sposobu, w jaki ryzyka odnoszące się do szacunków księgowych są identyfikowane, szacowane i zarządzane.

Przeglądanie wyników lub ponowne ustalenie wcześniejszych szacunków księgowych (Zob. par. 14)

- A55. Przegląd wyników lub ponowne ustalenie wcześniejszych szacunków księgowych (przegląd retrospektywny) ułatwia identyfikację i ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia, gdy poprzednie szacunki księgowe powstają poprzez transfer lub realizację aktywa lub zobowiązania w bieżącym okresie sprawozdawczym, lub są ponownie ustalone dla potrzeb bieżącego okresu sprawozdawczego. Przeprowadzając retrospektywny przegląd biegły rewident może uzyskać:
- informacje odnoszące się do skuteczności procesu szacowania realizowanego przez kierownictwo w poprzednim okresie sprawozdawczym, z których biegły rewident może uzyskać dowody badania na temat prawdopodobnej skuteczności bieżącego procesu szacowania realizowanego przez kierownictwo,
 - dowody badania spraw, takich jak przyczyny zmian, które mogą wymagać ujawnienia w sprawozdaniu finansowym,
 - informacje dotyczące złożoności lub niepewności szacowania odnoszących się do szacunków księgowych,
 - informacje dotyczące podatności szacunków księgowych na, lub mogących, stanowić oznakę możliwej stronniczości kierownictwa. Zawodowy sceptycyzm biegłego rewidenta pomaga w identyfikacji takich okoliczności lub warunków oraz określeniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.
- A56. Retrospektywny przegląd może dostarczyć dowodów badania potwierdzających identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie sprawozdawczym. Taki retrospektywny przegląd może być wykonany dla szacunków księgowych ustalonych na potrzeby sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy lub może być wykonany dla kilku okresów sprawozdawczych lub krótszego okresu czasu (na przykład półrocznego lub kwartalnego). W niektórych przypadkach odpowiedni może być retrospektywny przegląd obejmujący kilka okresów sprawozdawczych, gdy wynik szacunku księgowego jest rozstrzygany

³⁶ MSB 315 (zmieniony), paragraf A77.

w dłuższym okresie czasu.

- A57. Retrospektywny przegląd osądów i założeń kierownictwa odnoszących się do znaczących szacunków księgowych jest wymagany przez MSB 240³⁷. W praktyce, dokonywany przez biegłego rewidenta przegląd szacunków księgowych z poprzedniego okresu sprawozdawczego stanowiący procedurę szacowania ryzyka zgodnie z niniejszym MSB może zostać przeprowadzony w połączeniu z przeglądem wymagany przez MSB 240.
- A58. W oparciu o wcześniejsze oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia wykonane przez biegłego rewidenta, na przykład, gdy ryzyko nieodłączne jest oszacowane jako wyższe dla jednego lub kilku ryzyk istotnego zniekształcenia, biegły rewident może uznać, że wymagany jest bardziej szczegółowy przegląd retrospektywny. Jako część szczegółowego przeglądu retrospektywnego, biegły rewident może zwrócić szczególną uwagę, gdy jest to wykonalne, na wpływ danych i znaczących założeń wykorzystanych podczas ustalania poprzednich szacunków księgowych. Z drugiej strony, na przykład, dla szacunków księgowych, które wynikają z rejestrowania rutynowych lub powtarzalnych transakcji, biegły rewident może uznać, że wystarczające dla celów przeglądu jest zastosowanie procedur analitycznych jako procedur szacowania ryzyka.
- A59. Cel pomiaru szacunków księgowych wartości godziwej i innych szacunków księgowych, które oparte są na aktualnych warunkach w dacie pomiaru, odnosi się do postrzegania wartości w danym momencie, a to może ulec znaczącej i szybkiej zmianie w sytuacji zmian w otoczeniu w jakim działa jednostka. Biegły rewident może wówczas skupić przegląd na uzyskaniu informacji, które mogą być znaczące dla identyfikacji i szacowania ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład, w niektórych przypadkach, uzyskanie zrozumienia zmian w założeniach uczestników rynku, które wpłynęły na wynik szacunku księgowego wartości godziwej w poprzednim okresie sprawozdawczym, może być mało prawdopodobne, aby dostarczyć przydatnych dowodów badania. W takim przypadku, dowody badania mogą być uzyskane w drodze zrozumienia wyników założeń (takich jak projekcje *przepływów pieniężnych*) oraz zrozumienia skuteczności procesu ustalania szacunków przez kierownictwo w poprzednich okresach sprawozdawczych, które wspomaga identyfikację i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie sprawozdawczym.
- A60. Różnica między wynikiem szacunku księgowego, a kwotą ujętą w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy nie koniecznie stanowi zniekształcenie sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy. Jednakże, taka różnica może stanowić zniekształcenie, jeżeli na przykład, wynika ona z informacji, które były dostępne dla kierownictwa w momencie finalizacji procesu sporządzania sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy, lub co do których racjonalnie można było oczekiwać ich uzyskania i uwzględnienia w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej³⁸. Taka różnica może poddać w wątpliwość proces uwzględniania informacji stosowany w trakcie ustalania szacunku księgowego. Na skutek tego, biegły rewident może dokonać ponownego oszacowania ryzyka kontroli i może ustalić, że niezbędne jest uzyskanie bardziej przekonujących dowodów badania dotyczących danej sprawy. Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zawiera wytyczne umożliwiające rozróżnienie zmian w szacunkach księgowych, które stanowią zniekształcenia i zmian, które nimi nie są oraz podejście księgowe wymagane do zastosowania w każdym z tych przypadków.

³⁷ MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”, paragraf 33(b)(ii).

³⁸ MSB 560 „Późniejsze zdarzenia”, paragraf 14.

Specjalistyczne umiejętności lub wiedza (Zob. par. 15)

A61. Sprawy, które mogą wpływać na ustalenie przez biegłego rewidenta, czy od zespołu przeprowadzającego zlecenie wymaga się posiadania specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, obejmują, na przykład³⁹:

- rodzaj szacunków księgowych dla określonego rodzaju działalności lub branży (na przykład złoża mineralne, aktywa rolnicze, skomplikowane instrumenty finansowe, zobowiązania z tytułu umów ubezpieczeniowych),
- stopień niepewności szacowania,
- złożoność wykorzystanej metody lub modelu,
- złożoność wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczących szacunków księgowych, w tym, czy występują obszary, o których wiadomo, że mogą podlegać rozbieżnym interpretacjom lub praktykom, lub obszary w których występują niespójności w sposobie ustalania szacunków księgowych,
- procedury, jakie biegły rewident zamierza wykonać w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia,
- potrzebę osądu w zakresie spraw nie wskazanych w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej,
- stopień osądu wymaganego do dokonania wyboru danych i założeń,
- złożoność i zakres, w jakim jednostka wykorzystuje technologię informacyjną do ustalania szacunków księgowych.

Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres zaangażowania osób ze specjalistycznymi umiejętnościami lub wiedzą może ulegać zmianie w trakcie badania.

A62. Biegły rewident może nie posiadać koniecznych specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, gdy dana sprawa dotyczy obszaru innego niż rachunkowość czy rewizja (na przykład umiejętności w zakresie wyceny) i może uznać, że potrzebne jest skorzystanie z eksperta biegłego rewidenta⁴⁰.

A63. Wiele szacunków księgowych nie wymaga zastosowania specjalistycznych umiejętności lub wiedzy. Na przykład specjalistyczne umiejętności lub wiedza mogą nie być potrzebne w przypadku prostego obliczenia przeterminowanych zapasów. Jednakże, na przykład w przypadku oczekiwanych strat kredytowych instytucji bankowej lub zobowiązań z tytułu umów ubezpieczeniowych podmiotu ubezpieczeniowego, biegły rewident prawdopodobnie uzna, że konieczne jest zastosowanie specjalistycznych umiejętności lub wiedzy.

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (Zob. par. 4, 16)

A64. Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń odnoszących się do szacunków księgowych jest ważne dla wszystkich szacunków księgowych, nie tylko dla tych, które są ujęte w sprawozdaniu finansowym, lecz również dla tych, które są zamieszczone w notach do sprawozdania finansowego.

A65. Paragraf A42 MSB 200 wskazuje, że MSB zazwyczaj nie odnoszą się oddzielnie do ryzyka

³⁹ MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”, paragraf 14 oraz MSB 300 „Planowanie badania sprawozdania finansowego”, paragraf 8(e).

⁴⁰ MSB 620 „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta”.

nieodłącznego i ryzyka kontroli. Pomimo tego, niniejszy MSB wymaga odrębnego oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli w celu dostarczenia podstawy dla zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania stanowiących reakcję na ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka znaczące, na poziomie stwierdzeń w odniesieniu do szacunków księgowych, zgodnie z MSB 330⁴¹.

A66. Podczas identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia oraz szacowania ryzyka nieodłącznego, od biegłego rewidenta wymaga się wzięcia pod uwagę stopnia, w jakim szacunek księgowy jest narażony na, lub wpływa na niego niepewność szacowania, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego. Rozważania biegłego rewidenta dotyczące czynników ryzyka nieodłącznego mogą dostarczyć również informacji, które mogą zostać wykorzystane przy ustaleniu:

- gdzie na skali ryzyka nieodłącznego oszacowane jest ryzyko nieodłączne oraz
- przyczyn oszacowania odnoszącego się do ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń oraz że dalsze procedury badania zgodnie z paragrafem 18 są adekwatne do tych przyczyn.

Wzajemne relacje między czynnikami ryzyka nieodłącznego są szerzej wyjaśnione w Załączniku 1.

A67. Przyczyny oszacowania przez biegłego rewidenta ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzeń mogą wynikać z jednego lub kilku czynników ryzyka nieodłącznego niepewności szacowania, złożoności, subiektywizmu lub innych czynników ryzyka nieodłącznego. Na przykład:

- (a) szacunki księgowe oczekiwanych strat kredytowych prawdopodobnie będą złożone, ponieważ oczekiwane straty kredytowe nie mogą być bezpośrednio zaobserwowane i mogą wymagać wykorzystania skomplikowanego modelu. Model może wykorzystywać złożony zestaw historycznych danych oraz założeń dotyczących przyszłych kierunków rozwoju w różnych scenariuszach, specyficznych dla danej jednostki, które mogą być trudne do przewidzenia. Szacunki księgowe oczekiwanych strat kredytowych prawdopodobnie będą również narażone na wysoką niepewność szacowania i znaczny subiektywizm w osądach na temat przyszłych zdarzeń lub uwarunkowań. Podobne rozważania mają zastosowanie do zobowiązań z tytułu umów ubezpieczeniowych,
- (b) szacunek księgowy odpisu aktualizującego dotyczącego terminowania się w jednostce z szeroką gamą różnych rodzajów zapasów, może wymagać skomplikowanych systemów i procesów, ale może wymagać niewiele subiektywizmu, a stopień niepewności szacowania może być niski, w zależności od rodzaju tych zapasów,
- (c) inne szacunki księgowe mogą nie być skomplikowane do ustalenia, ale mogą cechować się wysokim poziomem niepewności szacowania i wymagać znaczącego osądu, na przykład, szacunek księgowy, który wymaga pojedynczego krytycznego osądu na temat zobowiązania, którego kwota jest zależna od wyniku sporu sądowego.

A68. Waga i znaczenie czynników ryzyka nieodłącznego mogą różnić się w zależności od szacunku księgowego. W związku z tym, czynniki ryzyka nieodłącznego mogą, zarówno pojedynczo jak i łącznie, wpływać na proste szacunki księgowe w mniejszym stopniu, a biegły rewident może zidentyfikować mniej ryzyk lub oszacować ryzyko nieodłączne jako niższe na skali ryzyka nieodłącznego.

A69. Przeciwnie, czynniki ryzyka nieodłącznego mogą, zarówno pojedynczo jak i łącznie, wpływać na

⁴¹ MSB 330, paragraf 7(b).

złożone szacunki księgowy w większym stopniu i mogą skłaniać biegłego rewidenta do oszacowania ryzyka nieodłącznego, jako wyższe na skali ryzyka nieodłącznego. Dla takich szacunków księgowych, rozważania biegłego rewidenta dotyczące oddziaływania czynników ryzyka nieodłącznego prawdopodobnie będą bezpośrednio wpływać na liczbę i rodzaj zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, oszacowanie tych ryzyk, oraz ostatecznie na siłę przekonywania dowodów badania, które są niezbędne w reakcji na tak oszacowane ryzyka. Dodatkowo, dla tych szacunków księgowych szczególne ważne może być zastosowanie przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu.

