

*Załącznik nr 1.21 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 540

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 540

**BADANIE WARTOŚCI SZACUNKOWYCH,
W TYM SZACUNKÓW WARTOŚCI GODZIWEJ
I POWIĄZANYCH UJAWNIEŃ**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 540
BADANIE WARTOŚCI SZACUNKOWYCH, W TYM SZACUNKÓW WARTOŚCI GODZIWEJ I
POWIĄZANYCH UJAWNIEŃ

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1
Rodzaje wartości szacunkowych	2-4
Data wejścia w życie	5
Cele	6
Definicje	7
Wymogi	
Procedury oceny ryzyka i działania powiązane	8-9
Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia	10-11
Reakcja na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia	12-14
Dalsze procedury badania wiarygodności przeprowadzane jako reakcja na znaczące ryzyko	15-17
Ocena racjonalności wartości szacunkowych oraz określenie zniekształceń	18
Ujawnienia związane z wartościami szacunkowymi	19-20
Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa	21
Pisemne oświadczenia	22
Dokumentacja	23
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Rodzaje wartości szacunkowych	A1-A11
Procedury oceny ryzyka i powiązane działania	A12-A44
Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia	A45-A51
Reakcja na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia	A52-A101
Dalsze procedury wiarygodności przeprowadzane jako reakcja na znaczące ryzyko	A102-A115
Ocena racjonalności wartości szacunkowych oraz określenie zniekształceń	A116-A119
Ujawnienia związane z wartościami szacunkowymi	A120-A123
Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa	A124-A125
Pisemne oświadczenia	A126-A127
Dokumentacja	A128
Załącznik: Wycena i ujawnienia wartości godziwej zgodnie z różnymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 540 „Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta i przeprowadzenie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.
--

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień powstała w związku z badaniem sprawozdań finansowych. W szczególności szerzej omawia się sposób, w jaki MSB 315 (zmieniony)¹ oraz MSB 330² i inne odpowiednie MSB należy stosować w odniesieniu do wartości

¹ MSB 315 (zmieniony), „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”.

² MSB 330 „Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka”.

szacunkowych. Standard zawiera również wymogi i wytyczne dotyczące zniekształceń pojedynczych wartości szacunkowych i oznak możliwej stronniczości kierownictwa.

Rodzaje wartości szacunkowych

2. Niektórych pozycji sprawozdań finansowych nie można precyzyjnie wycenić, a jedynie oszacować. Dla celów niniejszego standardu takie pozycje sprawozdań finansowych określa się jako wartości szacunkowe. Rodzaj i wiarygodność informacji dostępnych kierownictwu jako pomoc przy ustalaniu wartości szacunkowych bardzo się różnią, co oddziałuje na stopień niepewności szacunku wartości szacunkowych. Stopień niepewności szacunku wpływa zaś na ryzyko istotnego zniekształcenia wartości szacunkowych, w tym na ich narażenie na zamierzoną lub niezamierzoną stronniczość kierownictwa (zob. par. A1-A11).

3. Cel wyceny wartości szacunkowych może być różny w zależności od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i prezentowanej pozycji finansowej. Celem wyceny niektórych wartości szacunkowych jest prognoza wyniku jednej lub więcej transakcji, zdarzeń lub warunków, co czyni koniecznym określenie wartości szacunkowych. W przypadku innych wartości szacunkowych, w tym wielu szacunków wartości godziwej, cel wyceny jest inny – chodzi o uwzględnienie wartości bieżącej transakcji lub pozycji sprawozdań finansowych, na podstawie warunków przeważających w dniu wyceny, takich jak oszacowana cena rynkowa określonego rodzaju aktywów lub zobowiązań. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą na przykład nakazywać wycenę wartości godziwej na podstawie zakładanej, hipotetycznej bieżącej transakcji, zawartej bezpośrednio pomiędzy dobrze poinformowanymi i zainteresowanymi stronami (czasem określanymi jako „uczestnicy rynku” lub podobnie) a nie na podstawie transakcji rozliczanej w przeszłości lub przyszłości³.

4. Różnica pomiędzy wynikiem wartości szacunkowej a kwotą pierwotnie ujętą lub ujawnioną w sprawozdaniach finansowych nie musi świadczyć o zniekształceniu sprawozdań finansowych. Dzieje się tak w szczególności w przypadku szacunków wartości godziwej, gdyż wszelkie możliwe do zaobserwowania wyniki w nieunikniony sposób podlegają wpływowi zdarzeń lub warunków następujących po dacie szacunków dokonanych na potrzeby sprawozdań finansowych.

Data wejścia w życie

5. Niniejszy MSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cele

6. Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie odpowiednich i wystarczających dowodów badania na temat tego, czy:

(a) wartości szacunkowe, w tym szacunki wartości godziwej, ujęte lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, są racjonalne oraz

(b) powiązane ujawnienia w sprawozdaniach finansowych są odpowiednie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Definicje

7. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

(a) wartość szacunkowa – przybliżona kwota pieniężna przyjęta wobec braku możliwości dokładnej wyceny. Termin ten jest stosowany do kwot wycenianych w wartości godziwej, kiedy zachodzi niepewność szacunku, jak też do innych kwot wymagających oszacowania. W przypadku, gdy niniejszy standard jedynie dotyczy wartości szacunkowych związanych z wyceną w wartości godziwej, stosuje się pojęcie „szacunkowej wartości godziwej”,

(b) wielkość lub przedział oszacowane przez biegłego rewidenta – kwota lub przedział kwot, ustalone na podstawie dowodów badania, stosowane do oceny wielkości oszacowanej przez kierownictwo,

(c) niepewność szacunku – podatność wartości szacunkowej oraz powiązanych ujawnień na nieodłączne ryzyko niedokładności wyceny,

(d) stronniczość kierownictwa – brak neutralności (obiektywizmu) kierownictwa przy sporządzaniu informacji,

(e) wielkość oszacowana przez kierownictwo – wybrana przez kierownictwo kwota służąca ujęciu lub ujawnieniu w sprawozdaniach finansowych jako wartość szacunkowa,

(f) wynik wartości szacunkowej – rzeczywista kwota pieniężna powstała na skutek dokonania bazowej transakcji, zajścia bazowego zdarzenia(-eń) lub spełnienia bazowego warunku(-ów), których dotyczy wartość szacunkowa.

³ W poszczególnych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej wartość godziwa może być różnie definiowana.

Wymogi

Procedury oceny ryzyka i działania powiązane

8. Przeprowadzając procedury oceny ryzyka i działania powiązane służące poznaniu jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej w jednostce, zgodnie z wymogami zawartymi w MSB 315 (zmienionym)⁴, biegły rewident, aby stworzyć zasady rozpoznawania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia wartości szacunkowych, zdobywa⁵ wiedzę o następujących zagadnieniach (zob. par. A12):

(a) zasadach określonych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dotyczących określenia wartości szacunkowych, w tym powiązanych ujawnień (zob. par. A13-A15);

(b) sposobie, w jaki kierownictwo rozpoznaje te transakcje, zdarzenia i warunki, które mogą stwarzać potrzebę ujęcia lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych wartości szacunkowych. Aby zdobyć tę wiedzę, biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania na temat zmian okoliczności, które mogą prowadzić do powstania nowych lub potrzeby skorygowania istniejących wartości szacunkowych (zob. par. A16-A21);

(c) sposobie, w jaki kierownictwo ustala wartości szacunkowe oraz zrozumienie danych, na których opierają się te wartości, w tym (zob. par. A22-A23):

(i) metoda oraz, gdzie to odpowiednie, model zastosowany do ustalenia wartości szacunkowej (zob. par. A24-A26),

(ii) stosowne kontrole (zob. par. A27- A28),

(iii) czy kierownictwo korzystało z pomocy eksperta (zob. par. A29-A30),

(iv) założenia leżące u podstaw wartości szacunkowych (zob. par. A31-A36),

(v) czy w porównaniu z poprzednim okresem nastąpiła lub czy musiała nastąpić zmiana metod ustalania wartości szacunkowych, a jeśli tak, to jaka była przyczyna zmiany (zob. par. A37),

(vi) czy kierownictwo oceniło, a jeśli tak, to w jaki sposób, skutek niepewności szacunku (zob. par. A38).

9. Biegły rewident dokonuje przeglądu wyniku szacunków księgowych zawartych we wcześniejszych sprawozdaniach finansowych lub, gdzie to odpowiednie, wartości szacunkowych ponownie oszacowanych na potrzeby bieżącego okresu. Rodzaj i zakres przeglądu dokonywanego przez biegłego rewidenta uwzględnia rodzaj wartości szacunkowych i to, czy informacje uzyskane dzięki przeglądowi będą przydatne dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych za bieżący okres. Przegląd nie służy jednakże podważeniu osądów dokonanych we wcześniejszych okresach opartych na informacjach wówczas dostępnych (zob. par. A39-A44).

Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia

10. Rozpoznając i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego)⁶, biegły rewident ocenia stopień niepewności szacunku wartości szacunkowej (zob. par. A45-A46).

11. Biegły rewident ustala, czy któraś z wartości szacunkowych, rozpoznana jako charakteryzująca się wysokim poziomem niepewności szacunku, wywołuje znaczące ryzyko (zob. par. A47-A51).

Reakcja na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia

12. Na podstawie ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident ustala (zob. par. A52):

(a) czy kierownictwo właściwie zastosowało wymogi określania wartości szacunkowych zawarte w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej oraz (zob. par. A53-A56)

(b) czy metody ustalania wartości szacunkowych, są odpowiednie i były stosowane w sposób ciągły oraz czy zmiany, jeśli nastąpiły, wartości szacunkowych lub metod ich ustalania w stosunku do wcześniejszego okresu, są odpowiednie w danych okolicznościach (zob. par. A57-A58).

13. Reagując na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, zgodnie z wymogiem MSB 330⁷, biegły rewident podejmuje jedno lub kilka z poniższych działań, biorąc pod uwagę rodzaj wartości szacunkowych (zob. par. A59-A61):

(a) ustala, czy zdarzenia następujące do daty sprawozdania biegłego rewidenta dostarczają dowodów badania na temat wartości szacunkowej (zob. par. A62-A67);

⁴ MSB 315 (zmieniony), paragrafy 5-6 i 11-12.

⁵ *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 przywidziany w danym MSB.

⁶ MSB 315 (zmieniony), paragraf 25.

⁷ MSB 330, paragraf 5.