- A70. Zdarzenia następujące po dacie sprawozdania finansowego mogą dostarczać dodatkowych informacji mających znaczenie dla szacowania przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Na przykład, wynik szacunku księgowego może ujawnić się w trakcie badania. W takich sytuacjach biegły rewident może oszacować lub zmienić oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń⁴², niezależnie od stopnia, w jakim szacunek księgowy podlegał, lub wpływała na niego, niepewności szacowania, złożoności, subiektywizmowi lub innymi czynnikom ryzyka nieodłącznego. Zdarzenia następujące po dacie sprawozdania finansowego mogą również wpływać na wybór biegłego rewidenta dotyczący podejścia do testowania szacunków księgowych zgodnie z paragrafem 18. Na przykład, w przypadku zwykłego biernego rozliczenia międzyokresowego dotyczącego bonusu, które jest oparte na bezpośrednim procencie wynagrodzenia wybranych pracowników, biegły rewident może stwierdzić, że z ustaleniem takiego szacunku związana jest niewielka złożoność i subiektywizm i w związku z tym może on oszacować ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń jako niższe na skali ryzyka nieodłącznego. Wypłata bonusów po końcu okresu sprawozdawczego może dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.
- A71. szacowanie przez biegłego rewidenta ryzyka kontroli może zostać zrealizowane na różne sposoby, zależnie od preferowanych technik lub metodologii badania. Szacowanie ryzyka kontroli może zostać wyrażone z wykorzystaniem kategorii jakościowych (przykładowo, ryzyko kontroli oszacowane jako maksymalne, umiarkowane, minimalne) lub w kategoriach oczekiwania biegłego rewidenta, co do tego jak skuteczna jest (są) kontrola(e) w reakcji na zidentyfikowane ryzyko, którą jest planowane poleganie na skutecznym działaniu kontroli. Na przykład, jeżeli ryzyko kontroli jest oszacowane jako maksymalne, biegły rewident nie rozważa polegania na operacyjnej skuteczności tych kontroli. Jeżeli ryzyko kontroli jest oszacowane jako niższe niż maksymalne, wówczas biegły rewident rozważa poleganie na operacyjnej skuteczności tych kontroli.

Niepewność szacowania (Zob. par. 16(a))

- A72. Uwzględniając stopień, w jakim szacunek księgowy podlega niepewności szacowania, biegły rewident może rozważyć:
- czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają:
 - wykorzystania, do ustalenia szacunku księgowego metody, która z natury cechuje się wysokim poziomem niepewności szacowania. Na przykład ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać wykorzystania nieobserwowanych danych wejściowych,

⁴² MSB 315 (zmieniony), paragraf 31.

- wykorzystania założeń, które z natury cechuje wysoki poziom niepewności szacowania, takich jak założenia o długim okresie prognozy, założenia, które są oparte na nieobserwowalnych danych i z tego powodu są trudne do ustalenia przez kierownictwo lub wykorzystanie różnych założeń, które są wzajemnie powiązane,
- ujawnienia w zakresie niepewności szacowania.
- otoczenie działalności gospodarczej. Jednostka może działać na rynku, na którym występują zawirowania lub możliwe zakłócenia (na przykład, na skutek wahań kursów walutowych lub nieaktywnych rynkach) i szacunki księgowo mogą w związku z tym być zależne od danych, które nie są łatwo obserwowalne,
- czy możliwe jest (lub wykonalne w praktyce, na ile jest to dopuszczalne przez ramowe założenia sprawozdawczości finansowej), aby kierownictwo:
 - dokonało precyzyjnej lub wiarygodnej prognozy przyszłej realizacji historycznej transakcji (na przykład, kwoty, jaka zostanie zapłacona w związku z warunkowym zapisem umownym) lub częstotliwości wystąpienia i zasięgu przyszłych zdarzeń lub uwarunkowań (na przykład, kwoty przyszłej straty kredytowej lub kwoty odszkodowania, jaka zostanie ustalona i momentu jej rozliczenia), lub
 - uzyskało precyzyjną i kompletną informację na temat obecnego warunku (na przykład, informację dotyczącą atrybutów wyceny, które odzwierciedlają perspektywę uczestników rynku w dacie sprawozdania finansowego w celu ustalenia szacunku wartości godziwej).

A73. Wielkość kwoty szacunku księgowego ujętego lub ujawnionego w sprawozdaniu finansowym sama w sobie nie jest oznaką podatności na zniekształcenie, ponieważ szacunek księgowy może, na przykład, być zaniżony.

A74. W pewnych okolicznościach niepewność szacowania może być tak wysoka, że racjonalny szacunek księgowy nie może być ustalony. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wykluczać możliwość ujęcia takiej pozycji w sprawozdaniu finansowym lub jej pomiaru w wartości godziwej. W takich przypadkach, mogą występować ryzyka istotnego zniekształcenia, które odnoszą się nie tylko do tego, czy szacunek księgowy powinien zostać ujęty lub do tego, czy powinien być wyceniony w wartości godziwej, ale również do racjonalności ujawnień. W odniesieniu do takich szacunków księgowych, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawnienia szacunków księgowych i związanej z nimi niepewności szacowania. (Zobacz paragrafy A112-A113, A143-A144).

A75. W niektórych przypadkach niepewność szacowania dotycząca szacunku księgowego może poddać w wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności. MSB 570 (zmieniony)⁴³ ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących takich okoliczności.

Złożoność lub subiektywizm (Zob. par. 16(b))

Stopień, w jakim złożoność wpływa na wybór i zastosowanie danej metody

A76. Biorąc pod uwagę stopień, w jakim na wybór i zastosowanie metody wykorzystywanej do ustalania szacunku księgowego wpływa złożoność, biegły rewident może rozważyć:

- potrzebę posiadania przez kierownictwo specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, które

⁴³ MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności”.

mogą wskazywać, że metodę wykorzystaną do ustalenia szacunku księgowego cechuje nieodłączna złożoność i dlatego ten szacunek księgowy może być bardziej podatny na istotne zniekształcenie. Większa podatność na istotne zniekształcenie może wystąpić, gdy kierownictwo zastosowało model pochodzący z wewnątrz jednostki i posiada niewielkie doświadczenie w tym zakresie lub wykorzystuje model, w którym zastosowana została metoda, która nie jest uznana lub powszechnie stosowana w danej branży lub otoczeniu.

- rodzaj podstawy pomiaru wymaganej przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, który może skutkować potrzebą zastosowania złożonej metody wymagającej różnorodnych źródeł danych, zarówno historycznych jak i dotyczących przyszłości, lub założeń wzajemnie zależnych w różnoraki sposób. Na przykład, rezerwa na oczekiwane straty kredytowe może wymagać osądów dotyczących przyszłych spłat rat kredytów i innych przepływów pieniężnych w oparciu o uwzględnienie historycznych danych empirycznych i zastosowanie założeń dotyczących przyszłości. Podobnie, wycena zobowiązania z tytułu umowy ubezpieczeniowej może wymagać osądów na temat przyszłych płatności z tytułu umowy ubezpieczenia prognozowanych na podstawie historycznych danych empirycznych i bieżących oraz przyjętych przyszłych trendów.

Stopień, w jakim złożoność wpływa na wybór i zastosowanie danych

A77. Biorąc pod uwagę stopień, w jakim złożoność wpływa na wybór i zastosowanie danych wykorzystywanych do ustalania szacunku księgowego, biegły rewident może rozważyć:

- złożoność procesu uzyskiwania danych, z uwzględnieniem przydatności i wiarygodności źródła danych. Dane z określonych źródeł mogą być bardziej wiarygodne niż z innych. Dodatkowo, ze względu na poufność lub prawa autorskie, niektóre zewnętrzne źródła informacji nie ujawnią informacji (lub nie będzie ono pełne), które mogą być przydatne podczas rozważania wiarygodności danych, których dostarczają, takie jak źródła danych, które wykorzystują lub sposób, w jaki dane zostały zgromadzone i przetworzone,
- nieodłączna złożoność dotycząca utrzymywania integralności danych. Gdy występują duże wolumeny danych i różnorodne źródła danych, może wystąpić nieodłączna złożoność dotycząca utrzymywania integralności danych wykorzystywanych do ustalania szacunku księgowego,
- potrzeba interpretacji skomplikowanych warunków umownych. Na przykład, ustalenie wpływów lub wypływów pieniężnych pochodzących od dostawcy handlowego lub rabatów dla klientów może być uzależnione od bardzo skomplikowanych warunków umownych, których zrozumienie lub interpretacja wymagają specyficznego doświadczenia lub kompetencji.

Stopień, w jakim subiektywizm wpływa na wybór i zastosowanie metody, założeń lub danych

A78. Biorąc pod uwagę stopień, w jakim subiektywizm wpływa na wybór i zastosowanie metody, założeń lub danych, biegły rewident może rozważyć:

- stopień, w jakim mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają podejść do wyceny, koncepcji, technik i czynników, które będą wykorzystane w metodzie wyceny,
- niepewność odnosząca się do kwoty lub rozłożenia w czasie, w tym długości okresu prognozy. Kwota lub rozłożenie w czasie są źródłem nieodłącznej niepewności szacowania i powodują potrzebę osądu kierownictwa podczas wyboru szacunku punktowego, który

z kolei stwarza możliwość stronniczości kierownictwa. Na przykład szacunek księgowy, który zawiera założenia dotyczące przyszłości, może wiązać się z wysokim stopniem subiektywizmu, który może być podatny na stronniczość kierownictwa.

Inne czynniki ryzyka nieodłącznego (Zob. par. 16(b))

A79. Stopień subiektywizmu związany z szacunkiem księgowym wpływa na podatność szacunku księgowego na zniekształcenie wynikające ze stronniczości kierownictwa lub oszustwa. Na przykład, gdy szacunek księgowy podlega wysokiemu stopniowi subiektywizmu, prawdopodobnie będzie on bardziej narażony na zniekształcenie wynikające ze stronniczości kierownictwa lub oszustwa i może to prowadzić do szerokiego zakresu możliwych wyników. Kierownictwo może wybrać szacunek punktowy z zakresu, który jest niewłaściwy w danych okolicznościach lub na który w nieprawidłowy sposób wpływa zamierzona lub niezamierzona stronniczość kierownictwa, powodując zniekształcenie. Dla badań kontynuowanych oznaki możliwej stronniczości kierownictwa zidentyfikowane podczas badań za poprzednie okresy sprawozdawcze mogą wpływać na planowanie i procedury szacowania ryzyka w bieżącym okresie sprawozdawczym.

Znaczące ryzyka (Zob. par. 17)

A80. Szacowanie ryzyka nieodłącznego dokonane przez biegłego rewidenta, z uwzględnieniem stopnia, w jakim szacunek księgowy podlega, lub wpływa na niego niepewności szacowania, złożoności lub subiektywizmowi, lub też innym czynnikom ryzyka nieodłącznego, ułatwia biegłemu rewidentowi ustalenie, czy którekolwiek ze zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia stanowi znaczące ryzyko.

Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

Dalsze procedury badania biegłego rewidenta (Zob. par. 18)

A81. Projektując i przeprowadzając dalsze procedury badania biegły rewident może wykorzystać dowolne z trzech podejść do badania (pojedynczo lub w połączeniu) wskazanych w paragrafie 18. Na przykład, gdy do ustalenia szacunku księgowego wykorzystywanych jest kilka założeń, biegły rewident może zdecydować, że zastosuje odmienne podejście do badania dla każdego ze sprawdzanych stwierdzeń.

Uzyskiwanie odpowiednich dowodów badania, potwierdzających lub zaprzeczających

A82. Dowody badania zawierają zarówno informacje, które potwierdzają zapewnienia kierownictwa jak również wszelkie informacje zaprzeczające tym stwierdzeniom⁴⁴. Uzyskiwanie dowodów badania w sposób bezstronny może obejmować uzyskiwanie dowodów badania z różnorodnych źródeł, zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych. Jednakże, od biegłego rewidenta nie wymaga się wykonania wyczerpującego poszukiwania w celu zidentyfikowania wszystkich możliwych źródeł dowodów.

A83. MSB 330 wymaga od biegłego rewidenta uzyskania tym bardziej przekonujących dowodów badania im wyższe jest oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta⁴⁵. W związku z powyższym, rozważania dotyczące rodzaju lub ilości dowodów badania mogą być ważniejsze w sytuacji, gdy ryzyka nieodłączne związane z szacunkiem księgowym są oszacowane jako wyższe na skali ryzyka nieodłącznego.

⁴⁴ MSB 500, paragraf A1.

⁴⁵ MSB 330, paragraf 7(b) oraz A19.

Skalowalność

A84. Na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania biegłego rewidenta wpływają, na przykład:

- oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, które wpływają na wymaganą siłę przekonywania dowodów badania i podejście, jakie wybiera biegły rewident do zbadania szacunku księgowego. Na przykład, oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia odnoszące się do stwierdzeń istnienia lub wyceny mogą być niższe dla nieskomplikowanych rozliczeń międzyokresowych biernych na bonusy wypłacane pracownikom zaraz po końcu okresu sprawozdawczego. W takiej sytuacji, bardziej praktyczne z punktu widzenia biegłego rewidenta może być uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania w drodze oceny zdarzeń, jakie mają miejsce do daty sprawozdania biegłego rewidenta z badania, niż stosując inne podejścia do badania,
- przyczyny oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia.

Gdy biegły rewident zamierza polegać na operacyjnej skuteczności odpowiednich kontroli (Zob. par. 19)

A85. Testowanie operacyjnej skuteczności odpowiednich kontroli może być odpowiednie, gdy ryzyko nieodłączne jest oszacowane jako wyższe na skali ryzyka nieodłącznego, w tym dla ryzyk znaczących. Może tak być, gdy szacunek księgowy podlega, lub wpływa na niego wysoki poziom złożoności. Gdy na szacunek księgowy wpływa wysoki stopień subiektywizmu i z tego względu wymaga on znaczącego osądu kierownictwa, nieodłączne ograniczenia dotyczące skuteczności zaprojektowania kontroli mogą prowadzić do skupienia się przez biegłego rewidenta w większym stopniu na procedurach wiarygodności, niż na testowaniu operacyjnej skuteczności kontroli.

A86. Określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres testowania operacyjnej skuteczności kontroli odnoszących się do szacunków księgowych, biegły rewident może rozważyć czynniki takie jak:

- rodzaj, częstotliwość i wolumen transakcji,
- skuteczność zaprojektowania kontroli, w tym, czy kontrole są zaprojektowane odpowiednio w odpowiedzi na oszacowane ryzyko nieodłączne oraz siły nadzoru korporacyjnego,
- znaczenie określonych kontroli dla całościowych celów kontroli i procesów w jednostce, w tym stopień zaawansowania systemu informatycznego wspomagającego transakcje,
- monitorowanie kontroli i zidentyfikowane słabości kontroli wewnętrznej,
- rodzaj ryzyk, na które reakcją mają być zaprojektowane kontrole, na przykład kontrole odnoszące się do stosowania osądu w porównaniu z kontrolami związanymi z danymi wspomagającymi,
- kompetencje osób zaangażowanych w czynności kontrolne,
- częstotliwość wykonywania czynności kontrolnych, oraz
- dowody wykonania czynności kontrolnych.

Same procedury wiarygodności nie dostarczą wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

A87. W niektórych branżach, takich jak sektor usług finansowych, kierownictwo w rozległym zakresie wykorzystuje system IT do prowadzenia działalności. Bardziej prawdopodobne może być wówczas, że występują ryzyka odnoszące się do wybranych szacunków księgowych

w odniesieniu, do których same procedury wiarygodności nie dostarczą wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

A88. Okoliczności, kiedy ryzyka, dla których same procedury wiarygodności nie dostarczą wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń mogą obejmować następujące okoliczności:

- gdy kontrole są niezbędne w celu zminimalizowania ryzyk dotyczących inicjowania, rejestrowania, przetwarzania lub raportowania informacji uzyskiwanych spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych,
- informacje potwierdzające jedno lub kilka stwierdzeń są elektronicznie inicjowane, rejestrowane, przetwarzane lub raportowane. Najprawdopodobniej będzie tak w sytuacji, gdy występuje duży wolumen transakcji lub danych, lub wykorzystywany jest skomplikowany model, wymagający zaawansowanej technologii informacyjnej w celu zapewnienia prawidłowości i kompletności informacji. Skomplikowana rezerwa na oczekiwane straty kredytowe może być wymagana w odniesieniu do instytucji finansowej lub jednostki użyteczności publicznej. Na przykład, w przypadku jednostki użyteczności publicznej, dane wykorzystywane przy ustalaniu rezerwy na oczekiwane straty kredytowe mogą składać się z wielu małych sald pochodzących z dużego wolumenu transakcji. W takich okolicznościach, biegły rewident może stwierdzić, że wystarczające i odpowiednie dowody badania nie mogą zostać uzyskane bez testowania kontroli dotyczących modelu wykorzystywanego do ustalania rezerwy na oczekiwane straty kredytowe.

W takich okolicznościach, wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania może zależeć od skuteczności kontroli dotyczących prawidłowości i kompletności informacji.

A89. Jako część badania sprawozdania finansowego określonych jednostek (takich jak bank lub zakład ubezpieczeń) przepisy prawa lub regulacje mogą wymagać także od biegłego rewidenta wykonania dodatkowych procedur w odniesieniu do, lub dostarczających zapewnienie w zakresie kontroli wewnętrznej. W takich i innych podobnych okolicznościach, biegły rewident może być w stanie wykorzystać, jako dowody badania, informacje uzyskane podczas wykonywania takich procedur pod warunkiem ustalenia, czy nastąpiły zmiany po dniu bilansowym, które mogą wpływać na ich znaczenie dla badania.

Znaczące ryzyka (Zob. par. 20)

A90. Gdy dalszymi procedurami badania w odpowiedzi na znaczące ryzyko są wyłącznie procedury wiarygodności, MSB 330⁴⁶ wymaga, żeby takie procedury obejmowały testy szczegółowe. Takie testy szczegółowe mogą być zaprojektowane i wykonane w ramach każdego z podejść opisanych w paragrafie 18 niniejszego MSB, w oparciu o zawodowy osąd biegłego rewidenta w danych okolicznościach. Przykładami testów szczegółowych dotyczących znaczących ryzyk odnoszących się do szacunków księgowych są:

- inspekcja, na przykład, przeprowadzenie inspekcji umów w celu potwierdzenia warunków lub założeń,
- ponowne przeliczenie, na przykład, weryfikacja matematycznej poprawności modelu,
- uzgodnienie wykorzystanych założeń do dokumentacji potwierdzającej, takiej jak

⁴⁶ MSB 330, paragraf 21.

informacja opublikowana przez strony trzecie.

Uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń następujących do daty sprawozdania biegłego rewidenta (Zob. par. 21)

- A91. W niektórych okolicznościach, uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń następujących do daty sprawozdania biegłego rewidenta, może dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących reakcję na ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład, sprzedaż całości zapasów wycofanych produktów krótko po końcu okresu sprawozdawczego może dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących szacowania ich wartości netto możliwej do uzyskania na koniec okresu sprawozdawczego. W innych przypadkach potrzebne może być wykorzystanie tego podejścia do badania w połączeniu z innym podejściem z paragrafu 18.
- A92. Dla niektórych szacunków księgowych jest mało prawdopodobne, że zdarzenia następujące do daty sprawozdania biegłego rewidenta dostarczą wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących szacunku księgowego. Uwarunkowania lub zdarzenia, na przykład, dotyczące niektórych szacunków księgowych powstają tylko na przestrzeni dłuższego okresu czasu. Dodatkowo, uwzględniając cel pomiaru szacunku księgowego wartości godziwej, informacje uzyskane po zakończeniu okresu sprawozdawczego, mogą nie odzwierciedlać zdarzeń lub uwarunkowań istniejących na dzień bilansowy i dlatego mogą nie być odpowiednie dla pomiaru szacunku księgowego wartości godziwej.
- A93. Nawet, jeżeli biegły rewident nie decyduje się na przyjęcie tego podejścia w odniesieniu do specyficznych szacunków księgowych, wymaga się od niego stosowania wymogów MSB 560. MSB 560 wymaga od biegłego rewidenta przeprowadzenia procedur badania zaprojektowanych w taki sposób, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, że wszystkie zdarzenia następujące pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, zostaną zidentyfikowane⁴⁷ i odpowiednio odzwierciedlone⁴⁸. Ponieważ pomiar wielu szacunków księgowych, innych niż szacunki księgowe wartości godziwej zazwyczaj zależy od wyniku przyszłych warunków, transakcji lub zdarzeń, praca wykonana przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB 560 jest szczególnie przydatna.

Testowanie w jaki sposób kierownictwo ustala szacunek księgowy (Zob. par. 22)

- A94. Testowanie, w jaki sposób kierownictwo ustala szacunek księgowy może być odpowiednim podejściem, na przykład, gdy:
- wykonany przez biegłego rewidenta przegląd podobnych szacunków księgowych ustalonych w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy sugeruje, że proces, stosowany przez kierownictwo w bieżącym okresie sprawozdawczym, jest odpowiedni,
 - szacunek księgowy jest oparty na dużej populacji pozycji podobnego rodzaju, które pojedynczo nie są znaczące,
 - mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wskazują sposób, w jaki od kierownictwa oczekuje się ustalenia szacunku księgowego. Na przykład, może mieć to miejsce w odniesieniu do rezerwy na oczekiwane straty kredytowe,

⁴⁷ MSB 560, paragraf 6.

⁴⁸ MSB 560, paragraf 8.

- szacunek księgowy pochodzi z rutynowego przetwarzania danych.

Testowanie, w jaki sposób kierownictwo ustala szacunek księgowy może być również odpowiednim podejściem, gdy albo zastosowanie któregoś z innych podejść do testowania jest niewykonalne w praktyce, albo może być odpowiednim podejściem w połączeniu z któryś z innych podejść do testowania.

Zmiany w metodach, znaczących założeniach i danych z poprzednich okresów sprawozdawczych (Zob. par. 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Gdy zmiany metody, znaczących założeń lub danych z poprzednich okresów nie są oparte na nowych okolicznościach lub informacjach, lub gdy znaczące założenia są niespójne z innymi założeniami lub założeniami przyjętymi w innych szacunkach księgowych, lub z powiązanymi założeniami przyjętymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki, biegły rewident może potrzebować dodatkowego omówienia tych okoliczności z kierownictwem i przy tym zakwestionować odpowiedniość przyjętych założeń.

Oznaki stronniczości kierownictwa (Zob. par. 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Gdy biegły rewident identyfikuje oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, może potrzebować dodatkowego omówienia z kierownictwem oraz ponownego rozważenia, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania, że zastosowane metoda, założenia i dane były odpowiednie i znajdują potwierdzenie w danych okolicznościach. Przykładem oznaki stronniczości kierownictwa dla określonego szacunku księgowego może być opracowanie odpowiedniego zakresu dla kilku różnych założeń, i w każdym przypadku przyjmowanie założenia z końca przedziału, które daje najbardziej korzystny wynik pomiaru.

Metody

Wybór metody (Zob. par. 23 (a))

A97. Mające znaczenie dla biegłego rewidenta rozważania dotyczące odpowiedności wybranej metody w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, oraz jeżeli ma to zastosowanie, odpowiedności zmian w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego, mogą obejmować poniższe zagadnienia:

- czy uzasadnienie kierownictwa dotyczące wyboru danej metody jest odpowiednie,
- czy metoda jest odpowiednia w danych okolicznościach, mając na uwadze rodzaj szacunku księgowego, wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, inne dostępne koncepcje lub techniki wyceny, wymogi regulacyjne oraz branżę, działalność i otoczenie, w jakich działa jednostka,
- kiedy kierownictwo ustaliło, że różne metody skutkują znacznie różniącymi się szacunkami, w jaki sposób kierownictwo przeanalizowało przyczyny tych różnic, oraz
- czy zmiana jest oparta na nowych okolicznościach lub informacjach. Jeśli tak nie jest, zmiana może nie być racjonalna lub zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Arbitralne zmiany skutkują brakiem spójności w sprawozdaniach finansowych na przestrzeni czasu i mogą skutkować zniekształceniami sprawozdania finansowego lub mogą stanowić oznakę możliwej stronniczości kierownictwa. (Zobacz również paragrafy A133-A136)

Powyższe rozważania są ważne, gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie wskazują metody pomiaru lub dopuszczają różnorodne metody.

Złożone modelowanie (Zob. par. 23(d))

A98. Model oraz odnosząca się do niego metoda z większym prawdopodobieństwem będą złożone, gdy:

- zrozumienie i zastosowanie metody, w tym zaprojektowanie modelu i wybór oraz wykorzystanie odpowiednich danych i założeń, wymaga specjalistycznych umiejętności lub wiedzy,
- trudno jest uzyskać dane niezbędne do wykorzystania w modelu, ponieważ istnieją ograniczenia dostępności lub obserwowalności, lub dostępu do danych, oraz
- trudno jest zachować integralność (np. dokładność, spójność lub kompletność) danych i założeń stosując model w wyniku różnorodnych atrybutów wyceny, różnorodnych powiązań pomiędzy nimi lub różnorodnych powtórzeń obliczeń.

A99. Sprawy, które może rozważyć biegły rewident, gdy kierownictwo wykorzystuje złożony model, obejmują na przykład czy:

- model został poddany walidacji przed wykorzystaniem lub, gdy nastąpiła zmiana modelu, wraz z okresowymi przeglądami w celu upewnienia się, że jest on nadal odpowiedni dla zamierzonego sposobu wykorzystania. Proces walidacji modelu przez jednostkę może obejmować ocenę:
 - teoretycznej poprawności modelu,
 - matematycznej integralności modelu,
 - prawidłowości lub dokładności i kompletności danych i założeń modelu, oraz
 - wyniku modelu w porównaniu do faktycznych transakcji,
- istnieją odpowiednie zmiany polityk i procedur kontroli,
- wykorzystując model kierownictwo stosuje odpowiednie umiejętności i wiedzę.

Powyższe rozważania mogą być również przydatne w odniesieniu do metody, która nie obejmuje złożonego modelowania.

A100. Kierownictwo może wprowadzić poprawki do wyniku modelu, aby sprostać wymogom mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. W niektórych branżach te zmiany są określane jako nakładki. W przypadku wartości godziwej szacunków księgowych, odpowiednie może okazać się rozważenie czy poprawki do wyników modelu, jeśli występują, odzwierciedlają założenia, jakie uczestnicy rynku przyjęliby w podobnych okolicznościach.