(b) sprawdza, w jaki sposób kierownictwo ustaliło wartość szacunkową i dane, na których je oparto. Wykonując tę czynność, biegły rewident ocenia, czy (zob. par. A68-A70):

(i) zastosowana metoda wyceny jest odpowiednia w danych okolicznościach oraz (zob. par. A71-A76)

(ii) założenia przyjęte przez kierownictwo są słuszne w świetle celów wyceny określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej (zob. par. A77-A83):

(c) Sprawdza skuteczność działania kontroli nad sposobem ustalania wartości szacunkowej przez kierownictwo, łącznie z zastosowaniem odpowiednich procedur badania wiarygodności (zob. par. A84-A86);

(d) Ustala wielkość lub przedział w celu oceny wielkości oszacowanej przez kierownictwo. W tym celu (zob. par. A87-A91):

(i) jeżeli biegły rewident korzysta z założeń lub metod różniących się od tych, które stosuje kierownictwo, biegły rewident poznaje założenia i metody kierownictwa w stopniu wystarczającym do stwierdzenia, że wielkość lub przedział oszacowany przez biegłego rewidenta uwzględnia odpowiednie zmienne i ocenia wszelkie znaczące różnice w porównaniu z wielkością oszacowaną przez kierownictwo (zob. par. A92),

(ii) jeżeli biegły rewident stwierdzi, że odpowiednie jest zastosowanie przedziału, to na podstawie dostępnych dowodów badania zawęża przedział, aż wszystkie wyniki w ramach przedziału można uznać za racjonalne (zob. par. A93-A95).

14. Ustalając sprawy wskazane w paragrafie 12 lub reagując na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia zgodnie z paragrafem 13, biegły rewident rozważa, czy dla uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania niezbędne jest posiadanie specjalistycznych umiejętności lub wiedzy w zakresie jednego lub więcej aspektów wartości szacunkowych (zob. par. A96-A101).

Dalsze procedury badania wiarygodności przeprowadzane jako reakcja na znaczące ryzyko

Niepewność szacunku

15. W przypadku wartości szacunkowych, które powodują powstanie znaczącego ryzyka, poza innymi procedurami badania wiarygodności przeprowadzanymi w celu spełnienia wymogów MSB 330⁸, biegły rewident ocenia (zob. par. A102):

(a) sposób, w jaki kierownictwo rozważyło alternatywne założenia lub wyniki oraz dlaczego je odrzuciło, lub w jaki inny sposób kierownictwo odniosło się do niepewności szacunku związanej z ustalaniem wartości szacunkowej (zob. par. A103-A106),

(b) czy znaczące założenia przyjęte przez kierownictwo są racjonalne (zob. par. A109-A109),

(c) zamiar oraz zdolność kierownictwa do przeprowadzenia szczególnych działań, jeśli ma to znaczenie dla racjonalności znaczących założeń przyjętych przez kierownictwo lub dla odpowiedniego stosowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (zob. par. A110).

16. Jeśli według osądu biegłego rewidenta kierownictwo w nieodpowiedni sposób odniosło się do wpływu niepewności szacunku na wartości szacunkowe powodujące powstanie znaczącego ryzyka, to biegły rewident, jeśli uzna to za konieczne, określa przedział, który posłuży do oceny racjonalności wartości szacunkowej (zob. par. A111-A112).

Kryteria ujęcia i wyceny

17. W przypadku wartości szacunkowych powodujących powstanie znaczącego ryzyka, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające, czy:

(a) decyzja kierownictwa dotycząca ujęcia bądź nieujęcia wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych oraz (par. A113-A114)

(b) wybrane podstawy wyceny wartości szacunkowych (par. A115)
są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Ocena racjonalności wartości szacunkowych oraz określenie zniekształceń

18. Biegły rewident na podstawie dowodów badania ocenia, czy wartości szacunkowe zawarte w sprawozdaniach finansowych można uznać, w myśl mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, za racjonalne czy za zniekształcone (zob. par. A116-A119).

Ujawnienia związane z wartościami szacunkowymi

19. Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy informacje ujawnione w sprawozdaniach finansowych są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (zob. par. A120-A121).

20. W przypadku wartości szacunkowych powodujących powstanie znaczącego ryzyka, biegły rewident także – w zestawieniu z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej – ocenia

⁸ MSB 330, paragraf 20.

odpowiedniość ujawnionych w sprawozdaniach finansowych informacji na temat niepewności szacunku (zob. par. A122-A123).

Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa

21. Biegły rewident przeprowadza przegląd osądów i decyzji podjętych przez kierownictwo podczas ustalania wartości szacunkowych, aby stwierdzić, czy istnieją oznaki wskazujące na możliwą stronniczość kierownictwa. Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa nie stanowią same w sobie zniekształceń przy wnioskowaniu o racjonalności poszczególnych wartości szacunkowych (zob. par. A124-A125).

Pisemne oświadczenia

22. Biegły rewident uzyskuje od kierownictwa oraz, jeśli to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, pisemne oświadczenia, czy jest ono przekonane o racjonalności znaczących założeń przyjętych przy ustalaniu wartości szacunkowych (zob. par. A126-A127).

Dokumentacja

23. Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania⁹:

- (a) podstawy wyciągniętych przez biegłego rewidenta wniosków o racjonalności wartości szacunkowych powodujących powstanie znaczącego ryzyka oraz ich ujawnienia oraz
- (b) oznaki dotyczące możliwej stronniczości kierownictwa, o ile występują (zob. par. A128).

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Rodzaje wartości szacunkowych (zob. par. 2)

A1. Ze względu na nieodłączną niepewność towarzyszącą działalności gospodarczej, wiele pozycji sprawozdań finansowych można jedynie oszacować. Ponadto specyficzne cechy aktywów, zobowiązań lub części składowych kapitału własnego oraz zasady i metody wyceny określone w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej mogą wywoływać potrzebę przeprowadzenia szacunku pozycji sprawozdań finansowych. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nakazują szczególne metody wyceny i ujawniania informacji, które należy zamieścić w sprawozdaniach finansowych, podczas gdy inne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są mniej szczegółowe. Załącznik do niniejszego standardu omawia sposoby wyceny wartości godziwej i ujawniania informacji w myśl różnych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

A2. Z pewnymi wartościami szacunkowymi łączy się stosunkowo niska niepewność szacunku, dlatego wytwarzają one mniejsze ryzyko istotnych zniekształceń. Są to np.:

- wartości szacunkowe w jednostkach prowadzących niezłożoną działalność gospodarczą,
- wartości szacunkowe, które są często ustalane i aktualizowane, ponieważ dotyczą rutynowych transakcji,
- wartości szacunkowe oparte na łatwo dostępnych danych, takich jak publikowane dane na temat stóp procentowych lub giełdowych cen papierów wartościowych. Dane takie w kontekście szacowania wartości godziwej mogą być określane jako „możliwe do zaobserwowania”,
 - szacunki wartości godziwej, gdy metoda wyceny określona w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej jest prosta i łatwa w zastosowaniu w odniesieniu do aktywów lub zobowiązań, które należy wyceniać w wartości godziwej,
 - szacunki wartości godziwej, gdy model przyjęty do wyceny wartości szacunkowej jest dobrze znany i powszechnie przyjęty, pod warunkiem że założenia lub dane wejściowe do modelu są możliwe do zaobserwowania.

A3. Z niektórymi wartościami szacunkowymi może się jednakże wiązać stosunkowo wysoka niepewność szacunku, w szczególności, gdy opierają się na znaczących założeniach, np.:

- wartości szacunkowe są powiązane z wynikiem sporu prawnego,
- szacunki wartości godziwej dotyczą pochodnych instrumentów finansowych niebędących w publicznym obrocie,
 - szacunki wartości godziwej, do których stosuje się wysoce specjalistyczny model wyceny wypracowany przez jednostkę, lub których dotyczą założenia lub dane wejściowe niemożliwe do zaobserwowania na rynku.

A4. Poziom niepewności szacunku jest różny w zależności od rodzaju wartości szacunkowej, istnienia powszechnie stosowanej metody lub modelu przyjętych do ustalania wartości szacunkowej oraz subiektywizmu założeń przyjętych do ustalania wartości szacunkowej. W niektórych przypadkach niepewność szacunku związana z wartością szacunkową może być tak duża, że kryteria ujęcia określone w mających zastosowanie

⁹Zob. MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 i paragraf A6.

ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej nie są spełnione i nie można ustalić wartości szacunkowej.

A5. Niepewność szacunku nie dotyczy wszystkich pozycji sprawozdań finansowych wymagających wyceny w wartości godziwej. Na przykład nie dotyczy pozycji sprawozdań finansowych, dla których istnieje aktywny i otwarty rynek będący źródłem dostępnych i wiarygodnych informacji o cenach zawieranych bieżąco transakcji wymiany, kiedy to istnienie publikowanych notowań cenowych jest zwykle najlepszym dowodem badania wartości godziwej. Tym niemniej niepewność szacunku może istnieć nawet wtedy, kiedy metoda wyceny i dane są dobrze zdefiniowane. Na przykład wycena papierów wartościowych notowanych na aktywnym i otwartym rynku według ustalonych cen rynkowych może wymagać korekty, jeżeli ich posiadanie jest znaczące dla rynku lub powoduje ograniczenia ich zbywalności. Ponadto ogólne warunki ekonomiczne dominujące w tym czasie, np. płynność na określonym rynku, mogą mieć wpływ na niepewność szacunku.

A6. Dodatkowe przykłady przypadków, gdy mogą być wymagane wartości szacunkowe, inne aniżeli szacunki wartości godziwej, obejmują:

- odpisy na wątpliwe należności,
- przestarzałe zapasy,
- zobowiązania z tytułu napraw gwarancyjnych,
- metody amortyzacji lub okres użytkowania aktywów,
- rezerwy na wartość bilansową inwestycji, w przypadku której istnieje niepewność ich odzyskiwalności,
- wynik kontraktów długoterminowych,
- koszty wynikające ze sporów prawnych i wyroków sądowych.

A7. Dodatkowe przykłady przypadków, gdy wymagane może być oszacowanie wartości godziwej, obejmują:

- złożone instrumenty finansowe, niebędące w obrocie na aktywnym i otwartym rynku,
- płatności w formie akcji,
- rzeczowe aktywa trwałe utrzymywane do zbycia,
- niektóre aktywa lub zobowiązania przejęte w ramach połączenia jednostek, w tym wartość firmy i wartości niematerialne,
- transakcje wymiany aktywów lub zobowiązań między niezależnymi stronami bez pieniężnej zapłaty, np. wymiana urządzeń fabrycznych między różnymi dziedzinami działalności.

A8. Proces szacowania wymaga osądów dokonywanych na podstawie informacji dostępnych w trakcie sporządzania sprawozdań finansowych. W przypadku wielu wartości szacunkowych proces szacowania obejmuje przyjęcie założeń co do spraw, z którymi wiąże się niepewność na dzień przeprowadzania szacunku. Biegły rewident nie odpowiada za przewidywanie przyszłych warunków, transakcji, czy zdarzeń, które gdyby były znane podczas badania, mogłyby znacząco wpłynąć na działania lub założenia przyjęte przez kierownictwo.

Stronniczość kierownictwa

A9. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często wzywają do zachowania neutralności, tj. bezstronności. Jednakże wartości szacunkowe są nieprecyzyjne i mogą zależeć od osądu kierownictwa. Taki osąd może wywołać zamierzoną lub niezamierzoną stronniczość kierownictwa (np. wynikającą z dążenia do osiągnięcia pożądanego wyniku). Podatność wartości szacunkowej na stronniczość kierownictwa wzrasta wraz z subiektywizmem jej określania. Niezamierzona stronniczość kierownictwa oraz możliwość zamierzonej stronniczości są nieodłączne od subiektywnych decyzji, których podjęcie jest często niezbędne przy ustalaniu wartości szacunkowych. W przypadku kontynuowanych badań, oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, rozpoznane podczas badań przeprowadzanych w poprzednich okresach, wpływają na czynności planowania i rozpoznawania ryzyka oraz oceny dokonywane przez biegłego rewidenta w bieżącym okresie.

A10. Stronniczość kierownictwa może być trudna do wykrycia na poziomie księgowym. Może być ona tylko rozpoznana przy analizie agregatu grup wartości szacunkowych lub wszystkich wartości szacunkowych lub w rezultacie obserwacji prowadzonych przez kilka okresów sprawozdawczych. Mimo iż pewne formy stronniczości kierownictwa są nieodłącznym elementem subiektywnych decyzji, to nie musi towarzyszyć im zamiar kierownictwa, wprowadzenia w błąd użytkowników sprawozdań finansowych. Jeżeli jednak intencją jest wprowadzenie w błąd, stronniczość kierownictwa ma z natury oszukańczy charakter.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A11. Jednostki sektora publicznego mogą posiadać wyspecjalizowane aktywa, dla których nie istnieją łatwo dostępne i wiarygodne źródła informacji na potrzeby wycen ich w wartości godziwej lub według innych zasad wyceny w wartości bieżącej lub połączenia tych zasad. Często wyspecjalizowane aktywa nie powodują przepływów pieniężnych i nie istnieje dla nich aktywny rynek. Dlatego wycena ich wartości godziwej wymaga zwykle dokonania szacunku, może być złożona, a w niektórych rzadkich przypadkach może wcale nie być możliwa.

Procedury oceny ryzyka i powiązane działania (zob. par. 8)

A12. Procedury oceny ryzyka oraz powiązane z tym działania wymagane przez paragraf 8 niniejszego standardu pomagają biegłemu rewidentowi w określeniu oczekiwań, co do rodzaju wartości szacunkowych, które mogą w jednostce występować. Głównym zadaniem biegłego rewidenta jest rozważenie, czy jego wiedza wystarcza do rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia w związku z wartościami szacunkowymi oraz do zaplanowania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

Poznanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (zob. par. 8(a))

A13. Poznanie zasad określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej pomaga biegłemu rewidentowi ustalić, czy np.:

- wyznaczają pewne warunki dotyczące ujęcia¹⁰ lub metod wyceny wartości szacunkowych,
- określają pewne warunki, które zezwalają lub wymagają przeprowadzenia wyceny w wartości godziwej, np. przez odniesienie się do zamiarów kierownictwa dotyczących przeprowadzenia określonych działań związanych ze składnikiem aktywów lub zobowiązaniem,
- określają wymagane lub dozwolone ujawnienia informacji.

Poznanie tych wymagań stwarza także biegłemu rewidentowi podstawy dla dyskusji z kierownictwem na temat sposobu, w jaki kierownictwo zastosowało wymogi dotyczące ustalania wartości szacunkowych oraz umożliwia ustalenie, czy wymogi te zostały odpowiednio zastosowane.

A14. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą zawierać wytyczne dla kierownictwa w sprawie ustalania oszacowanych wielkości, dla których istnieją wielkości alternatywne. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają na przykład, aby wybrana oszacowana wielkość stanowiła wielkość alternatywną, która odzwierciedla ocenę kierownictwa co do najbardziej prawdopodobnego wyniku¹¹. Inne założenia mogą wymagać przykładowo stosowania oczekiwanej wartości zdyskontowanej ważonym prawdopodobieństwem. W niektórych przypadkach kierownictwo może ustalić oszacowaną wielkość bezpośrednio. W innych przypadkach kierownictwo może być w stanie dokonać wiarygodnego szacunku wielkości tylko po rozważeniu alternatywnych założeń lub wyników, na podstawie których szacuje tę wielkość.

A15. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawniania informacji o znaczących założeniach, na które wartości szacunkowe są szczególnie wrażliwe. Jeżeli wysoki jest poziom niepewności szacunków, niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie zezwalają ponadto na ujmowanie wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych, lecz mogą wymagać odpowiednich ujawnień w informacjach uzupełniających sprawozdania finansowe.

Zrozumienie, w jaki sposób kierownictwo rozpoznaje potrzebę ustalenia wartości szacunkowych (zob. par. 8(b))

A16. Sporządzanie sprawozdań finansowych wymaga od kierownictwa określenia, czy transakcja, zdarzenie lub warunek rodzą potrzebę ustalenia wartości szacunkowych a także ujęcia, wyceny i ujawnienia w sprawozdaniach finansowych wszystkich niezbędnych wartości szacunkowych, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

A17. Podstawę rozpoznania przez kierownictwo transakcji, zdarzeń i warunków, które rodzą potrzebę ustalenia wartości szacunkowych, może stanowić:

- wiedza kierownictwa o działalności jednostki i branży, w której prowadzi działalność,
- wiedza kierownictwa o zastosowanych strategiach gospodarczych w bieżącym okresie,
- zebrane doświadczenia kierownictwa, jeżeli ma to zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych we wcześniejszych okresach.

W takich przypadkach biegły rewident przede wszystkim kierując pytania do kierownictwa może dowiedzieć się, w jaki sposób kierownictwo rozpoznaje potrzebę ustalania wartości szacunkowych. W innych przypadkach, jeżeli proces kierowania jest bardziej złożony, np. gdy wyodrębniono formalną funkcję zarządzania ryzykiem, biegły rewident może przeprowadzić procedury oceny ryzyka związane z metodami i praktyką kierownictwa stosowanymi przy okresowym przeglądzie okoliczności, które prowadzą do ustalania wartości szacunkowych i jeśli to konieczne, do ponownego ich szacowania. Kompletność wartości szacunkowych jest często ważnym aspektem rozważanym przez biegłego rewidenta, szczególnie wartości szacunkowych dotyczących zobowiązań.

A18. Wiedza o jednostce i jej otoczeniu uzyskana przez biegłego rewidenta podczas przeprowadzania procedur oceny ryzyka, łącznie z innymi dowodami badania uzyskanymi podczas badania, pomaga biegłemu rewidentowi

¹⁰ Większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymaga włączania do bilansu lub rachunku zysków i strat pozycji, które spełniają kryteria ujęcia. Ujawnianie zasad (polityki) rachunkowości lub dołączanie informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych nie stanowi ekwiwalentu nieujęcia takich pozycji, w tym wartości szacunkowych.

¹¹ Różne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą stosować odmienną terminologię w celu opisanego oszacowanych w ten sposób wielkości.

w rozpoznaniu okoliczności lub zmian okoliczności, które mogą rodzić potrzebę ustalenia wartości szacunkowych.

A19. Kierowane do kierownictwa zapytania w sprawie zmian okoliczności mogą, np. dotyczyć tego, czy:

- jednostka zaangażowała się w nowe rodzaje transakcji, które mogą prowadzić do uzyskania wartości szacunkowych,
- warunki transakcji, które powodowałyby ustalenie wartości szacunkowych, uległy zmianie,
- zasady (polityka) rachunkowości dotyczące wartości szacunkowych zmieniły się na skutek zmiany mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub z innego powodu,
- zmiany w regulacjach lub innego rodzaju zmiany, będące poza kontrolą kierownictwa, mogą wymagać od kierownictwa weryfikacji istniejących lub ustalenia nowych wartości szacunkowych,
- nowe warunki lub zdarzenia, spowodowałyby potrzebę ustalenia nowych lub weryfikacji istniejących wartości szacunkowych.

A20. Podczas badania biegły rewident może rozpoznać transakcje, zdarzenia i warunki rodzące potrzebę ustalenia wartości szacunkowych, których kierownictwo nie zdołało rozpoznać. MSB 315 (zmieniony) dotyczy okoliczności, w których biegły rewident rozpoznaje istotne zmniejszenia, którego nie udało się rozpoznać kierownictwu, w tym ustalenia, czy ma miejsce znacząca słabość kontroli wewnętrznej związanej z procesem oceny ryzyka jednostki¹².

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A21. Zgromadzenie takiej wiedzy o mniejszych jednostkach jest często prostsze, gdyż ich działalność gospodarcza ma często ograniczony charakter, a transakcje są mniej złożone. Ponadto, często tylko jedna osoba, przykładowo właściciel-kierownik, rozpoznaje potrzebę ustalenia wartości szacunkowych, a biegły rewident może odpowiednio skoncentrować swoje zapytania.

Poznanie sposobu ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo (zob. par. 8(c))

A22. Sporządzanie sprawozdań finansowych wymaga również od kierownictwa stworzenia procesów sprawozdawczości finansowej dotyczących ustalania wartości szacunkowych, w tym odpowiednich kontroli wewnętrznych. Procesy takie obejmują:

- wybór odpowiednich zasad (polityki) rachunkowości oraz ustanowienie procesów szacowania wartości, w tym właściwych metod, i jeśli to odpowiednie, modeli szacowania i wyceny,
- opracowanie lub rozpoznanie odpowiednich danych i założeń wpływających na wartości szacunkowe,
- okresowe przeglądy okoliczności prowadzących do określania wartości szacunkowych oraz ponownego szacunku takich wartości, jeśli to konieczne.

A23. Sprawy, które biegły rewident może rozważyć, poznając sposób ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo obejmują, np.:

- rodzaje kont lub transakcji, których dotyczą wartości szacunkowe (np. czy wartości szacunkowe są wynikiem rejestrowania rutynowych i powtarzających się transakcji, czy też niepowtarzających się i nietypowych transakcji),
- czy kierownictwo stosuje, a jeśli tak, to w jaki sposób, techniki wyceny do ustalania określonych wartości szacunkowych,
- czy wartości szacunkowe są oparte na danych dostępnych na dzień śródroczny, a jeśli tak, czy kierownictwo wzięło pod uwagę skutki zdarzeń, transakcji i zmian okoliczności w okresie między tym dniem a końcem okresu.

Metody wyceny w tym stosowanie modeli (zob. par. 8(c)(i))

A24. W niektórych przypadkach mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą nakazywać metody wyceny wartości szacunkowych, na przykład konkretny model, który należy zastosować do wyceny szacunku wartości godziwej. W wielu jednak przypadkach mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie nakazują konkretnych metod wyceny lub wskazują na alternatywne metody wyceny.