Zachowanie integralności znaczących założeń i danych wykorzystanych do zastosowania metody (Zob. par. 23(e))

A101. Zachowanie integralności znaczących założeń i danych wykorzystywanych do zastosowania metody odnosi się do zachowania precyzji i kompletności danych i założeń na wszystkich etapach przetwarzania informacji. Brak zachowania takiej integralności może skutkować deformacją danych i założeń, i może powodować zniekształcenia. Z tego względu, mające znaczenie dla biegłego rewidenta dla biegłego rewidenta rozważania mogą obejmować pytanie, czy dane i założenia są podatne na wszelkie zmiany zamierzone przez kierownictwo, i nie są podatne na niezamierzone zmiany, podczas czynności takich jak wprowadzenie, przechowywanie, zapisywanie, transmisja lub przetwarzanie.

Znaczące założenia (Zob. par. 24)

A102. Mające znaczenie dla biegłego rewidenta rozważania dotyczące odpowiedności znaczących założeń w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, oraz, jeżeli ma to zastosowanie, odpowiedności zmian w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego, mogą obejmować poniższe zagadnienia:

- czy uzasadnienie kierownictwa dotyczące wyboru danego założenia jest racjonalne,
- czy założenie jest odpowiednie w danych okolicznościach mając na uwadze rodzaj szacunku księgowego, wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz branżę, działalność i otoczenie, w jakich działa jednostka,
- czy zmiana w wyborze założenia w stosunku do poprzednich okresów sprawozdawczych jest oparta na nowych okolicznościach lub informacjach. Jeśli tak nie jest, zmiana może nie być racjonalna lub zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Arbitralne zmiany w jakimkolwiek szacunku księgowym mogą skutkować istotnymi zniekształceniami sprawozdania finansowego lub mogą stanowić oznakę możliwej stronniczości kierownictwa. (Zobacz paragrafy A133-A136).

A103. Kierownictwo może ocenić alternatywne założenia lub wyniki szacunków księgowych, które mogą być osiągnięte przy wykorzystaniu kilku podejść, zależnie od okoliczności. Jednym z możliwych podejść jest analiza wrażliwości. Może ona obejmować ustalenie, w jaki sposób pieniężna kwota szacunku księgowego różni się w zależności od różnych założeń. Nawet dla szacunków księgowych mierzonych w wartości godziwej, mogą istnieć różne warianty, ponieważ różni uczestnicy rynku będą przyjmować różne założenia. Analiza wrażliwości może prowadzić do ustalenia kilku scenariuszy wyników, czasami określanymi jako zakres wyników kierownictwa, w tym scenariusze ‘pesymistyczne’ i ‘optymistyczne’.

A104. Dzięki wiedzy uzyskanej podczas wykonywania badania, biegły rewident może uświadomić sobie lub może uzyskać zrozumienie założeń przyjętych w innych obszarach działalności jednostki. Takie sprawy mogą obejmować, na przykład, prognozy gospodarcze, założenia w strategicznych dokumentach i przyszłe przepływy pieniężne. Dodatkowo, jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie wykonał inne zlecenia dla jednostki MSB 315 (zmieniony)⁴⁹ wymaga od niego rozważenia czy informacje uzyskane z tych innych zleceń mają znaczenie dla identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia. Takie informacje mogą być również przydatne podczas rozważania, czy znaczące założenia są spójne pomiędzy sobą i są spójne z tymi przyjętymi do innych szacunków księgowych.

A105. Odpowiedność znaczących założeń w kontekście wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej może zależeć od zamierzeń kierownictwa i jego zdolności do zrealizowania określonych kierunków działań. Kierownictwo często dokumentuje plany i zamierzenia mające znaczenie dla specyficznych aktywów lub zobowiązań, a mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą tego wymagać od kierownictwa. Rodzaj i zakres dowodów badania dotyczących planów i zamierzeń kierownictwa, jakie mają być pozyskane, jest kwestią zawodowego osądu. Gdy ma to zastosowanie, procedury biegłego rewidenta mogą obejmować poniższe:

- przegląd realizacji zamierzeń zadeklarowanych przez kierownictwo w przeszłości,

⁴⁹ MSB 315 (zmieniony), paragraf 8.

- inspekcję pisemnych planów i innej dokumentacji, w tym, gdy ma to zastosowanie, formalnie zatwierdzonych budżetów, upoważnień lub protokołów,
- zapytania do kierownictwa na temat przyczyn określonych kierunków działań,
- przegląd zdarzeń następujących w okresie pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta,
- ocenę zdolności jednostki do podjęcia określonych kierunków działań z uwzględnieniem uwarunkowań gospodarczych dotyczących jednostki, w tym skutków istniejących zobowiązań oraz prawnych, regulacyjnych lub umownych ograniczeń, które mogłyby wpływać na wykonalność działań kierownictwa,
- rozważenie, czy kierownictwo wypełniło stosowne wymogi dokumentacyjne, jeżeli takie występują w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.

Jednakże, niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą nie zezwalać, aby zamierzenia lub plany kierownictwa były uwzględniane podczas ustalania szacunku księgowego. Często dotyczy to szacunków księgowych wartości godziwej, ponieważ cel ich pomiaru wymaga, aby znaczące założenia odzwierciedlały te przyjmowane przez uczestników rynku.

Dane (Zob. par. 25(a))

A106. Mające znaczenie dla biegłego rewidenta rozważania dotyczące odpowiedności danych wybranych do wykorzystania w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, oraz jeżeli ma to zastosowanie, odpowiedności zmian w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego, mogą obejmować poniższe zagadnienia:

- czy uzasadnienie kierownictwa dotyczące wyboru danych jest racjonalne,
- czy dane są odpowiednie w danych okolicznościach mając na uwadze rodzaj szacunku księgowego, wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz branżę, działalność i otoczenie, w jakich działa jednostka, oraz
- czy zmiana w źródłach lub elementach wybranych danych lub samych wybranych danych w stosunku do poprzednich okresów sprawozdawczych jest oparta na nowych okolicznościach lub informacjach. Jeśli tak nie jest, zmiana może nie być racjonalna lub zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Arbitralne zmiany w jakimkolwiek szacunku księgowym mogą skutkować niespójnością sprawozdań finansowych na przestrzeni czasu oraz zniekształceniami sprawozdania finansowego lub mogą stanowić oznakę możliwej stronniczości kierownictwa. (Zobacz paragrafy A133-A136).

Znaczenie i wiarygodność danych (Zob. par. 25(c))

A107. Podczas wykorzystywania informacji przedstawionych przez jednostkę, MSB 500 wymaga od biegłego rewidenta oceny, czy informacja jest wystarczająco wiarygodna dla celów biegłego rewidenta, w tym na ile jest to konieczne w danych okolicznościach, do uzyskania dowodów badania na temat dokładności i kompletności tej informacji, jak również oceny, czy ta informacja jest wystarczająco precyzyjna i szczegółowa dla celów biegłego rewidenta⁵⁰.

⁵⁰ MSB 500, paragraf 9.

Złożone warunki prawne lub umowne (Zob. par. 25(d))

A108. Procedury, jakie może rozważyć biegły rewident, gdy szacunek księgowy jest oparty na złożonych warunkach prawnych lub umownych obejmują:

- rozważenie, czy potrzebne są specjalistyczne umiejętności lub wiedza, aby zrozumieć lub zinterpretować umowę,
- zapytania do doradców prawnych jednostki dotyczące warunków prawnych lub umownych, oraz
- inspekcję powiązanych umów w celu:
 - oceny biznesowego uzasadnienia leżącego u podstaw transakcji lub umowy, oraz
 - rozważenia, czy warunki umów są spójne z wyjaśnieniami kierownictwa.

Wybór szacunku punktowego przez kierownictwo oraz powiązane ujawnienia dotyczące niepewności szacowania

Kroki kierownictwa w celu zrozumienia i odniesienia się do niepewności szacowania (Zob. par. 26(a))

A109. Rozważania mające znaczenie dla rozważenia, czy kierownictwo podjęło odpowiednie kroki w celu zrozumienia i odniesienia się do niepewności szacowania, mogą obejmować, czy kierownictwo:

- (a) zrozumiało niepewność szacowania w drodze identyfikacji źródeł oraz oceny stopnia nieodłącznej zmienności wyników pomiaru oraz wynikającego z tego zakresu racjonalnie możliwych wyników pomiaru,
- (b) zidentyfikowało stopień, w jakim proces pomiaru, złożoność lub subiektywizm wpływają na ryzyko istotnego zniekształcenia oraz odniosło się do wynikającego z tego potencjału zniekształcenia poprzez zastosowanie:
 - i. odpowiednich umiejętności i wiedzy podczas ustalania szacunków księgowych, oraz
 - ii. zawodowego osądu, w tym poprzez identyfikację oraz odniesienie się do podatności na stronniczość kierownictwa, oraz
- (c) odniosło się do niepewności szacowania poprzez odpowiedni wybór szacunku punktowego i powiązanych ujawnień, które opisują niepewność szacowania.

Wybór szacunku punktowego kierownictwa oraz powiązane ujawnienia dotyczące niepewności szacowania (Zob. par. 26(b))

A110. Sprawy, które mogą mieć znaczenie w odniesieniu do wyboru szacunku punktowego kierownictwa oraz określenia powiązanych ujawnień dotyczących niepewności szacowania obejmują rozważenie, czy:

- wykorzystane metody i dane zostały odpowiednio wybrane, w tym, gdy dostępne były alternatywne metody ustalania szacunku księgowego lub alternatywne źródła danych,
- atrybuty wyceny były odpowiednie i kompletne,
- przyjęte założenia zostały wybrane z zakresu racjonalnie możliwych kwot i zostały poparte odpowiednimi danymi, które są stosowne i wiarygodne,
- wykorzystane dane były odpowiednie, stosowne i wiarygodne a integralność tych danych została zachowana,

- kalkulacje zostały zastosowane zgodnie z metodologią i były poprawne matematycznie,
- szacunek punktowy kierownictwa jest wybrany właściwie z racjonalnie możliwych wyników pomiaru,
- powiązane ujawnienia odpowiednio opisują kwotę szacunku i wyjaśniają rodzaj i ograniczenia procesu oceny, w tym zmienność racjonalnie możliwych wyników pomiaru.

A111. Mające znaczenie dla biegłego rewidenta rozważania dotyczące odpowiedności szacunku punktowego kierownictwa, mogą obejmować:

- gdy wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wskazują szacunek punktowy, który ma być wykorzystany po rozważeniu alternatywnych wyników i założeń lub wskazują specyficzną metodę pomiaru, czy kierownictwo wypełniło te wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają, w jaki sposób wybrać kwotę spośród racjonalnie możliwych wyników pomiaru, czy kierownictwo zastosowało osąd, biorąc pod uwagę wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

A112. Mające znaczenie dla biegłego rewidenta rozważania dotyczące ujawnień kierownictwa odnoszących się do niepewności szacowania obejmują wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mogą wymagać ujawnień:

- które opisują kwotę szacunku i wyjaśniają rodzaj i ograniczenia procesu jego ustalania, w tym zmienności racjonalnie możliwych wyników pomiaru. Ramowe założenia mogą również wymagać dodatkowych ujawnień, aby osiągnąć cel ujawnień⁵¹,
- na temat znaczących zasad (polityk) rachunkowości odnoszących się do szacunków księgowych. W zależności od okoliczności, znaczące zasady (polityki) rachunkowości mogą obejmować kwestie, takie jak specyficzne zasady, podstawy, konwencje, zasady i praktyki zastosowane podczas sporządzania i prezentacji szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym,
- na temat znaczących lub krytycznych osądów (na przykład te, które mają największy wpływ na kwoty rozpoznane w sprawozdaniu finansowym), jak również znaczące założenia dotyczące przyszłości lub inne źródła niepewności szacowania.

W pewnych okolicznościach, mogą być potrzebne dodatkowe ujawnienia, poza tymi wymaganymi wprost przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, w celu uzyskania rzetelnej prezentacji lub w przypadku ramowych założeń zgodności, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.

A113. W im większym stopniu szacunek księgowy jest podatny na niepewność szacowania, z tym większym prawdopodobieństwem ryzyka istotnego zniekształcenia będą oszacowane jako wyższe i w związku z tym będą musiały być uzyskane bardziej przekonujące dowody badania, zgodnie z paragrafem 35, dotyczące tego, czy szacunek punktowy i powiązane ujawnienia odnoszące się do niepewności szacowania są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, lub są zniekształcone.

A114. Jeżeli rozpatrzenie przez biegłego rewidenta niepewności szacowania odnoszącej się do

⁵¹ MSSF 13, „Ustalenie wartości godziwej”

szacunków księgowych i powiązanych ujawnień jest sprawą, która wymaga jego znaczącej uwagi, może stać się ona kluczową sprawą badania⁵².

Gdy kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków w celu zrozumienia i odniesienia się do niepewności szacowania (Zob. par. 27)

A115. Gdy biegły rewident ustala, że kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków w celu zrozumienia i odniesienia się do niepewności szacowania, dodatkowe procedury, o wykonanie których biegły rewident może poprosić kierownictwo, aby zrozumiało ono niepewność szacowania, mogą obejmować, na przykład, rozważenie alternatywnych założeń lub wykonanie analizy wrażliwości.