A25. Jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie nakazują określonej metody wymagającej zastosowania w danych okolicznościach, biegły rewident poznając metodę, lub jeśli to odpowiednie, model określania wartości szacunkowych, może np. rozważyć następujące sprawy:

- w jaki sposób, dobierając określoną metodę, kierownictwo uwzględniło rodzaj poddawanego oszacowaniu składnika aktywów lub zobowiązania,
- czy jednostka działa w określonym sektorze gospodarki, branży lub otoczeniu, w którym powszechnie stosuje się określone metody ustalania danych rodzajów wartości szacunkowych.

¹² MSB 315(zmieniony), paragraf 16.

A26. Ryzyko istotnego zniekształcenia może być wyższe np. wtedy, gdy kierownictwo wewnętrznie opracowało model ustalania wartości szacunkowych, lub kiedy odstąpiło od stosowania metody powszechnie przyjętej w danej branży lub otoczeniu.

Stosowne kontrole (zob. par. 8(c)(ii))

A27. Sprawy, które biegły rewident może rozważyć, poznając odnośne kontrole, obejmują np. doświadczenie i kompetencje osób ustalających wartości szacunkowe oraz kontrole dotyczące:

- sposobu ustalania przez kierownictwo kompletności, przydatności i dokładności danych stosowanych do ustalania wartości szacunkowych,
- przeglądu i zatwierdzania wartości szacunkowych, w tym założeń lub danych wejściowych przyjętych do ich ustalania, przez kierownictwo odpowiedniego szczebla oraz, jeśli to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór,
- podziału obowiązków między osoby zawierające w imieniu jednostki bazową transakcję oraz osoby odpowiedzialne za ustalanie wartości szacunkowych, oraz czy podział obowiązków odpowiednio odzwierciedla rodzaj jednostki, w tym także jej produkty, bądź usługi (np. w przypadku dużych instytucji finansowych, odnośny podział obowiązków może obejmować stworzenie niezależnej, zajmującej się szacowaniem i wyceną wartości godziwej własnych produktów finansowych jednostki, komórki obsadzonej przez osoby, których wynagrodzenie nie jest powiązane z tymi produktami).

A28. W zależności od okoliczności przy ustalaniu wartości szacunkowych mogą być przydatne inne kontrole. Jeżeli na przykład do ustalania wartości szacunkowych jednostka stosuje specyficzne modele, kierownictwo może przyjąć specyficzne zasady i procedury zgodnie z tym modelem. Przykładami odnośnych kontroli mogą np. być:

- projekt i rozwój lub wybór określonego modelu służącego do określonego celu,
- stosowanie modelu,
- utrzymywanie i okresowe potwierdzanie integralności modelu.

Korzystanie przez kierownictwo z usług ekspertów (zob. par. 8(c)(iii))

A29. Kierownictwo lub osoby zatrudnione przez jednostkę mogą posiadać doświadczenie i kompetencje niezbędne do wymaganego oszacowania wielkości. W niektórych jednak przypadkach kierownictwo może chcieć skorzystać z usług eksperta w celu oszacowania tych wielkości lub uzyskać pomoc przy ich szacowaniu. Może to np. wynikać z:

- specjalistycznego rodzaju sprawy wymagającej oszacowania, np. wycena zasobów minerałów lub węgłowoduru w branży wydobywczej,
- technicznego charakteru modeli mających sprostać odnośnym mającym zastosowanie ramowym założeniom sprawozdawczości finansowej, co może dotyczyć niektórych wycen według wartości godziwej,
- nietypowych lub rzadkich warunków, transakcji lub zdarzeń wymagających wartości szacunkowych.

Rozważania szczególne dotyczące mniejszych jednostek.

A30. W mniejszych jednostkach okoliczności wymagające ustalenia wartości szacunkowych często są takie, że właściciel-kierownik może określić wymaganą wielkość szacunkową. W pewnych przypadkach niezbędne może być jednak skorzystanie z pomocy eksperta. Przeprowadzenie rozmowy z właścicielem-kierownikiem na wczesnym etapie badania na temat rodzaju wartości szacunkowych, kompletności wymaganych wartości szacunkowych oraz adekwatności procesu szacowania może pomóc właścicielowi-kierownikowi w stwierdzeniu, czy niezbędne jest skorzystanie z pomocy eksperta.

Założenia (zob. par. 8(c)(iv))

A31. Założenia stanowią integralną część szacunków wartości. Sprawy, które biegły rewident może rozważyć poznając założenia leżące u podstaw ustalenia wartości szacunkowych obejmują, np.:

- rodzaj założeń, w tym rozważenie, które z założeń jest prawdopodobnie znaczące,
- sposób, w jaki kierownictwo ocenia, czy założenia są odpowiednie i kompletne (tj. czy wszystkie odnośne zmienne zostały wzięte pod uwagę),
- sposób, w jaki kierownictwo ustala, jeśli to ma zastosowanie, że przyjęte założenia są wewnętrznie spójne,
- czy założenia dotyczą spraw objętych kontrolą kierownictwa (np. założenia dotyczą programów wykonywania konserwacji i remontów wpływających na oszacowanie okresu użytkowania aktywów), i w jakim zakresie są zgodne z biznes planem jednostki i zewnętrznym otoczeniem, czy też dotyczą spraw nie objętych kontrolą kierownictwa (takich jak założenia dotyczące stóp procentowych, wskaźników umieralności, możliwych działań prawnych lub regulacyjnych lub zmienności i rozłożenia w czasie przyszłych przepływów pieniężnych),
- rodzaj i zakres dokumentacji, jeśli istnieje, potwierdzającej założenia.

Założenia mogą być przyjęte lub zidentyfikowane przez eksperta, aby pomóc kierownictwu w ustalaniu wartości szacunkowych. Takie założenia, jeśli kierownictwo będzie z nich korzystało, stają się założeniami kierownictwa.

A32. W niektórych przypadkach założenia mogą być określane jako dane wejściowe, jeżeli np. przy ustalaniu wartości szacunkowych kierownictwo korzysta z modelu, tym niemniej termin dane wejściowe może dotyczyć także danych bazowych, do których zastosowanie mają specyficzne założenia.

A33. Kierownictwo może opierać założenia na różnych rodzajach informacji pochodzących z wewnętrznych lub zewnętrznych źródeł, których przydatność i wiarygodność może być różna. W niektórych przypadkach wiarygodne założenie może być oparte na mających zastosowanie informacjach pochodzących z zewnętrznych źródeł (np. opublikowane stopy procentowe lub inne dane statystyczne) lub wewnętrznych źródeł (np. informacje historyczne na temat wcześniejszych warunków, z którymi zetknęła się jednostka). W innych przypadkach założenie może być bardziej subiektywne, np. kiedy jednostka nie ma doświadczenia lub nie ma dostępu do zewnętrznych źródeł informacji, na których mogłaby się oprzeć.

A34. W przypadku szacowania wartości godziwej założenia odzwierciedlają lub są spójne z tym, co poinformowane, chętne i niepowiązane ze sobą strony (niekiedy określane jako „uczestnicy rynku” lub ich odpowiednicy) zastosowałyby w celu ustalenia wartości godziwej wymieniając składnik aktywów lub regulując zobowiązanie. Specyficzne założenia będą także różnić się w zależności od charakterystyki wycenianego składnika aktywów lub zobowiązania, zastosowanej metody wyceny (np. podejścia rynkowego lub podejścia dochodowego) oraz mających zastosowanie ramowych wymogów sprawozdawczości finansowej.

A35. W przypadku szacowania wartości godziwej, założenia lub dane wejściowe różnią się w zależności od źródła ich pochodzenia i podstawy ustalania:

(a) czynniki, które uczestnicy rynku wzięliby pod uwagę przy wycenie składnika aktywów lub zobowiązania na podstawie danych rynkowych pochodzących ze źródeł niezależnych od jednostki (określane czasem jako „możliwe do zaobserwowania dane wejściowe”),

(b) własne osądy jednostki dotyczące założeń, jakie poczyniliby uczestnicy rynku przy wycenie składnika aktywów lub zobowiązań na podstawie najlepszej informacji dostępnych w danych okolicznościach (określane czasem jako „niemożliwe do zaobserwowania informacje wejściowe” lub ich odpowiedniki).

W praktyce rozróżnienie między przypadkiem (a) i (b) nie zawsze jest jednak oczywiste. Kierownictwo może też stanąć wobec konieczności dokonania wyboru spośród wielu założeń stosowanych przez różnych uczestników rynku.

A36. Poziom subiektywizmu, np. czy założenia lub informacje wejściowe są możliwe do zaobserwowania, wpływa na stopień niepewności szacunku, a zatem na dokonywaną przez biegłego rewidenta ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia danej wartości szacunkowej.

Zmiany metod ustalania wartości szacunkowych (zob. par. 8(c)(v))

A37. Aby oceniać sposób, w jaki kierownictwo ustala wartości szacunkowe, od biegłego rewidenta wymaga się określenia, czy w porównaniu z wcześniejszym okresem w metodach ustalania wartości szacunkowych zaszły, czy też powinny być zaszły zmiany. Potrzeba zmiany danej metody szacowania może być wywołana zmianami w otoczeniu lub wynikać z okoliczności wpływających na jednostkę bądź być skutkiem zmian mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Jeżeli kierownictwo zmieniło metodę ustalania wartości szacunkowych, ważne jest, aby potrafiło uzasadnić, że nowa metoda jest bardziej odpowiednia lub że stanowi reakcję na takie zmiany. Jeżeli np. kierownictwo zmieni podstawę ustalania wartości szacunkowych z podejścia rynkowego na rzecz modelu, biegły rewident sprawdza, czy założenia przyjęte przez kierownictwo dotyczące rynku są racjonalne w świetle warunków gospodarczych.

Niepewność szacunku (zob. par. 8(c)(vi))

A38. Sprawy, które biegły rewident może wziąć pod uwagę dowiadując się, czy kierownictwo dokonało oceny skutków niepewności szacunku, a jeśli tak, to w jaki sposób, obejmują np. ustalenie:

- czy kierownictwo rozważyło, a jeśli tak, to w jaki sposób, alternatywne założenia lub wyniki, np. przeprowadzając analizę wrażliwości, aby ustalić wpływ zmiany założeń na wartości szacunkowe,
- jak kierownictwo ustala wartości szacunkowe, jeżeli analiza prowadzi do wielu możliwych wyników,
- czy kierownictwo nadzoruje wyniki wartości szacunkowych ustalonych w poprzednim okresie i czy odpowiednio zareagowało na wynik tej procedury nadzorczej.

Przegląd wartości szacunkowych z poprzedniego okresu (zob. par. 9)

A39. Wynik wartości szacunkowej często różni się od wartości szacunkowych ujętych w sprawozdaniach finansowych w poprzednim okresie. Przeprowadzając procedury oceny ryzyka, aby rozpoznać i zrozumieć powody tych różnic, biegły rewident może uzyskać:

- informacje dotyczące skuteczności procesu szacowania stosowanego przez kierownictwo w poprzednim okresie, na podstawie których biegły rewident może ocenić prawdopodobną skuteczność bieżącego procesu,

- dowody badania dotyczące przeszacowania w bieżącym okresie wartości szacunkowych z poprzedniego okresu,

- dowody badania dotyczące spraw, takich jak niepewność szacunku, z którymi może się wiązać wymóg ich ujawnienia w sprawozdaniach finansowych.

A40. Przegląd wartości szacunkowych z poprzedniego okresu może także pomóc biegłemu rewidentowi w rozpoznaniu w bieżącym okresie okoliczności lub warunków, które zwiększają narażenie wartości szacunkowych na stronniczość kierownictwa lub wskazują na jej występowanie. Zawodowy sceptycyzm pomaga biegłemu rewidentowi w rozpoznaniu takich okoliczności lub warunków oraz ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

A41. Retrospektywnego przeglądu osądów kierownictwa i założeń dotyczących znaczących wartości szacunkowych wymaga również MSB 240¹³. Przegląd jest przeprowadzany jako część wymaganego od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia procedur przeglądu wartości szacunkowych pod kątem stronniczości, która może unaoczniać ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, jako reakcja na ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo. W praktyce przegląd przez biegłego rewidenta wartości szacunkowych z poprzedniego okresu przeprowadzony w ramach procedury oceny ryzyka zgodnie z niniejszym standardem może nastąpić razem z przeglądem wymaganym przez MSB 240.

A42. Biegły rewident może ocenić, że bardziej szczegółowego przeglądu wymagają wartości szacunkowe, które w poprzednim okresie zostały uznane za obciążone znaczącą niepewnością szacunku lub wartości szacunkowe, które uległy znaczącej zmianie w porównaniu z poprzednim okresem. Z drugiej strony, w odniesieniu do wartości szacunkowych wynikających z księgowania rutynowych lub powtarzalnych transakcji, biegły rewident może ocenić, że zastosowanie procedur analitycznych takich, jak procedury oceny ryzyka jest na potrzeby przeglądu wystarczające.

A43. W przypadku szacowania wartości godziwej i ustalania innych wartości szacunkowych na podstawie bieżących warunków występujących na dzień wyceny, może istnieć większa rozbieżność między wartością godziwą wykazaną w sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres a wynikiem wartości szacunkowej lub kwotą ponownie oszacowaną na potrzeby bieżącego okresu. Dzieje się tak dlatego, że cel wyceny takich wartości szacunkowych łączy się z postrzeganiem wartości godziwej na dany moment, które może ulec znaczącej i szybkiej zmianie wraz ze zmianą otoczenia, w którym działa jednostka. Dlatego biegły rewident przeprowadzając przegląd może skupić się na uzyskaniu informacji, które będą przydatne do rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład w niektórych przypadkach jest mało prawdopodobne, aby poznanie zmian założeń przyjętych przez uczestników rynku, które wpłynęły na wynik oszacowanej wartości godziwej w poprzednim okresie, doprowadziło do uzyskania przydatnych informacji na potrzeby badania. Dlatego rozważania biegłego rewidenta dotyczące wyniku szacunku wartości godziwej w poprzednim okresie mogą być skierowane na poznanie skuteczności procesu szacowania przez kierownictwo, tj. zapisu ścieżki postępowania kierownictwa, na podstawie którego biegły rewident może ocenić prawdopodobną skuteczność bieżącego procesu stosowanego przez kierownictwo.

A44. Różnica między wynikiem wartości szacunkowej a kwotą ujętą w sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres nie musi stanowić zniekształcenia sprawozdań finansowych za poprzedni okres. Może jednak je stanowić, gdy np. różnica wynika z informacji, do których kierownictwo miało dostęp w momencie kończenia sporządzania sprawozdań finansowych za poprzedni okres lub z informacji, co do których można było oczekiwać, że zostały uzyskane i wzięte pod uwagę przy sporządzaniu tych sprawozdań finansowych. Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zawiera wytyczne, jak rozróżniać zmiany wartości szacunkowych stanowiące zniekształcenia od zmian, które nie mają charakteru zniekształceń, a także, jakie podejścia księgowe należy odpowiednio stosować.

Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia

Niepewność szacunku (zob. par. 10)

A45. Na poziom niepewności szacunku wartości szacunkowej wpływają takie czynniki, jak:

- stopień, w jakim wartości szacunkowe zależą od osądu,
- wrażliwość wartości szacunkowych na zmiany założeń,
- istnienie uznanych technik wyceny, które mogą ograniczać niepewność szacunku (jednak subiektywizm założeń przyjętych jako informacje wejściowe może prowadzić do niepewności szacunku),
- długość okresu objętego prognozowaniem oraz przydatność danych uzyskanych na podstawie przeszłych zdarzeń przyjętych do prognozowania przyszłych zdarzeń,
- dostępność wiarygodnych danych pochodzących z zewnętrznych źródeł,

¹³ MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”.

- stopień, w jakim wartości szacunkowe opierają się na możliwych lub niemożliwych do zaobserwowania danych wejściowych.

Stopień niepewności szacunku wartości szacunkowej może wpłynąć na podatność szacunku na stronniczość.

A46. Sprawy, które biegły rewident rozważa, oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia, mogą także obejmować:

- faktyczną lub oczekiwaną wielkość wartości szacunkowej,
- kwotę wartości szacunkowej (tj. wielkość oszacowaną przez kierownictwo) w zestawieniu z kwotą, której ujęcia oczekiwał biegły rewident,
- czy kierownictwo, ustalając wartości szacunkowe, korzystało z usług eksperta,
- wynik przeglądu wartości szacunkowych za poprzednie okresy.

Wysoka niepewność szacunku i znaczące ryzyko (zob. par. 11)

A47. Przykłady wartości szacunkowych, z którymi może wiązać się wysoka niepewność szacunku:

- wartości szacunkowe w znaczącym zakresie zależne od osądu, np. od oceny wyniku trwającego sporu lub kwoty i terminu przyszłych przepływów pieniężnych zależnych od niepewnych zdarzeń, które wystąpią w odległej przyszłości,
- wartości szacunkowe, które nie zostały obliczone za pomocą uznanych technik wyceny,
- wartości szacunkowe, w przypadku których wyniki dokonane przez biegłego rewidenta przeglądu podobnych wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres, wskazują na znaczące różnice między pierwotną wartością szacunkową a rzeczywistym wynikiem,
- szacunki wartości godziwej, w przypadku których stosuje się model wyceny wypracowany przez wysoce wyspecjalizowaną jednostkę, lub dla których brak możliwych do zaobserwowania danych wejściowych.

A48. Pozornie nieznacząca wartość szacunkowa może prowadzić do istotnego zniekształcenia spowodowanego niepewnością szacunku związaną z tą wartością szacunkową, tj. wielkość kwoty tej wartości szacunkowej wykazanej lub ujawnionej w sprawozdaniach finansowych może nie stanowić wyznacznika związanej z nią niepewności szacunku.

A49. W niektórych okolicznościach niepewność szacunku jest tak wysoka, że nie można ustalić racjonalnej wartości szacunkowej. Dlatego mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą zakazywać wykazywania takiej pozycji w sprawozdaniach finansowych lub jej wyceny w wartości godziwej. W takich przypadkach znaczące ryzyko wiąże się nie tylko z tym, czy wartość szacunkową należy ująć lub wycenić w wartości godziwej, ale także z adekwatnością ujawnień. W odniesieniu do takich wartości szacunkowych mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą nakazywać ujawnienie wartości szacunkowych oraz dotyczącej ich wysokiej niepewności szacunku (zob. paragrafy A120-A123).

A50. Jeżeli biegły rewident stwierdził, że dana wartość szacunkowa prowadzi do znaczącego ryzyka, od biegłego rewidenta wymaga się, aby poznał stosowane przez jednostkę kontrole, w tym działania kontrolne¹⁴.

A51. W niektórych przypadkach niepewność szacunku wartości szacunkowych może rodzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. MSR 570¹⁵ określa wymogi i wytyczne w przypadku wystąpienia takich okoliczności.

Reakcje na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia (zob. par. 12)

A52. MSB 330 wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia procedur badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres stanowią reakcję na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia zarówno na poziomie sprawozdań finansowych, jak i na poziomie stwierdzeń¹⁶. Paragrafy A53-A115 koncentrują się na specyficznych reakcjach tylko na poziomie stwierdzeń.

Stosowanie się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (zob. par. 12(a))

A53. Wiele mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wyznacza określone warunki ujmowania wartości szacunkowych oraz precyzuje metody ich ustalania i wymagane ujawnienia. Takie wymogi mogą być złożone i wymagać stosowania osądu. Na podstawie zrozumienia uzyskanego podczas wykonywania procedur oceny ryzyka, biegły rewident koncentruje uwagę na tych mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, które mogą być podatne na niewłaściwe stosowanie lub różną interpretację.

A54. Ustalenie, czy kierownictwo właściwie stosowało się do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej opiera się, po części, na poznaniu jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta. Na przykład wycena wartości godziwej niektórych pozycji, takich jak wartości niematerialne

¹⁴ MSB 315 (zmieniony), paragraf 28.

¹⁵ MSB 570 „Kontynuacja działalności”.

¹⁶ MSB 330, paragrafy 5-6.

powstałe w ramach połączenia jednostek, może obejmować specyficzne rozważania zależne od rodzaju jednostki i jej działań.

A55. W niektórych przypadkach dodatkowe procedury badania, takie jak inspekcja obecnego stanu fizycznego aktywów, mogą być niezbędne do ustalenia, czy kierownictwo odpowiednio zastosowało ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

A56. Zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymaga od kierownictwa rozważenia zmian w otoczeniu lub okoliczności mających wpływ na jednostkę. Na przykład wprowadzenie aktywnego rynku dla określonej klasy aktywów lub zobowiązań może wskazywać, że stosowanie zdyskontowanych przepływów pieniężnych do wyceny wartości godziwej takich aktywów lub zobowiązań przestało być odpowiednie.

Spójność metod i podstawy zmian (zob. par. 12(b))

A57. Ocena przez biegłego rewidenta zmiany wartości szacunkowej lub zmiany metody jej ustalania z okresu na okres jest ważna, ponieważ zmianę wartości szacunkowej, która nie wynika ze zmiany okoliczności lub z nowych informacji, uznaje się za dokonaną arbitralnie. Arbitralne zmiany wartości szacunkowej w miarę upływu czasu prowadzą zaś do niespójnych sprawozdań finansowych i mogą powodować zniekształcenie sprawozdań finansowych lub być wskazówką możliwej stronniczości kierownictwa.

A58. Kierownictwo jest często w stanie podać przekonywający powód zmiany wartości szacunkowej lub metody jej ustalania z okresu na okres, powołując się na zmiany okoliczności. Kwestią osądu pozostaje stwierdzenie, co stanowi przekonywający powód i odpowiedniość potwierdzenia przekonania kierownictwa o mającej miejsce zmianie okoliczności, która upoważnia do zmiany wartości szacunkowej lub metody jej ustalania.