A116. Rozważając, czy ustalenie szacunku punktowego lub przedziału, jest wykonalne w praktyce biegły rewident może wziąć pod uwagę kwestie dotyczące tego, czy mógłby to zrobić bez naruszenia wymogów niezależności. Mogą one obejmować odpowiednie wymogi etyczne, które odnoszą się do zakazu przejmowania odpowiedzialności zamiast kierownictwa.

A117. Jeżeli, po rozważeniu odpowiedzi kierownictwa, biegły rewident stwierdza, że określenie szacunku punktowego lub przedziału biegłego rewidenta nie jest wykonalne w praktyce, wymaga się od niego oceny skutków tego faktu dla badania oraz opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, zgodnie z paragrafem 34.

Określanie szacunku punktowego biegłego rewidenta lub wykorzystanie przedziału biegłego rewidenta (Zob. par. 28-29)

A118. Określanie szacunku punktowego biegłego rewidenta lub przedziału do oceny szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień odnoszących się do niepewności szacowania może być odpowiednim podejściem, gdy na przykład:

- przeprowadzony przez biegłego rewidenta przegląd podobnych szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres wskazuje, że nie można oczekiwać, że proces realizowany przez kierownictwo w bieżącym okresie będzie skuteczny,
- kontrole jednostki, w tym nad procesem ustalania szacunków księgowych przez kierownictwo nie są odpowiednio zaprojektowane lub prawidłowo wdrożone,
- zdarzenia lub transakcje z okresu pomiędzy końcem okresu sprawozdawczego a datą sprawozdania biegłego rewidenta nie zostały prawidłowo uwzględnione, podczas gdy kierownictwo powinno je uwzględnić, i takie zdarzenia lub transakcje wydają się stać w sprzeczności z szacunkiem punktowym kierownictwa,
- istnieją odpowiednie, alternatywne założenia lub źródła znaczących danych, które mogą być wykorzystane do ustalenia szacunku punktowego lub przedziału biegłego rewidenta,
- kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków umożliwiających zrozumienie lub odniesienie się do niepewności szacowania. (Zob. paragraf 27)

A119. Na decyzję o ustaleniu szacunku punktowego lub przedziału mogą również wpływać mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mogą wskazywać szacunek punktowy, który ma być zastosowany po rozważeniu alternatywnych wyników i założeń, lub wskazują specyficzną metodę pomiaru (na przykład wykorzystanie zdyskontowanej wartości oczekiwanej ważonej prawdopodobieństwem, lub najbardziej prawdopodobnego wyniku).

⁵² MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

- A120. Decyzja biegłego rewidenta dotycząca tego, czy ustalić szacunek punktowy zamiast przedziału może zależeć od rodzaju szacunku oraz osądu biegłego rewidenta w danych okolicznościach. Na przykład, rodzaj szacunku może być taki, że oczekuje się mniejszej zmienności w racjonalnie możliwych wynikach. W takich okolicznościach, ustalenie szacunku punktowego może być skutecznym podejściem, zwłaszcza gdy może być on ustalony z wyższym poziomem precyzji.
- A121. Biegły rewident może ustalić szacunek punktowy lub przedział na kilka sposobów, na przykład w drodze:
- wykorzystania innego modelu niż wykorzystany przez kierownictwo, na przykład modelu dostępnego do komercyjnego wykorzystania w danym sektorze lub branży, lub modelu stworzonego na własny użytek lub dla biegłego rewidenta,
 - wykorzystania modelu kierownictwa, ale stosując alternatywne założenia lub źródła danych w stosunku do tych przyjętych przez kierownictwo,
 - wykorzystania własnej metody biegłego rewidenta, ale stosując założenia alternatywne w stosunku do tych przyjętych przez kierownictwo,
 - zatrudnienia lub zaangażowania osoby posiadającej specjalistyczną wiedzę w celu zbudowania lub wykonania modelu, albo dostarczenia znaczących założeń,
 - rozważenia innych porównywalnych warunków, transakcji lub zdarzeń, lub gdy to ma znaczenie, rynków dla porównywalnych aktywów lub zobowiązań.
- A122. Biegły rewident może również określić szacunek punktowy lub przedział wyłącznie dla części szacunku księgowego (na przykład, dla określonego założenia, lub gdy tylko określona część szacunku księgowego powoduje ryzyko istotnego zniekształcenia).
- A123. Używając własnych metod, założeń lub danych do określenia szacunku punktowego lub przedziału, biegły rewident może uzyskać dowody dotyczące odpowiedności metod, założeń lub danych kierownictwa. Na przykład, jeżeli biegły rewident wykorzystuje własne założenia podczas określania przedziału do oceny racjonalności szacunku punktowego kierownictwa, może on również wyrobić sobie pogląd na temat tego, czy osądy kierownictwa zastosowane podczas wyboru znaczących założeń do ustalenia szacunku księgowego wskazują na oznaki możliwej stronniczości kierownictwa.
- A124. Wymóg paragrafu 29(a), aby biegły rewident ustalił, że przedział obejmuje wyłącznie kwoty, które są poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami badania nie oznacza, że od biegłego rewidenta oczekuje się uzyskania dowodów badania popierających osobno każdy z możliwych wyników w przedziale. Oczekuje się raczej, że biegły rewident uzyska dowody określające, że oba punkty na końcach przedziału są racjonalne w danych okolicznościach, a uzasadniając w ten sposób, że kwoty mieszczące się pomiędzy tymi dwoma punktami również są racjonalne.
- A125. Wielkość przedziału biegłego rewidenta może być wielokrotnością istotności dla sprawozdania finansowego jako całości, w szczególności, gdy istotność jest oparta na wynikach działalności (na przykład, na dochodzie przed opodatkowaniem) i ta miara jest relatywnie mała w stosunku do aktywów lub innych miar bilansowych. Taka sytuacja z większym prawdopodobieństwem pojawi się w okolicznościach, w których niepewność szacowania związana z szacunkiem księgowym sama jest wielokrotnością istotności, co jest bardziej powszechne dla określonych rodzajów szacunków księgowych lub pewnych branż, takich jak ubezpieczenia lub bankowość, gdzie wysoki stopień niepewności szacowania jest bardziej typowy i tym zakresie mogą istnieć specyficzne wymogi w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. W oparciu o wykonane procedury badania i uzyskane zgodnie z wymogami

niniejszego MSB dowody badania, biegły rewident może uznać, że przedział, który jest wielokrotnością istotności, według osądu biegłego rewidenta, jest odpowiedni w danych okolicznościach. W takim przypadku, ocena biegłego rewidenta dotycząca racjonalności ujawnień odnoszących się do niepewności szacowania staje się w dużej mierze ważniejsza, w szczególności, gdy takie ujawnienia odpowiednio oddają wysoki stopień niepewności szacowania i przedział możliwych wyników. Paragrafy A139-A144 zawierają dodatkowe rozważania, które mogą być odpowiednie w takich okolicznościach.

Inne rozważania odnoszące się do dowodów badania (Zob. par. 30)

A126. Informacje, które mogą być wykorzystane jako dowody badania dotyczące ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do szacunków księgowych, mogły być przygotowane przez jednostkę z wykorzystaniem pracy eksperta kierownictwa lub dostarczone przez zewnętrzne źródło informacji.

Zewnętrzne źródła informacji

A127. Jak wyjaśniono w MSB 500⁵³, na wiarygodność informacji z zewnętrznego źródła informacji wpływa to źródło, jego rodzaj i okoliczności, w jakich dana informacja jest pozyskana. W związku z tym, rodzaj i zakres dalszych procedur badania biegłego rewidenta związanych z rozważeniem wiarygodności informacji wykorzystanych podczas ustalania szacunku księgowego może różnić się, w zależności od rodzaju tych czynników. Na przykład:

- gdy dane rynkowe lub branżowe, ceny, lub dane odnoszące się do cen są uzyskiwane z pojedynczego zewnętrznego źródła informacji, specjalizującego się w takich informacjach, biegły rewident może poszukiwać ceny z alternatywnego, niezależnego źródła celem dokonania porównania,
- gdy dane rynkowe lub branżowe, ceny, lub dane odnoszące się do cen są uzyskiwane z wielu niezależnych zewnętrznych źródeł informacji i wskazują na zgodność pomiędzy tymi źródłami, wówczas biegły rewident może uzyskać mniej dowodów dotyczących wiarygodności danych z pojedynczego źródła,
- gdy informacje uzyskiwane z wielu źródeł informacji wskazują na rozbieżne opinie rynkowe, biegły rewident może poszukiwać przyczyn tych zróżnicowanych poglądów. Rozbieżność może wynikać z wykorzystania różnych metod, założeń lub danych. Na przykład, jedno źródło może wykorzystywać bieżące ceny, a inne źródło – przyszłe ceny. Gdy rozbieżność odnosi się do niepewności szacowania, zapisy paragrafu 26(b) wymagają od biegłego rewidenta uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących tego, czy w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, które opisują niepewność szacowania są racjonalne. W takich przypadkach, podczas rozważania informacji na temat zastosowanych metod, założeń lub danych, ważny jest zawodowy osąd,
- gdy informacje uzyskane z zewnętrznego źródła informacji zostały ustalone przez to źródło z wykorzystaniem własnego(ych) modelu(i). Odpowiednich wytycznych dostarcza paragraf A34e MSB 500.

A128. Dodatkowe rozważania dotyczące przydatności i wiarygodności informacji uzyskanych z zewnętrznych źródeł informacji w odniesieniu do szacunków księgowych wartości godziwej

⁵³ MSB 500, paragraf A31.

mogą obejmować następujące zagadnienia:

- (a) czy wartości godziwe są oparte na wymianie tych samych instrumentów lub notowań aktywnego rynku,
- (b) czy wartości godziwe są oparte na transakcjach porównywalnych aktywów lub zobowiązań, w jaki sposób te transakcje są identyfikowane i uznawane za porównywalne,
- (c) gdy nie występują transakcje, czy to dla aktywów lub zobowiązań, czy dla porównywalnych aktywów lub zobowiązań, w jaki sposób informacje były ustalane, w tym, czy ustalone i wykorzystane dane wejściowe odzwierciedlają założenia, które wykorzystaliby uczestnicy rynku wyceniając aktywo lub zobowiązanie, jeżeli ma to zastosowanie, oraz
- (d) gdy pomiar wartości godziwej jest oparty na kwotowaniach maklerskich, czy te kwotowania maklerskie:
 - (i) pochodzą od animatora rynku, który dokonuje transakcji instrumentami finansowymi tego samego typu,
 - (ii) są wiążące czy niewiążące, z większym naciskiem na notowania oparte na wiążących ofertach, oraz
 - (iii) odzwierciedlają warunki rynkowe w dacie sprawozdania finansowego, gdy jest to wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

A129. Gdy informacje z zewnętrznego źródła informacji są wykorzystywane jako dowody badania, właściwym rozważaniem dla biegłego rewidenta może być to, czy informacja może być uzyskana, lub czy informacja jest wystarczająco szczegółowa, aby zrozumieć metody, założenia i inne dane wykorzystane przez zewnętrzne źródło informacji. Może to być w pewnym zakresie ograniczone, a w rezultacie wpływać na rozważania biegłego rewidenta dotyczące rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur do wykonania. Na przykład, usługa wyceny często dostarcza informacji na temat metod i założeń w podziale raczej na grupy aktywów, niż na pojedyncze papiery wartościowe. Brokerzy często dostarczają tylko ograniczonych informacji na temat swoich danych wejściowych i założeń, gdy informują o orientacyjnych notowaniach poszczególnych papierów wartościowych. Paragraf A34f MSB 500 dostarcza wytycznych dotyczących ograniczeń nałożonych przez zewnętrzne źródło informacji na dostarczenie informacji potwierdzających.

Ekspert kierownictwa

A130. Założenia odnoszące się do szacunków księgowych, które są ustalane lub identyfikowane przez eksperta kierownictwa stają się założeniami kierownictwa, gdy są zastosowane przez kierownictwo do ustalenia szacunku księgowego. W rezultacie, biegły rewident odnosi odpowiednie wymogi niniejszego MSB do tych założeń.

A131. Jeżeli praca eksperta obejmuje wykorzystanie metod lub źródeł danych odnoszących się do szacunków księgowych, lub ustalania, albo dostarczania ustaleń lub wniosków odnoszących się do szacunku punktowego lub powiązanych ujawnień celem ich włączenia do sprawozdania finansowego, wymogi paragrafów 21-29 niniejszego MSB mogą ułatwić biegłemu rewidentowi zastosowanie paragrafu 8(c) MSB 500.

Organizacje usługowe

A132. MSB 402⁵⁴ dotyczy zrozumienia przez biegłego rewidenta usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej, jak również reakcji biegłego rewidenta na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia. Gdy jednostka korzysta z usług świadczonych przez organizację usługową dla potrzeb ustalenia szacunków księgowych, wymogi i wytyczne z MSB 402 mogą ułatwić biegłemu rewidentowi zastosowanie wymogów niniejszego MSB.

Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa (Zob. par. 32)

A133. Stronniczość kierownictwa może być trudna do wykrycia na poziomie kont księgowych i może być zidentyfikowana przez biegłego rewidenta tylko podczas rozważań dotyczących grup szacunków księgowych, wszystkich szacunków księgowych łącznie lub gdy są one obserwowane przez kilka okresów sprawozdawczych. Na przykład, jeżeli szacunki księgowe ujęte w sprawozdaniu finansowym są postrzegane jako pojedynczo racjonalne, ale szacunki punktowe kierownictwa stale mają tendencję do pozostawania na tym samym końcu przedziału możliwie racjonalnych wyników pomiaru biegłego rewidenta, który dostarcza bardziej korzystnych dla kierownictwa wyników sprawozdawczości finansowej, takie okoliczności mogą wskazywać na możliwą stronniczość kierownictwa.

A134. Przykłady oznak możliwej stronniczości kierownictwa w odniesieniu do szacunków księgowych obejmują:

- zmiany w szacunku księgowym, lub metodzie jego ustalania w przypadku, gdy kierownictwo dokonało subiektywnego oszacowania, gdyż nastąpiła zmiana w okolicznościach,
- wybór lub ustalenie znaczących założeń lub danych, które zapewniają szacunek punktowy sprzyjający celom kierownictwa,
- wybór szacunku punktowego, który może wskazywać na trend optymistyczny lub pesymistyczny.

Gdy takie oznaki zostaną zidentyfikowane, może wystąpić ryzyko istotnego zniekształcenia, zarówno na poziomie stwierdzeń, jak i sprawozdania finansowego. Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa same w sobie nie stanowią zniekształceń dla celów wyciągania wniosków na temat racjonalności pojedynczych szacunków księgowych. Jednakże, w niektórych przypadkach, dowody badania mogą raczej wskazywać na zniekształcenie niż jedynie na oznakę stronniczości kierownictwa.

A135. Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa mogą wpływać na wnioski biegłego rewidenta dotyczące tego, czy oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta i powiązane reakcje pozostają właściwe. Biegły rewident może również potrzebować rozważenia skutków dla innych aspektów badania, w tym potrzeby dalszego podważania odpowiedniości osądów kierownictwa podczas ustalania szacunków księgowych. Ponadto, oznaki możliwej stronniczości kierownictwa mogą wpływać na wnioski biegłego rewidenta dotyczące tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość jest wolne od istotnego zniekształcenia, jak omówiono to w MSB 700 (zmienionym)⁵⁵.

A136. Dodatkowo, stosując MSB 240, od biegłego rewidenta wymaga się oceny czy osady i decyzje

⁵⁴ MSB 402 „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej”.

⁵⁵ MSB 700 (zmieniony), paragraf 11.

kierownictwa dotyczące ustalania szacunków księgowych włączone do sprawozdania finansowego wskazują na możliwą stronniczość, która może reprezentować istotne zniekształcenie wynikające z oszustwa⁵⁶. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa jest często realizowana przez celowe zniekształcenie szacunków księgowych, które może obejmować celowe zaniżanie lub zawyżanie szacunków księgowych. Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, które mogą także stanowić czynniki ryzyka oszustwa, mogą powodować konieczność ponownej oceny czy oszacowane przez biegłego rewidenta ryzyka, w szczególności, ryzyka oszustwa i powiązane reakcje pozostają odpowiednie.

Całościowa ocena oparta na wykonanych procedurach badania (Zob. par. 33)

A137. W miarę wykonywania zaplanowanych procedur badania, uzyskane dowody badania mogą powodować modyfikację rodzaju, rozłożenia w czasie lub zakresu innych zaplanowanych przez biegłego rewidenta procedur badania⁵⁷. W odniesieniu do szacunków księgowych, w trakcie wykonywania procedur w celu uzyskania dowodów badania uwagę biegłego rewidenta może zwrócić informacja, która różni się znacząco od informacji, na której było oparte szacowanie ryzyka. Na przykład, biegły rewident mógł zidentyfikować, że jedynym powodem oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia jest subiektywizm związany z ustalaniem szacunku księgowego. Jednakże, podczas wykonywania procedur stanowiących reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia biegły rewident może odkryć, że szacunek księgowy jest bardziej złożony niż ustalono pierwotnie, co może poddawać w wątpliwość oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia (na przykład, ryzyko nieodłączne może wymagać ponownego oszacowania, jako wyższe na skali ryzyka nieodłącznego ze względu na oddziaływanie złożoności) i dlatego biegły rewident może potrzebować wykonać dodatkowe dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania⁵⁸.

A138. W odniesieniu do szacunków księgowych, które nie zostały ujęte, szczególnej uwagi wymaga ocena biegłego rewidenta dotycząca tego, czy kryteria ujęcia według mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej faktycznie zostały spełnione. Gdy szacunek księgowy nie został ujęty, a biegły rewident stwierdza, że takie podejście jest odpowiednie, niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawnienia danych okoliczności w notach do sprawozdania finansowego.

Ustalanie czy szacunki księgowe są racjonalne czy zniekształcone (Zob. par. 9, 35)

A139. Ustalając, czy w oparciu o wykonane procedury badania i uzyskane dowody, szacunek punktowy kierownictwa i powiązane ujawnienia są racjonalne, czy zniekształcone:

- gdy dowody badania potwierdzają przedział, zakres przedziału może być szeroki oraz, w pewnych okolicznościach, może stanowić wielokrotność istotności dla sprawozdania finansowego jako całości (patrz również paragraf A125). Pomimo tego, że szeroki zakres przedziału może być odpowiedni w danych okolicznościach, może to wskazywać, że ważne jest, aby biegły rewident ponownie rozważył czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące racjonalności kwot mieszczących się w przedziale,
- dowody badania mogą potwierdzać szacunek punktowy, który różni się od szacunku punktowego kierownictwa. W takich okolicznościach, różnica pomiędzy szacunkiem

⁵⁶ MSB 240, paragraf 33(b).

⁵⁷ MSB 330, paragraf A60.

⁵⁸ Patrz również MSB 315 (zmieniony), paragraf 31.

punktowym biegłego rewidenta i kierownictwa stanowi zniekształcenie,

- dowody badania mogą potwierdzać przedział, który nie obejmuje szacunku punktowego kierownictwa. W takich okolicznościach, zniekształcenie jest różnicą pomiędzy szacunkiem punktowym kierownictwa a najbliższym punktem przedziału biegłego rewidenta.

A140. Paragrafy A110-A114 dostarczają wytycznych ułatwiających biegłemu rewidentowi ocenę wyboru szacunku punktowego przez kierownictwo i powiązanych ujawnień do ujęcia w sprawozdaniu finansowym.

A141. Gdy dalsze procedury badania biegłego rewidenta obejmują testowanie sposobu ustalania szacunku punktowego przez kierownictwo lub ustalanie szacunku punktowego lub przedziału biegłego rewidenta, wówczas od biegłego rewidenta wymaga się uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących ujawnień, które opisują niepewność szacowania zgodnie z paragrafami 26(b) i 29(b) oraz innych ujawnień zgodnie z paragrafem 31. Biegły rewident rozważa wówczas uzyskane dowody badania dotyczące ujawnień jako część całościowej oceny, zgodnie z paragrafem 35, dotyczące tego, czy szacunki księgowo i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy są zniekształcone.

A142. MSB 450 dostarcza również wytycznych odnoszących się do ujawnień jakościowych⁵⁹, oraz gdy zniekształcenia w ujawnieniach mogą być związane z oszustwem⁶⁰.

A143. Gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocena biegłego rewidenta dotycząca tego, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację⁶¹ obejmuje rozważenie całościowej prezentacji, struktury i zawartości sprawozdania finansowego oraz, czy sprawozdanie finansowe, w tym powiązane noty, przedstawiają transakcje i zdarzenia w sposób, który zapewnia rzetelną prezentację. Na przykład, gdy szacunek księgowy jest narażony na wyższy stopień niepewności szacowania biegły rewident może uznać, że aby zapewnić rzetelną prezentację, potrzebne są dodatkowe ujawnienia. Jeżeli kierownictwo nie włączy takich dodatkowych ujawnień, biegły rewident może uznać, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone.

A144. MSB 705 (zmieniony)⁶² dostarcza wytycznych dotyczących wpływu na opinię biegłego rewidenta sytuacji, gdy biegły rewident uważa, że ujawnienia kierownictwa w sprawozdaniu finansowym są nieadekwatne lub wprowadzają w błąd, w tym, na przykład, w odniesieniu do niepewności szacowania.

Pisemne oświadczenia (Zob. par. 37)

A145. Pisemne oświadczenia na temat specyficznych szacunków księgowych mogą obejmować oświadczenia:

- o tym, że znaczące osądy zastosowane podczas ustalania szacunków księgowych uwzględniają wszystkie stosowne informacje, których kierownictwo jest świadome,
- na temat spójności i odpowiedniości wyboru lub zastosowania metod, założeń i danych

⁵⁹ MSB 450, paragraf A17.

⁶⁰ MSB 450, paragraf A22.

⁶¹ MSB 700 (zmieniony), paragraf 14.

⁶² MSB 705 (zmieniony), paragrafy 22-23.

wykorzystanych przez kierownictwo podczas ustalania szacunków księgowych,

- o tym, że założenia odpowiednio odzwierciedlają intencje kierownictwa i możliwości podjęcia przez kierownictwo określonych działań w imieniu jednostki, tam, gdzie ma to znaczenie dla szacunków księgowych i ujawnień,
- o tym, że ujawnienia odnoszące się do szacunków księgowych, uwzględniając ujawnienia opisujące niepewność szacowania, są kompletne i racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- o tym, że odpowiednie, specjalistyczne umiejętności lub wiedza zostały zastosowane podczas ustalania szacunków księgowych,
- o tym, że żadne późniejsze zdarzenia nie wymagają korekty szacunków księgowych i powiązanych ujawnień włączonych do sprawozdania finansowego,
- gdy szacunki księgowe nie zostały ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, na temat stosowności decyzji kierownictwa, że kryteria ujęcia lub ujawnienia określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej nie zostały spełnione.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór, kierownictwem lub innymi odpowiednimi stronami (Zob. par. 38)

A146. Stosując MSB 260 (zmieniony), biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o swoim zdaniu na temat znaczących jakościowych aspektów zasad (polityk) rachunkowości jednostki dotyczących szacunków księgowych i powiązanych ujawnień⁶³. Załącznik 2 zawiera specyficzne sprawy odnoszące się do szacunków księgowych, których przedstawienie osobom sprawującym nadzór może rozważyć biegły rewident.

A147. MSB 265 wymaga od biegłego rewidenta przedstawienia na piśmie osobom sprawującym nadzór znaczących słabości kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania⁶⁴. Takie znaczące słabości mogą obejmować te odnoszące się do kontroli nad:

- wyborem i zastosowaniem znaczących zasad (polityk) rachunkowości oraz wyborem i zastosowaniem metod, założeń i danych,
- zarządzanie ryzykiem i powiązanymi systemami,
- integralnością danych, w tym, gdy dane są uzyskiwane z zewnętrznych źródeł informacji, oraz
- wykorzystaniem, tworzeniem i zatwierdzaniem modeli, w tym modeli uzyskanych od zewnętrznego dostawcy oraz wszelkich poprawek, które mogą być wymagane.

A148. Oprócz komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór, biegły rewident może być uprawniony lub zobowiązany do komunikowania się bezpośrednio z regulatorami lub nadzorem ostrożnościowym. Taka komunikacja może być użyteczna na określonych etapach badania, takich jak planowanie badania lub finalizacja sprawozdania biegłego rewidenta. Na przykład, w niektórych systemach prawnych regulatorzy instytucji finansowej dążą do współpracy z biegłymi rewidentami w celu dzielenia się informacjami dotyczącymi działalności i stosowania kontroli w odniesieniu do działalności w zakresie instrumentów finansowych, wyzwań

⁶³ MSB 260 (zmieniony), paragraf 16(a).

⁶⁴ MSB 265, paragraf 9.

związanych z wyceną instrumentów finansowych na nieaktywnych rynkach, oczekiwanych strat kredytowych oraz rezerw ubezpieczeniowych, podczas gdy inni regulatorzy mogą dążyć do poznania poglądów biegłego rewidenta na temat znaczących aspektów działalności jednostki, w tym oceny szacunków dotyczących kosztów jednostki. Taka komunikacja może pomagać biegłemu rewidentowi w identyfikacji, oszacowaniu i reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia.

Dokumentacja (Zob. par. 39)

A149. MSB 315 (zmieniony)⁶⁵ oraz MSB 330⁶⁶ zawierają wymogi i wytyczne dotyczące dokumentowania zrozumienia jednostki przez biegłego rewidenta, oszacowania ryzyka i reakcji na oszacowane ryzyka. Wytyczne te oparte są na wymogach i wytycznych zamieszczonych w MSB 230⁶⁷. W kontekście badania szacunków księgowych, od biegłego rewidenta wymaga się przygotowania dokumentacji badania dotyczącej zrozumienia przez biegłego rewidenta kluczowych elementów jednostki i jej otoczenia odnoszących się do szacunków księgowych. Dodatkowo, osądy biegłego rewidenta na temat oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszące się do szacunków księgowych i reakcje biegłego rewidenta prawdopodobnie będą dodatkowo poparte dokumentacją z komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem.