Reakcja na ocenione ryzyko istotnych zniekształceń (zob. par. 13)

A59. Na decyzję biegłego rewidenta o tym jaka reakcja, pojedynczo lub w połączeniu z innymi reakcjami, o których mowa w paragrafie 13, stanowi reakcję na ryzyko istotnego zniekształcenia, mogą wpływać takie sprawy, jak:

- rodzaj wartości szacunkowej, w tym, czy wynika z transakcji rutynowych, czy nierutynowych,
- czy można oczekiwać, że procedura(y) skutecznie zapewnią biegłemu rewidentowi wystarczające i odpowiednie dowody badania,
- ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, w tym, czy ocenione ryzyko jest ryzykiem znaczącym.

A60. Oceniając, np. racjonalność odpisów na wątpliwe należności, skuteczna procedura biegłego rewidenta może polegać na połączonym z innymi procedurami przeglądzie późniejszych wpływów środków pieniężnych. Jeżeli niepewność szacunku wartości szacunkowej jest wysoka, np. podstawą wartości szacunkowej jest własny model, dla którego brak możliwych do zaobserwowania danych wejściowych, konieczne może być zastosowanie podanych w paragrafie 13 połączonych reakcji na ocenione ryzyko w celu uzyskania wystarczającego i odpowiedniego dowodu badania.

A61. Dodatkowe wytyczne wyjaśniające okoliczności, w których każda z reakcji może być odpowiednia, zawierają paragrafy A62-A95.

Zdarzenia następujące przed datą sprawozdania biegłego rewidenta (zob. par. 13(a))

A62. Ustalenie, czy zdarzenia następujące przed datą sprawozdania biegłego rewidenta dostarczają dowodów badania wartości szacunkowej, może być właściwą reakcją, jeżeli oczekuje się, że te zdarzenia:

- nastąpią oraz
- dostarczą dowód badania, który potwierdzi lub zaprzeczy wartości szacunkowej.

A63. Zdarzenia następujące przed datą sprawozdania biegłego rewidenta mogą czasami dostarczać wystarczające i odpowiednie dowody badania wartości szacunkowej. Na przykład sprzedaż całości zapasów produktu zastąpionego innym następująca krótko po zakończeniu okresu, może dostarczyć dowód badania dotyczący oszacowania ich możliwej do uzyskania wartości netto. W takich przypadkach może nie być potrzebne przeprowadzanie dodatkowych procedur badania wartości szacunkowej, jeżeli uzyskano wystarczający i odpowiedni dowód badania zdarzenia.

A64. W przypadku niektórych wartości szacunkowych zdarzenia następujące przed datą sprawozdania biegłego rewidenta z małym stopniem prawdopodobieństwa mogą dostarczać wystarczający i odpowiedni dowód badania wartości szacunkowej. Na przykład warunki lub zdarzenia dotyczące niektórych wartości szacunkowych powstają tylko na przestrzeni dłuższego okresu. Także gdy celem wyceny jest szacunek wartości godziwej, informacje uzyskane po zakończeniu okresu mogą nie odzwierciedlać zdarzeń lub warunków istniejących na dzień bilansowy i dlatego mogą nie być przydatne przy wycenie szacunku wartości godziwej. Paragraf 13 podaje inne sposoby reakcji możliwe do zastosowania przez biegłego rewidenta w odpowiedzi na ryzyko istotnego zniekształcenia.

A65. W niektórych przypadkach zdarzenia przeczące wartości szacunkowej mogą wskazywać, że kierownictwo stosuje nieskuteczne procesy ustalania wartości szacunkowych lub że jest stronnicze ich ustalaniu.

A66. Mimo, iż biegły rewident może nie zdecydować się na przyjęcie tego podejścia w stosunku do specyficznych wartości szacunkowych, to wymaga się od niego postępowania zgodnego z MSB 560¹⁷. Od biegłego rewidenta wymaga się przeprowadzenia procedur badania służących uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że wszystkie zdarzenia, które nastąpiły między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta, wymagające korekty lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, zostały rozpoznane¹⁸ i odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych¹⁹. Ponieważ wyceny wielu wartości szacunkowych, innych niż szacunki wartości godziwej, zależą zazwyczaj od wyniku przyszłych warunków, transakcji lub zdarzeń, szczególnego znaczenia nabierają czynności biegłego rewidenta wynikające z MSB 560.

Uwagi dotyczące mniejszych jednostek

A67. Jeżeli między dniem bilansowym a datą sprawozdania biegłego rewidenta upływa dłuższy okres, dokonany przez biegłego rewidenta przegląd zdarzeń, jakie nastąpiły w tym okresie, może stanowić efektywną reakcję dotyczącą wartości szacunkowych innych aniżeli szacunki wartości godziwej. Może to mieć w szczególności miejsce w mniejszych jednostkach zarządzanych przez właściciela, szczególnie wtedy, kiedy kierownictwo nie dysponuje sformalizowanymi procedurami kontroli wartości szacunkowych.

Sprawdzenie sposobu ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo (zob. par. 13(b))

A68. Badanie sposobu, w jaki kierownictwo ustala wartości szacunkowe oraz będące ich podstawą dane, może stanowić właściwą reakcję w przypadku, gdy wartość szacunkowa jest szacunkiem wartości godziwej, ustalonym na podstawie modelu wykorzystującego możliwe jak i niemożliwe do zaobserwowania dane wejściowe. Może to być również odpowiednie, np. gdy:

- wartość szacunkową uzyskano w drodze rutynowego przetwarzania danych przez system księgowy jednostki,
- dokonany przez biegłego rewidenta przegląd podobnych wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres sugeruje, że proces, stosowany przez kierownictwo w bieżącym okresie, prawdopodobnie jest skuteczny,
- wartość szacunkowa opiera się na dużym zbiorze pozycji podobnego rodzaju, które pojedynczo nie są znaczące.

A69. Przeprowadzenie badania sposobu ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo, może np. obejmować:

- sprawdzenie, w jakim stopniu dane, stanowiące podstawę wartości szacunkowej są dokładne, kompletne i przydatne i czy wartość szacunkowa została właściwie ustalona przy zastosowaniu tych danych i założeń przyjętych przez kierownictwo,
- analizę źródła, przydatności i wiarygodności zewnętrznych danych lub informacji, w tym otrzymanych od zewnętrznych ekspertów zatrudnionych przez kierownictwo do pomocy przy ustalaniu wartości szacunkowych,
- ponowne przeliczenie wartości szacunkowych i przegląd informacji dotyczących wartości szacunkowych pod kątem ich wewnętrznej spójności,
- analizę procesu przeglądu i zatwierdzania przez kierownictwo.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A70. W mniejszych jednostkach proces ustalania wartości szacunkowych jest mniej rozbudowany niż w większych jednostkach. Mniejsze jednostki, w których kierownictwo jest aktywnie zaangażowane, mogą nie posiadać szerokiego opisu procedur księgowych, nie dokonywać skomplikowanych zapisów księgowych ani spisanych zasad. Nawet jeżeli jednostka nie posiada formalnego procesu, nie oznacza to, że kierownictwo nie jest w stanie przedstawić podstawy, w oparciu o którą biegły rewident może zbadać wartość szacunkową.

Ocena metody wyceny (zob. par. 13(b)(i))

A71. Jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie nakazują metody wyceny, przedmiotem profesjonalnego osądu jest ocena, czy zastosowana metoda wyceny, w tym każdy mający zastosowanie model wyceny, jest w danych okolicznościach odpowiedni.

A72. W tym celu sprawy, które biegły rewident może rozważyć, obejmują np. ustalenie, czy:

- uzasadnienie kierownictwa dotyczące wyboru określonej metody jest racjonalne,

¹⁷ MSB 560 „Późniejsze zdarzenia”.

¹⁸ MSB 560, paragraf 6.

¹⁹ MSB 560, paragraf 8.

- kierownictwo w wystarczającym stopniu oceniło i właściwie zastosowało kryteria, o ile występują, określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, aby uzasadnić wybraną metodę,

- metoda jest w danych okolicznościach właściwa biorąc pod uwagę rodzaj szacowanego składnika aktywów lub zobowiązań oraz wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczących wartości szacunkowych,

- metoda jest właściwa z uwagi na działalność, branżę i otoczenie, w którym jednostka działa.

A73. W niektórych przypadkach kierownictwo mogło stwierdzić, że zastosowanie różnych metod prowadzi do uzyskania szeregu znacząco różnych szacunków. W takim przypadku zrozumienie, w jaki sposób jednostka ustaliła przyczyny tych różnic, może pomóc biegłemu rewidentowi w ocenie odpowiedniości wybranej metody.

Ocena zastosowanych modeli

A74. W niektórych przypadkach, w szczególności przy szacowaniu wartości godziwej, kierownictwo może korzystać z modelu wyceny. To, czy zastosowany model jest właściwy w danych okolicznościach, może zależeć od wielu czynników, takich jak rodzaj jednostki i jej otoczenie, w tym branża, w której działa oraz specyfika aktywów lub zobowiązań podlegających wycenie.

A75. Stopień, w jakim poniższe rozważania są odpowiednie zależy od okoliczności, w tym od tego, czy model jest ogólnie dostępny na zasadach komercyjnych w danym sektorze lub branży, czy też jest własnym modelem. W niektórych przypadkach jednostka może korzystać z pomocy eksperta przy opracowaniu i badaniu modelu.

A76. Sprawy zależnie od okoliczności, które biegły rewident może rozważyć badając model, mogą obejmować np. ustalenie, czy:

- model został zatwierdzany przed dopuszczeniem do stosowania i czy jest objęty okresowymi przeglądami w celu potwierdzenia, że w dalszym ciągu nadaje się do zamierzonego sposobu stosowania. Proces zatwierdzania modelu przez jednostkę może obejmować ocenę:

- poprawności teoretycznych podstaw oraz matematycznej integralności modelu, w tym odpowiedniości parametrów modelu,

- spójności i kompletności danych wejściowych modelu z praktykami rynkowymi,

- danych wyjściowych modelu w porównaniu z faktycznymi transakcjami;

- określono odpowiednie zasady i procedury kontroli zmiany;

- okresowo przeprowadza się kalibrację²⁰ modelu i jego badanie pod kątem poprawności, w szczególności wtedy, gdy dane wejściowe są subiektywne;

- koryguje się dane wyjściowe modelu, w tym związane z szacowaniem wartości godziwej oraz czy takie korekty odzwierciedlają założenia, jakie uczestnicy rynku przyjęliby w podobnych okolicznościach;

- model został należycie udokumentowany, w tym jego zamierzone zastosowania i ograniczenia oraz kluczowe parametry, wymagane dane wejściowe i wyniki wszelkich przeprowadzonych analiz poprawności modelu.