A150. W trakcie dokumentowania powiązań dalszych procedur badania biegłego rewidenta z oszacowanymi ryzykami istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, zgodnie z MSB 330, niniejszy MSB wymaga, aby biegły rewident uwzględnił przyczyny ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Te przyczyny mogą odnosić się do jednego lub kilku czynników ryzyka nieodłącznego lub ryzyka kontroli oszacowanego przez biegłego rewidenta. Jednakże, od biegłego rewidenta nie wymaga się dokumentowania sposobu, w jaki każdy z czynników ryzyka nieodłącznego został uwzględniony podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w odniesieniu do każdego szacunku księgowego.

A151. Biegły rewident może również rozważyć udokumentowanie:

- gdy zastosowanie metody przez kierownictwo obejmuje złożone modelowanie czy osądy kierownictwa zostały zastosowane spójnie i, gdy ma to zastosowanie, czy zaprojektowanie modelu odpowiada celom pomiaru mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- gdy na wybór i zastosowanie metod, znaczących założeń lub danych wpływa w większym stopniu złożoność, osądy biegłego rewidenta dotyczące ustalania tego, czy specjalistyczne umiejętności lub wiedza są wymagane do wykonania procedur szacowania ryzyka, zaprojektowania i przeprowadzenia procedur w reakcji na te ryzyka, lub w celu oceny uzyskanych dowodów badania. W takich okolicznościach dokumentacja może również obejmować sposób, w jaki wymagane umiejętności lub wiedza zostały zastosowane.

A152. Paragraf A7 MSB 230 wskazuje, że pomimo, iż może nie istnieć tylko jeden sposób udokumentowania, że biegły rewident stosuje zawodowy sceptycyzm, niemniej jednak dokumentacja badania może dostarczać dowodów potwierdzających, że biegły rewident stosuje zawodowy sceptycyzm. Na przykład, w odniesieniu do szacunków księgowych, gdy uzyskane dowody badania obejmują dowody, które zarówno potwierdzają jak i zaprzeczają stwierdzeniom kierownictwa, dokumentacja może wskazywać, w jaki sposób biegły rewident ocenił te dowody,

⁶⁵ MSB 315 (zmieniony), paragrafy 32 oraz A152-A155.

⁶⁶ MSB 330, paragrafy 28 i A63.

⁶⁷ MSB 230, paragraf 8(c).

uwzględniając zawodowe osądy zastosowane podczas formułowania wniosków na temat wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania. Przykłady innych wymogów w niniejszym MSB, dla których dokumentacja może dostarczać dowodów stosowania zawodowego sceptycyzmu przez biegłego rewidenta obejmują:

- paragraf 13(d), odnoszący się do tego, w jaki sposób biegły rewident zastosował zrozumienie do ustalenia swojego oczekiwania odnośnie szacunku księgowego i powiązanych ujawnień, które mają być ujęte w sprawozdaniu finansowym i jak wygląda to oczekiwanie w porównaniu do sprawozdania finansowego jednostki sporządzonego przez kierownictwo,
- paragraf 18, który wymaga zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania, w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania w sposób, który nie jest stroniczy w kierunku uzyskiwania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczania dowodów badania, które są zaprzeczające,
- paragrafy 23(b), 24(b), 25(b) i 32, które odnoszą się do oznak możliwej stroniczości kierownictwa, oraz
- paragraf 34, który odnosi się do rozważenia przez biegłego rewidenta wszystkich znaczących dowodów badania, bez względu na to czy mają charakter potwierdzający czy zaprzeczający.

Czynniki ryzyka nieodłącznego

Wprowadzenie

1. Podczas identyfikacji, szacowania oraz ustalania reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla szacunku księgowego i powiązanych ujawnień, niniejszy MSB wymaga, aby biegły rewident wziął pod uwagę, w jaki sposób złożoność, subiektywizm i inne czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na stopień, w jakim szacunek księgowy jest podatny na niepewność szacowania oraz stopień, w jakim wybór i zastosowanie metod, założeń i danych wykorzystanych do ustalenia szacunku księgowego, jak również wybór szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień do uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym.
2. Nieodłącznym ryzykiem odnoszącym się do szacunku księgowego jest podatność stwierdzenia dotyczącego szacunku księgowego na istotne zniekształcenie, przed rozważeniem kontroli. Ryzyko nieodłączne wynika z czynników ryzyka nieodłącznego, które są źródłem wyzwań w odpowiednim ustaleniu szacunku księgowego. Niniejszy Załącznik dostarcza dalszych wyjaśnień dotyczących rodzaju czynników ryzyka nieodłącznego dotyczących niepewności szacowania, subiektywizmu i złożoności oraz ich wzajemnych oddziaływań, w kontekście ustalania szacunków księgowych i wyboru szacunku punktowego kierownictwa oraz powiązanych ujawnień do uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym.

Podstawa pomiaru

3. Podstawa pomiaru i rodzaj, warunki oraz okoliczności związane z pozycją sprawozdania finansowego skutkują odpowiednimi atrybutami wyceny. Gdy koszt lub cena danej pozycji nie może być bezpośrednio zaobserwowana, wymaga się ustalenia szacunku księgowego przy zastosowaniu odpowiedniej metody i wykorzystaniu odpowiednich danych i założeń. Metoda ta może być wskazana w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej lub jest wybierana przez kierownictwo, w celu odzwierciedlenia dostępnej wiedzy na temat sposobu, w jaki oczekuje się, że odpowiednie atrybuty wyceny wpłyną na cenę lub koszt pozycji przy danej podstawie pomiaru.

Niepewność szacowania

4. Podatność na brak precyzji w pomiarze często określana jest w ramowych założeniach rachunkowości jako niepewność pomiaru. Niepewność szacowania często definiowana jest w niniejszym MSB jako podatność na nieodłączny brak precyzji w pomiarze. Pojawia się ona, gdy wymagana kwota pieniężna pozycji sprawozdania finansowego, która jest ujęta lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym nie może być precyzyjnie zmierzona w drodze bezpośredniej obserwacji kosztu lub ceny. Gdy bezpośrednia obserwacja nie jest możliwa, następną najbardziej precyzyjną alternatywną strategią pomiaru jest zastosowanie metody, która odzwierciedla dostępną wiedzę na temat kosztu lub ceny dla danej pozycji w oparciu o odpowiednią podstawę pomiaru z wykorzystaniem obserwowalnych danych dotyczących odpowiednich atrybutów wyceny.
5. Jednakże, ograniczenia w dostępności takiej wiedzy lub danych mogą ograniczać weryfikowalność takich danych wejściowych do procesu pomiaru, a w rezultacie ograniczać precyzję wyników pomiaru. Dodatkowo, większość ramowych założeń rachunkowości stwierdza, że występują praktyczne ograniczenia dotyczące informacji, które powinny być wzięte pod uwagę, tak jak w sytuacji, gdy koszt uzyskania informacji przekroczyłby korzyści. Brak precyzji

pomiaru będący skutkiem tych ograniczeń jest nieodłączny, ponieważ nie może być wyeliminowany z procesu pomiaru. Odpowiednio, takie ograniczenia są źródłami niepewności szacowania. Inne źródła niepewności pomiaru, które mogą pojawić się w procesie pomiaru są, przynajmniej co do zasady, możliwe do wyeliminowania, jeżeli zastosowana metoda jest odpowiednia i dlatego są raczej źródłami potencjalnego zniekształcenia niż niepewności szacowania.

6. Gdy niepewność szacowania dotyczy niepewnych przyszłych wpływów lub wpływów korzyści ekonomicznych, które będą ostatecznie wynikały ze stanowiących ich podstawę aktywów lub zobowiązań, wynik tych przepływów będzie możliwy do zaobserwowania wyłącznie po dacie sprawozdania finansowego. W zależności od rodzaju mającej zastosowanie podstawy pomiaru oraz rodzaju, warunków i okoliczności dotyczących pozycji sprawozdania finansowego, wynik ten może być bezpośrednio zaobserwowany przed ukończeniem sprawozdania finansowego lub może być bezpośrednio obserwowany w późniejszej dacie. Dla niektórych szacunków księgowych, w ogóle może nie istnieć obserwowalny wynik.
7. Niektóre niepewne wyniki mogą być stosunkowo łatwe do przewidzenia z wysokim poziomem precyzji w odniesieniu do indywidualnej pozycji. Na przykład, okres ekonomicznej użyteczności maszyny produkcyjnej może być łatwy do przewidzenia, jeżeli dostępne są wystarczające informacje techniczne dotyczące jej przeciętnego okresu użyteczności. Jeżeli nie jest możliwe przewidzenie przyszłego wyniku, takiego jak indywidualny oczekiwany okres oparty na założeniach aktuarialnych, z racjonalną precyzją, nadal może być możliwe przewidzenie tego wyniku z większą precyzją dla grupy pojedynczych obiektów. Podstawy pomiaru mogą, w niektórych przypadkach, wskazywać poziom portfela jako stosowną jednostkę rozliczeniową dla celów pomiaru, co może zmniejszyć nieodłączną niepewność szacowania.

Złożoność

8. Złożoność (na przykład, złożoność stanowiąca nieodłączny element procesu ustalania szacunku księgowego, przed rozważeniem kontroli) powoduje ryzyko nieodłączne. Nieodłączna złożoność może pojawić się, gdy:
 - występuje wiele atrybutów wyceny z wieloma lub nieliniowymi zależnościami między nimi,
 - ustalanie odpowiednich wartości dla jednego lub większej ilości atrybutów wyceny wymaga wielu zestawu danych,
 - podczas ustalania szacunków księgowych wymaganych jest więcej założeń lub gdy występują zależności między wymaganymi założeniami,
 - wykorzystane dane cechuje nieodłączna trudność identyfikacji, pozyskania, uzyskania do nich dostępu lub ich zrozumienia.
9. Złożoność może odnosić się do złożoności metody oraz procesu obliczeniowego lub modelu wykorzystanego do jego zastosowania. Na przykład, złożoność w modelu może odzwierciedlać potrzebę zastosowania koncepcji lub technik wyceny opartych na prawdopodobieństwie, formuł cen opcji lub technik symulacyjnych w celu przewidzenia niepewnych przyszłych wyników lub hipotetycznych zachowań. Podobnie, proces obliczeniowy może wymagać danych z wielu źródeł lub wielu zestawów danych, aby uzasadnić ustalenie szacunku lub zastosowanie zaawansowanych koncepcji matematycznych lub statystycznych.
10. Im większa złożoność, tym jest bardziej prawdopodobne, że kierownictwo będzie potrzebowało zastosować specjalistyczne umiejętności lub wiedzę do ustalenia szacunku księgowego lub

zaangażować eksperta, na przykład w odniesieniu do:

- koncepcji i technik wyceny, które mogłyby być wykorzystane w kontekście podstaw i celów pomiaru lub innych wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz w jaki sposób zastosować te koncepcje i techniki,
- leżące u podstaw wyceny atrybuty, które mogą mieć znaczenie biorąc pod uwagę podstawę i rodzaj pomiaru, warunki i okoliczności dotyczące tej pozycji sprawozdania finansowego, dla których ustalane są szacunki księgowo, lub
- identyfikacji odpowiednich źródeł danych ze źródeł wewnętrznych (w tym źródeł spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych) lub zewnętrznych źródeł informacji, ustalania, w jaki sposób odnieść się do potencjalnych trudności w uzyskiwaniu danych z takich źródeł, lub zachowania ich integralności podczas stosowania metody, lub zrozumieniu przydatności i wiarygodności tych danych,

11. Złożoność odnosząca się do danych może pojawić się, na przykład, w poniższych okolicznościach:

- (a) gdy dane są trudne do uzyskania lub gdy odnoszą się do transakcji, które nie są ogólnie dostępne. Nawet jeżeli takie dane są dostępne, na przykład z zewnętrznego źródła informacji, stosowność i wiarygodność tych danych mogą być trudne do rozważenia, dopóki zewnętrzne źródło informacji nie ujawni wystarczających informacji na temat źródeł danych stanowiących ich podstawę oraz na temat jakiegokolwiek przetwarzania danych, które zostało wykonane,
- (b) gdy dane odzwierciedlają poglądy zewnętrznego źródła informacji dotyczące przyszłych uwarunkowań lub zdarzeń, które mogą być właściwe w tworzeniu uzasadnienia dla szacunku, trudno jest zrozumieć bez przejrzystości uzasadnienie i informacje, jakie zostały wzięte pod uwagę podczas tworzenia się tych poglądów,
- (c) gdy określone typy danych są nieodłącznie trudne do zrozumienia, ponieważ wymagają zrozumienia trudnych technicznie koncepcji gospodarczych lub prawnych, takich, które mogą być wymagane, aby prawidłowo zrozumieć dane obejmujące warunki umów transakcji obejmujących złożone instrumenty finansowe lub produkty ubezpieczeniowe.