Założenia przyjęte przez kierownictwo (zob. par. 13(b)(ii))

A77. Ocena biegłego rewidenta założeń przyjętych przez kierownictwo opiera się jedynie na informacjach, do których biegły rewident ma dostęp tylko podczas badania. Procedury badania związane z założeniami przyjętymi przez kierownictwo przeprowadza się dla potrzeb badania sprawozdań finansowych jednostki a nie po to, aby wyrazić opinię na temat samych założeń.

A78. Sprawy, które biegły rewident może rozważyć, oceniając racjonalność założeń kierownictwa, obejmują, np. ustalenie, czy:

- poszczególne założenia wydają się racjonalne,

- założenia są wzajemnie zależne i czy są wewnętrznie spójne,

- założenia wydają się racjonalne, kiedy rozpatrzy się je łącznie lub w powiązaniu z innymi założeniami dotyczącymi określonej wartości szacunkowej lub innych wartości szacunkowych,

- założenia – w przypadku szacowania wartości godziwej, należycie odzwierciedlają możliwe do zaobserwowania założenia rynkowe.

A79. Założenia, leżące u podstaw wartości szacunkowych, mogą odzwierciedlać oczekiwania kierownictwa co do wyniku specyficznych celów i strategii. W takich przypadkach dla oceny racjonalności założeń biegły rewident może przeprowadzić procedury badania polegające na rozważeniu, czy np. założenia są spójne z:

- ogólnym otoczeniem gospodarczym i gospodarczą sytuacją jednostki,

- planami jednostki,

- założeniami z poprzednich okresów, jeśli to odpowiednie,

- doświadczeniem lub wcześniejszymi warunkami, których doświadczyła jednostka, w stopniu w jakim te historyczne informacje mogą być reprezentatywne dla przyszłych warunków lub zdarzeń,

²⁰ Cechowanie, skalowanie (*przyp. tłum.*).

- innymi założeniami przyjętymi przez kierownictwo w związku ze sprawozdaniem finansowym.

A80. Racjonalność przyjętych założeń może zależeć od zamiarów i możliwości przeprowadzenia określonych działań przez kierownictwo. Kierownictwo często dokumentuje swoje plany i zamiary związane z określonymi aktywami lub zobowiązaniami, czego mogą wymagać od niego ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Mimo, że zakres dowodów badania, które należy uzyskać na temat zamiarów i możliwości kierownictwa zależy od zawodowego osądu, procedury biegłego rewidenta mogą obejmować:

- przegląd historii pod kątem realizacji przez kierownictwo deklarowanych przez nie zamiarów,
- przegląd pisemnych planów lub innego rodzaju dokumentacji, i tam gdzie to ma zastosowanie, formalnie zatwierdzonych budżetów, autoryzacji lub protokołów,
- zapytanie kierownictwa o przyczyny wyboru określonego sposobu działania,
- przegląd zdarzeń następujących po dacie sprawozdania, ale przed datą sprawozdania biegłego rewidenta,
- ocenę możliwości jednostki przeprowadzenia działań w określony sposób, przy uwzględnieniu sytuacji gospodarczej jednostki, łącznie ze skutkami jej zobowiązań.

Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą jednak nie zezwalać na uwzględnianie zamiarów i planów kierownictwa przy określaniu wartości szacunkowych. Dzieje się tak często w przypadku szacowania wartości godziwej, gdyż cel leżący u podstaw jej wyceny wymaga przyjęcia założeń odzwierciedlających założenia stosowane przez uczestników rynku.

A81. Sprawy, które biegły rewident może rozważyć, oceniając racjonalność założeń przyjętych przez kierownictwo do oszacowania wartości godziwej mogą, oprócz spraw wymienionych powyżej, obejmować, jeżeli to ma to zastosowanie, ustalenie np. czy:

- kierownictwo zastosowało, jeśli to odpowiednie, pochodzące z rynku specyficzne dane wejściowe do opracowania założeń, a jeśli tak, to w jaki sposób,
- założenia są spójne z możliwymi do zaobserwowania warunkami rynkowymi oraz charakterystyką składnika aktywów lub zobowiązania wycenianych w wartości godziwej,
- źródło pochodzenia założeń uczestników rynku jest przydatne i wiarygodne oraz w jaki sposób kierownictwo dokonało wyboru przyjętych założeń wobec istnienia wielu różnych założeń uczestników rynku,
- kierownictwo dokonało analizy stosowanych założeń lub informacji na temat porównywalnych transakcji, aktywów lub zobowiązań, a jeśli tak, to w jaki sposób.

A82. Szacunki wartości godziwej mogą ponadto obejmować zarówno możliwe, jak i niemożliwe do zaobserwowania dane wejściowe. Jeżeli szacunki wartości godziwej opierają się na niemożliwych do zaobserwowania danych wejściowych, biegły rewident może np. ocenić, sposób w jaki kierownictwo uzasadnia:

- identyfikację cech uczestników rynku mających znaczenie dla ustalenia wartości szacunkowej,
- modyfikacje wprowadzone do własnych założeń w celu odzwierciedlenia poglądu na temat założeń, które przyjęliby uczestnicy rynku,
- czy uwzględniło najlepsze informacje dostępne w danych okolicznościach,
- sposób w jaki – jeśli ma to zastosowanie – przyjęte przez nie założenia uwzględniają porównywalne transakcje, aktywa i zobowiązania.

Jeżeli dane wejściowe nie są możliwe do zaobserwowania, istnieje większe prawdopodobieństwo, że przeprowadzaną przez biegłego rewidenta ocenę założeń będzie należało powiązać z innymi reakcjami na ocenione ryzyka określonymi w paragrafie 13, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania. W takich przypadkach niezbędne może okazać się przeprowadzenie innych procedur badania przez biegłego rewidenta, np. sprawdzenie dokumentów potwierdzających dokonany przegląd oraz zatwierdzenie wartości szacunkowych przez kierownictwo odpowiedniego szczebla oraz, jeśli to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór.

A83. Oceniając racjonalność założeń leżących u podstaw wartości szacunkowych, biegły rewident może zidentyfikować jedno lub więcej znaczących założeń. Jeśli tak, może to wskazywać, że z wartością szacunkową wiąże się wysoka niepewność szacunku i dlatego może powodować znaczące ryzyko. Dodatkowe reakcje na znaczące ryzyka opisano w paragrafach A102-A115.

Ocena skuteczności działania kontroli (zob. par. 13(c))

A84. Sprawdzenie skuteczności działania kontroli nad sposobem ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo może stanowić odpowiednią reakcję w przypadku, gdy proces przyjęty przez kierownictwo był należycie zaprojektowany, wdrożony i stosowany, np.:

- prowadzi się kontrolę przeglądów i zatwierdzeń wartości szacunkowych przez kierownictwo odpowiedniego szczebla oraz, jeśli to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór,
- wartość szacunkowa jest ustalana w drodze rutynowego przetwarzania danych przez księgowy system jednostki.

A85. Badanie skuteczności działania kontroli jest wymagane wtedy, gdy:

- (a) dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnego niekształcenia na poziomie stwierdzeń oparta jest na oczekiwaniu, że kontrole procesów działają skutecznie lub

(b) procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierżeń²¹.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A86. W mniejszych jednostkach mogą działać kontrole procesów ustalania wartości szacunkowych, jednak poziom ich sformalizowania może być różny. Ponadto mniejsze jednostki mogą uznać, że niektóre kontrole są nieprzydatne ze względu na czynny udział kierownictwa w procesie sprawozdawczości finansowej. W przypadku bardzo małych jednostek może występować niewiele kontroli, które mogłyby zostać rozpoznane przez biegłego rewidenta. Z tej przyczyny reakcja biegłego rewidenta na ocenione ryzyko może być ze swej natury znacząca i biegły rewident postępuje na jeden lub więcej sposobów określonych w paragrafie 13.

Szacowanie wielkości lub przedziału (zob. par. 13(d))

A87. Oszacowanie wielkości lub przedziału w celu oceny wielkości lub przedziału oszacowanych przez kierownictwo może stanowić odpowiednią reakcję, na przykład wtedy, gdy:

- wartość szacunkowa nie jest uzyskiwana w drodze rutynowego przetwarzania danych przez księgowy system jednostki,
- przegląd przez biegłego rewidenta podobnych wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych za poprzednie okresy sugeruje, że proces stosowany przez kierownictwo w bieżącym okresie nie jest skuteczny,
- kontrole jednostki w ramach procesów i nad procesami służących kierownictwu do ustalania wartości szacunkowych nie są dobrze zaprojektowane lub właściwie stosowane,
- zdarzenia lub transakcje następujące między końcem okresu a datą sprawozdania biegłego rewidenta zaprzeczają wielkości oszacowanej przez kierownictwo,
- istnieją alternatywne źródła przydatnych danych, które są dostępne biegłemu rewidentowi i mogą być wykorzystane do szacowania wielkości lub przedziału.

A88. Nawet jeśli kontrole jednostki są dobrze zaprojektowane i właściwie stosowane, oszacowanie wielkości lub przedziału może być potrzebną i skuteczną reakcją na ocenione ryzyko. W innych przypadkach biegły rewident może uznać takie podejście za część ustalania, czy konieczne jest zastosowanie dalszych procedur, a jeśli tak, to jaki powinien być ich rodzaj i zakres.

A89. Podejście biegłego rewidenta do oszacowania wielkości lub przedziału może być różne w zależności od tego, co uzna za najbardziej skuteczne w danych okolicznościach. Na przykład biegły rewident może początkowo oszacować pewną wielkość, a następnie ocenić jej wrażliwość na zmiany w założeniach i w konsekwencji oszacować przedział, w ramach którego oceni wielkość oszacowaną przez kierownictwo. Alternatywnie, biegły rewident może rozpocząć od oszacowania przedziału dla ustalenia, tam gdzie to możliwe, oszacowanej wielkości.

A90. Zdolność biegłego rewidenta do oszacowania wielkości lub – alternatywnie – oszacowania przedziału zależy od wielu czynników, w tym od zastosowanego modelu wyceny, rodzaju i zakresu dostępnych danych oraz niepewności szacunku związanego z daną wartością szacunkową. Decyzja o tym, czy należy oszacować wielkość, czy przedział może – ponadto – zależeć od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mogą nakazywać stosowanie określonej wielkości po przeprowadzeniu analizy alternatywnych wyników i założeń, bądź nakazywać specyficzną metodę wyceny (np. oczekiwana wartość zdyskontowana ważonym prawdopodobieństwem).

A91. Biegły rewident może oszacować wielkość lub przedział w różny sposób, np. przez:

- zastosowanie modelu, np. modelu, który jest dostępny na zasadach komercyjnych w określonym sektorze lub branży, będącego czyjąś własnością lub opracowanego przez biegłego rewidenta,
- dźdzenie innego zestawu założeń,
- zatrudnienie lub skorzystanie z usług osoby o specjalistycznej wiedzy w celu opracowania lub skorzystania z modelu lub przedstawiania alternatywnych założeń,
- odwołanie się do innych porównywalnych warunków, transakcji lub zdarzeń, lub, gdzie to odpowiednie, do rynków dla porównywalnych aktywów lub zobowiązań.