Subiektywizm

12. Subiektywizm (na przykład, subiektywizm stanowiący nieodłączny element procesu ustalania szacunku księgowego, przed rozważeniem kontroli) odzwierciedla nieodłączne ograniczenia w racjonalnie dostępnej wiedzy lub danych dotyczących atrybutów wyceny. Gdy istnieją takie ograniczenia, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą ograniczyć stopień subiektywizmu dostarczając podstaw wymaganych dla ustalenia określonych osądów. Takie wymogi mogą, na przykład, ustanawiać, wprost lub pośrednio, cele odnoszące się do pomiaru, ujawnień, jednostki rozliczeniowej, lub zastosowanie ograniczeń biorąc pod uwagę koszty. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą również podkreślać wagę takich osądów poprzez wymogi w zakresie ujawnień dotyczących tych osądów.

13. Osąd kierownictwa jest zasadniczo potrzebny podczas ustalania niektórych lub wszystkich z poniższych spraw, które często związane są z subiektywizmem:

- w zakresie nie wskazanym w wymogach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, odpowiednich podejść do wyceny, koncepcji, technik oraz czynników do wykorzystania w metodzie szacowania, z uwzględnieniem dostępnej

wiedzy,

- w zakresie, w jakim atrybuty wyceny są obserwowalne, gdy istnieją różnorodne potencjalne źródła danych, odpowiednie źródła danych do wykorzystania,
 - w zakresie, w jakim atrybuty wyceny są nieobserwowalne, odpowiednie założenia lub zakres założeń do przyjęcia, z uwzględnieniem najlepszych dostępnych danych, w tym, na przykład perspektywy rynkowe,
 - zakres racjonalnie możliwych wyników, z których wybierany jest szacunek punktowy kierownictwa oraz względne prawdopodobieństwo, że określone punkty w ramach przedziału byłyby spójne z celami podstawy pomiaru wymaganymi przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, oraz
 - wybór szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień, jakie mają być zamieszczone w sprawozdaniu finansowym.
14. Przyjmowanie założeń co do przyszłych zdarzeń lub warunków obejmuje stosowanie osądu, którego trudność waha się w stopniu, do jakiego te zdarzenia lub uwarunkowania są niepewne. Precyzja, z jaką możliwe jest przewidzenie niepewnych przyszłych zdarzeń lub uwarunkowań zależy od stopnia, w jakim te zdarzenia lub uwarunkowania są możliwe do ustalenia w oparciu o wiedzę, w tym wiedzę na temat przeszłych uwarunkowań, zdarzeń i powiązanych wyników. Brak precyzji również przyczynia się do niepewności szacowania, jak opisano powyżej.
 15. W odniesieniu do przyszłych wyników, przyjęcie założeń może być konieczne tylko dla tych cech wyniku, które są niepewne. Na przykład, rozważając pomiar możliwej utraty wartości należności z tytułu sprzedaży produktów w dacie bilansowej, kwota należności może być jednoznacznie ustalona i bezpośrednio obserwowalna w powiązanych dokumentach transakcji. Niepewna może być kwota, jeżeli taka występuje, straty wynikającej z utraty wartości. W takim przypadku, założenia mogą być wymagane wyłącznie w zakresie prawdopodobieństwa straty oraz w zakresie kwoty i czasu wystąpienia takiej straty.
 16. Jednakże, w innych przypadkach, kwota przepływów pieniężnych zawartych w prawach odnoszących się do aktywów może być niepewna. W takich przypadkach, muszą zostać przyjęte założenia w odniesieniu zarówno do kwot praw stanowiących podstawę przepływów pieniężnych jak również potencjalnych strat z tytułu trwałej utraty wartości.
 17. Może być konieczne, aby kierownictwo rozważyło informacje dotyczące przeszłych uwarunkowań i zdarzeń, łącznie z bieżącymi trendami i oczekiwaniami dotyczącymi przyszłości. Przeszłe uwarunkowania i zdarzenia dostarczają historycznych informacji, które mogą eksponować powtarzające się historyczne wzorce możliwe do ekstrapolacji przy ocenie przyszłych wyników. Takie historyczne informacje mogą ponadto wskazywać na zmianę wzorców zachowania w czasie (cykle lub trendy). Mogą one sugerować, że podstawowe historyczne wzorce zachowań zmieniały się w pewne przewidywalne sposoby, które również mogą być ekstrapolowane przy ocenie przyszłych wyników. Mogą również być dostępne inne rodzaje informacji, które wskazują na możliwe zmiany w historycznych wzorcach zachowań lub powiązanych cyklach czy trendach. Utrudnione osądy mogą być wymagane w odniesieniu do wartości przewidywalnej takich informacji.
 18. Zasięg i rodzaj (w tym powiązany stopień subiektywizmu) osądów uwzględnionych podczas ustalania szacunków księgowych może stwarzać okazję do stronniczości kierownictwa w zakresie podejmowania decyzji dotyczących kierunku działania, które, zdaniem kierownictwa, jest odpowiednie podczas ustalania szacunku księgowego. Gdy dodatkowo występuje wysoki

stopień złożoności lub niepewności szacowania, lub obydwaj, ryzyko, oraz okazja do stronniczości kierownictwa lub oszustwa mogą być również podwyższone.

Związek pomiędzy niepewnością szacowania a subiektywizmem i złożonością

19. Niepewność szacowania powoduje nieodłączne zróżnicowanie w możliwych metodach, źródłach danych i założeniach, które mogłyby być wykorzystane do ustalenia szacunku księgowego. Powoduje to subiektywizm i w rezultacie potrzebę zastosowania osądu podczas ustalania szacunku księgowego. Takie osądy są wymagane podczas wyboru odpowiednich metod i źródeł danych, podczas ustalania założeń oraz podczas wyboru szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień do ujęcia w sprawozdaniu finansowym. Osądy te są dokonywane w kontekście wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczących ujęcia, pomiaru, prezentacji i ujawnienia. Jednakże, ponieważ występują ograniczenia w osiągalności i dostępności wiedzy lub informacji uzasadniających te osądy, są one z natury subiektywne.
20. Subiektywizm w takich osądach tworzy okazję do niezamierzonej lub zamierzonej stronniczości kierownictwa podczas ich ustalania. Wiele ramowych założeń rachunkowości wymaga, aby informacje sporządzane dla potrzeb ich ujęcia w sprawozdaniu finansowym były neutralne (tzn. nie powinny być stronnicze). Ponieważ ta stronniczość może, przynajmniej co do zasady, być wyeliminowana z procesu szacowania, źródła potencjalnej stronniczości w osądach zastosowanych w celu odniesienia się do stronniczości są raczej źródłami potencjalnego zniekształcenia, niż źródłami niepewności szacowania.
21. Nieodłączne zróżnicowanie w możliwych metodach, źródłach danych i założeniach, które mogłyby być wykorzystane do ustalenia szacunku księgowego (patrz paragraf 19) skutkuje również zróżnicowaniem w racjonalnie możliwych wynikach pomiaru. Wielkość zakresu racjonalnie możliwych wyników pomiaru jest rezultatem stopnia niepewności szacowania i często określana jest jako wrażliwość szacunku księgowego. Oprócz określania wyników pomiaru, proces szacowania obejmuje również analizowanie skutków nieodłącznego zróżnicowania w możliwych metodach, źródłach danych i założeniach w zakresie racjonalnie możliwych wyników pomiaru (określanych jako wrażliwość szacunku księgowego).
22. Przygotowując prezentację w sprawozdaniu finansowym dotyczącą szacunku księgowego, która, gdy jest to wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, zapewnia rzetelną prezentację (tj. kompletną, obiektywną i wolną od błędów) obejmuje ustalanie odpowiednich osądów podczas wyboru szacunku punktowego kierownictwa, który jest odpowiednio wybrany z zakresu racjonalnie możliwych wyników pomiaru i powiązanych ujawnień, które odpowiednio opisują niepewność szacowania. Te osądy, same w sobie mogą obejmować subiektywizm, w zależności od rodzaju wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które odnoszą się do tych spraw. Przykładowo, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać specyficznej podstawy (takiej jak średnia ważona prawdopodobieństwem lub najlepszy szacunek) wyboru szacunku punktowego kierownictwa. Podobnie, może to wymagać specyficznych ujawnień lub ujawnień, które osiągają określone cele ujawnień, lub dodatkowych ujawnień, które są wymagane do zapewnienia rzetelnej prezentacji w danych okolicznościach.
23. Pomimo, że szacunek księgowy, który jest podatny na wyższy stopień niepewności szacowania może być mniej precyzyjnie mierzalny, niż szacunek księgowy podatny na niższy stopień niepewności szacowania, ujęcie szacunku księgowego w sprawozdaniu finansowym może nadal być wystarczająco ważne dla użytkowników sprawozdania finansowego, jeżeli, gdy jest to

wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, rzetelna prezentacja danej pozycji może być zapewniona. W niektórych przypadkach niepewność szacowania może być tak duża, że kryteria ujęcia w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej nie są spełnione i szacunek księgowy nie może być ujęty w sprawozdaniu finansowym. Nawet w takich okolicznościach mogą nadal istnieć znaczące wymogi dotyczące ujawnień, na przykład ujawnienie szacunku punktowego lub zakresu racjonalnie możliwych wyników pomiaru i informacji opisujących niepewność szacowania, i ograniczenia w ujęciu danej pozycji. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mają zastosowanie w danych okolicznościach mogą być wyszczególnione w większym lub mniejszym stopniu. Odpowiednio, w tych okolicznościach, mogą istnieć dodatkowe osądy, które uwzględniają subiektywizm.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

Sprawy, których przedstawienie osobom sprawującym nadzór może rozważyć biegły rewident, odnoszące się do poglądów biegłego rewidenta na jakościowe aspekty zasad (polityk) rachunkowości jednostki dotyczące szacunków księgowych i powiązanych ujawnień obejmują:

- (a) Rozważenie, w jaki sposób kierownictwo identyfikuje transakcje, inne zdarzenia i uwarunkowania, które mogą powodować potrzebę ustalenia lub zmianę w szacunkach księgowych i powiązanych ujawnieniach.
- (b) Ryzyka istotnego zniekształcenia.
- (c) Względną istotność szacunków księgowych dla sprawozdania finansowego jako całości.
- (d) Posiadane przez kierownictwo zrozumienie (lub jego brak) odnoszące się do rodzaju i zakresu oraz ryzyk związanych z szacunkami księgowymi.
- (e) Rozważenie czy kierownictwo zastosowało odpowiednie specjalistyczne umiejętności lub wiedzę, albo zaangażowało odpowiednich ekspertów.
- (f) Poglądy biegłego rewidenta na temat różnic pomiędzy szacunkiem punktowym lub przedziałem biegłego rewidenta a szacunkiem punktowym kierownictwa.
- (g) Poglądy biegłego rewidenta na temat odpowiedniości wyboru zasad (polityk) rachunkowości dotyczących szacunków księgowych oraz ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym.
- (h) Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa.
- (i) Rozważenie, czy wystąpiła lub powinna wystąpić zmiana w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego w metodach ustalania szacunków księgowych.
- (j) Rozważenie, dlaczego wystąpiła zmiana w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego w metodach ustalania szacunku księgowego oraz wyników szacunków księgowych.
- (k) Rozważenia czy metody ustalania szacunków księgowych przez kierownictwo, w tym w sytuacji, gdy kierownictwo wykorzystuje model, są odpowiednie w kontekście celów pomiaru, rodzaju, warunków i okoliczności oraz innych wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- (l) Rodzaj i skutki znaczących założeń zastosowanych w szacunkach księgowych oraz stopień subiektywizmu uwzględnionego w określaniu założeń.
- (m) Rozważenie, czy znaczące założenia są spójne między sobą i z tymi wykorzystanymi w innych szacunkach księgowych lub z założeniami wykorzystanymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki.
- (n) Gdy ma to znaczenie dla odpowiedniości znaczących założeń lub odpowiedniego zastosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, rozważenie, czy kierownictwo zamierza i ma możliwość podjęcia określonych kierunków działania.
- (o) Rozważenie, w jaki sposób kierownictwo rozpatrzyło alternatywne założenia lub wyniki i dlaczego je odrzuciło, lub w jaki inny sposób kierownictwo odniosło się do niepewności szacowania podczas ustalania szacunku księgowego.
- (p) Rozważenie czy dane i znaczące założenia wykorzystane przez kierownictwo podczas ustalania

szacunków księgowych są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

- (q) Przydatność i wiarygodność informacji uzyskanych z zewnętrznych źródeł informacji.
- (r) Znaczące trudności napotkane podczas uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących danych uzyskanych z zewnętrznych źródeł informacji lub wycen wykonanych przez kierownictwo lub eksperta kierownictwa.
- (s) Znaczące różnice w osądach pomiędzy biegłym rewidentem a kierownictwem lub ekspertem kierownictwa odnoszące się do wycen.
- (t) Potencjalny wpływ ryzyk istotnego zniekształcenia na sprawozdanie finansowe oraz ekspozycje wymagane do ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, w tym niepewność szacowania związana z szacunkami księgowymi.
- (u) Racjonalność ujawnień dotyczących niepewności szacowania w sprawozdaniu finansowym.
- (v) Rozważenie czy decyzje kierownictwa dotyczące ujęcia, pomiaru, prezentacji i ujawnień szacunków księgowych, i powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2018 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w sierpniu 2020 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 540 (zmienionego) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* w języku angielskim © 2018 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 540 (zmienionego) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* w języku polskim © 2020 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 540 (Revised), *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*,
opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-389-3.

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: Permissions@ifac.org