Poznanie założeń lub metod przyjętych przez kierownictwo (zob. par. 13(d)(i))

A92. Jeżeli biegły rewident szacuje wielkość lub przedział w inny sposób niż kierownictwo oraz korzysta z założeń lub metod odmiennych od zastosowanych przez kierownictwo, paragraf 13(d)(i) wymaga od biegłego rewidenta, aby wystarczająco poznał założenia i metody stosowane przez kierownictwo przy ustalaniu wartości szacunkowej. Dostarcza to biegłemu rewidentowi informacje, które mogą być przydatne w odpowiednim oszacowaniu wielkości lub przedziału. Ponadto pomaga biegłemu rewidentowi zrozumieć i ocenić znaczące różnice w porównaniu z wielkością oszacowaną przez kierownictwo. Przykładowo różnice mogą wynikać z zastosowania przez biegłego rewidenta innych niż zastosowane przez kierownictwo – choć równie ważnych –

²¹ MSB 330, paragraf 8.

założeń. Może to prowadzić do odkrycia, że wartość szacunkowa jest bardzo wrażliwa na pewne założenia i dlatego wiąże się z nią wysoka niepewność szacunku, co wskazuje na możliwość znaczącego ryzyka wartości szacunkowej. Alternatywnie, różnica może być wynikiem rzeczowego błędu popełnionego przez kierownictwo. Zależnie od okoliczności biegły rewident może uznać za pomocne dla wyciągnięcia wniosków omówienie z kierownictwem podstawy i ważności założeń oraz różnic, jeśli istnieją, w podejściu do ustalania wartości szacunkowych.

Zawężanie przedziału (zob. par. 13(d)(ii))

A93. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że dla oceny racjonalności wielkości oszacowanej przez kierownictwo należy zastosować przedział (przedział oszacowany przez biegłego rewidenta), paragraf 13(d)(ii) wymaga, aby przedział ten obejmował wszystkie „racjonalne wyniki” a nie wszystkie możliwe wyniki. Przedział oszacowany przez biegłego rewidenta nie może obejmować wszystkich możliwych wyników, jeśli ma być przydatny, gdyż przedział taki byłby zbyt szeroki, aby móc uznać go za użyteczny na potrzeby badania. Przedział oszacowany przez biegłego rewidenta jest przydatny i efektywny, jeżeli jest na tyle wąski, że pozwala biegłemu rewidentowi stwierdzić, czy wartość szacunkowa jest zniekształcona.

A94. Zwykle przedział – który został zawężony, aby był równy lub niższy od istotności wykonawczej – jest odpowiedni do oceny racjonalności oszacowanej przez kierownictwo wielkości. W niektórych jednak branżach zawężenie przedziału poniżej takiej kwoty może być niemożliwe. Taka sytuacja nie musi koniecznie uniemożliwiać ujęcia wartości szacunkowej. Może jednak tym niemniej wskazywać, że niepewność szacunku związana z wartością szacunkową jest tak wysoka, iż prowadzi do znaczącego ryzyka. Dodatkowe reakcje na znaczące ryzyka opisano w paragrafach A102-A115.

A95. Zawężenie przedziału do poziomu, gdy wszystkie wyniki wewnątrz przedziału uważa się za racjonalne można osiągnąć przez:

(a) wyeliminowanie z przedziału wyników uznanych za ekstrema przedziału, których wystąpienie biegły rewident uznaje za mało prawdopodobne oraz

(b) dalsze zawężanie przedziału na podstawie dostępnych dowodów badania dopóty, dopóki biegły rewident nie stwierdzi, że wszystkie wyniki w ramach przedziału można uznać za racjonalne. W rzadkich przypadkach możliwe może się okazać zawężanie przez biegłego rewidenta przedziału dopóty, dopóki dowód badania nie wskaże oszacowanej wielkości.

Rozważenie zapotrzebowania na specjalistyczne umiejętności lub wiedzę (zob. par. 14)

A96. Przy planowaniu badania wymaga się, aby biegły rewident określił rodzaj, czas i zakres środków koniecznych do przeprowadzenia badania²². Mogą one obejmować, tam gdzie to konieczne, zaangażowanie osób posiadających specjalistyczne umiejętności lub wiedzę. Ponadto MSB 220 wymaga od partnera odpowiedzialnego za badanie, aby upewnił się, że zespół przeprowadzający badanie oraz wszyscy zewnętrzni eksperci powołani przez biegłego rewidenta, którzy nie wchodzi w skład zespołu wykonującego badanie, posiadają łącznie umiejętności i kompetencje do przeprowadzenia badania²³. Podczas badania wartości szacunkowych, na podstawie posiadanego doświadczenia i warunków zlecenia badania, biegły rewident może stwierdzić potrzebę korzystania ze specjalistycznych umiejętności lub wiedzy w odniesieniu do jednego lub kilku aspektów wartości szacunkowych.

A97. Sprawami, które mogą wpłynąć na pogląd biegłego rewidenta o istnieniu zapotrzebowania na specjalistyczne umiejętności lub wiedzę mogą np. być:

- rodzaj odnośnych aktywów, zobowiązań lub składników kapitału własnego w określonym sektorze działalności gospodarczej, branży (np. złoża mineralne, aktywa biologiczne, złożone instrumenty finansowe).
- wysoki poziom niepewności szacunków,
- złożone obliczenia lub specjalistyczne modele, stosowane np. przy szacowaniu wartości godziwej, kiedy nie występuje możliwy do zaobserwowania rynek,
- złożoność mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczących wartości szacunkowych, w tym występowanie obszarów podlegających odmiennym interpretacjom, lub w przypadku których praktyka jest niespójna bądź dopiero rozwija się,
- procedury, które biegły rewident zamierza przeprowadzić jako reakcję na ocenione ryzyko.

A98. W przypadku większości wartości szacunkowych, nawet jeśli wiąże się z nimi niepewność szacunku, jest mało prawdopodobne, aby konieczne było posiadanie specjalistycznych umiejętności lub wiedzy. Na przykład jest mało prawdopodobne, aby biegły rewident musiał posiadać specjalistyczne umiejętności lub wiedzę, aby ocenić odpis na wątpliwe należności.

A99. Biegły rewident może jednak nie posiadać specjalistycznych umiejętności ani wiedzy, które są wymagane w innej dziedzinie niż rachunkowość lub rewizja finansowa i może stanąć wobec potrzeby ich uzyskania od

²² MSB 300 „Planowanie badania sprawozdań finansowych”, paragraf 8(e).

²³ MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych”, paragraf 14.

eksperta powołanego przez biegłego rewidenta. MSB 620²⁴ określa wymogi i wytyczne dotyczące ustalenia potrzeby zatrudnienia lub zaangażowania eksperta przez biegłego rewidenta oraz określa odpowiedzialność biegłego rewidenta w związku z korzystaniem z pracy powołanego przez niego eksperta.

A100. W niektórych przypadkach biegły rewident może ponadto dojść do wniosku, że wykorzystanie specjalistycznych umiejętności lub wiedzy jest niezbędne w odniesieniu do specyficznych obszarów rachunkowości lub rewizji finansowej. Osoby posiadające takie umiejętności lub wiedzę mogą być zatrudnione w firmie audytorskiej lub pochodzić z organizacji spoza firmy audytorskiej. Jeżeli takie osoby przeprowadzają procedury badania w ramach zlecenia badania, wchodzi w skład zespołu wykonującego badanie, w związku z czym podlegają wymogom MSB 220.

A101. W zależności od rozumienia i doświadczenia biegłego rewidenta w zakresie współpracy z powołanym przez niego ekspertem lub z innymi osobami o specjalistycznych umiejętnościach lub wiedzy, biegły rewident może uznać za stosowne omówienie takich spraw, jak mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej z tymi osobami, aby na tej podstawie ustalić przydatność pracy tych osób na potrzeby badania.

Dalsze procedury wiarygodności przeprowadzane jako reakcja na znaczące ryzyko (zob. par. 15)

A102. W przypadku badania wartości szacunkowych prowadzących do powstania znaczącego ryzyka, procedury wiarygodności stosowane przez biegłego rewidenta służą ocenie:

- (a) sposobu oceny przez kierownictwo skutku niepewności szacunku wartości szacunkowej i wpływu, jaki ta niepewność może wyrzucić na odpowiedniość ujęcia wartości szacunkowej w sprawozdaniach finansowych oraz
- (b) stosowności odnośnych ujawnień.

Niepewność szacunku

Rozważenie przez kierownictwo niepewności szacunku (zob. par. 15(a))

A103. Kierownictwo może ocenić alternatywne założenia lub wyniki wartości szacunkowych za pomocą różnych metod zależnie od okoliczności. Jedną z metod stosowanych przez kierownictwo jest przeprowadzenie analizy wrażliwości. Może ona polegać na ustaleniu, jak kwota pieniężna wartości szacunkowej zmienia się w zależności od różnych założeń. Nawet w przypadku wartości szacunkowych wycenianych w wartości godziwej może występować zmienność, gdyż różni uczestnicy rynku stosują odmienne założenia. Analiza wrażliwości może doprowadzić do opracowania szeregu scenariuszy wyników począwszy od „pesymistycznych” po „optymistyczne”, niekiedy określanych jako przedział wyników ustalonych przez kierownictwo.

A104. Analiza wrażliwości może wykazać, że wartość szacunkowa nie jest wrażliwa na zmiany określonych założeń. Alternatywnie może wykazać, że wartość szacunkowa jest wrażliwa na jedno lub kilka założeń, które następnie stanowią centrum, na którym skupia się uwaga biegłego rewidenta.

A105. Nie jest zamierzone sugerowanie, że jedna, określona metoda podejścia do niepewności szacunku (jak analiza wrażliwości) jest lepsza od innej metody, lub że rozważania kierownictwa dotyczące alternatywnych założeń lub wyników należy sprawdzić w toku szczegółowego procesu uzupełnionego rozległą dokumentacją. Ważne jest to, czy kierownictwo oceniło, w jaki sposób niepewność szacunku może wpłynąć na wartość szacunkową, a nie szczegółowy sposób, w jaki to zrobiło. Jeżeli zatem kierownictwo nie rozważyło alternatywnych założeń ani wyników, konieczne może być, aby biegły rewident omówił z kierownictwem i poprosił o potwierdzenie sposobu, w jaki kierownictwo odniosło się do wpływu niepewności szacunku na wartość szacunkową.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A106. Mniejsze jednostki mogą stosować prostsze metody oceny niepewności szacunku. Oprócz przeglądu dostępnej dokumentacji biegły rewident może uzyskać inne dowody badania na temat rozważenia przez kierownictwo alternatywnych założeń lub wyników, poprzez zadawanie kierownictwu pytań. Ponadto kierownictwo może nie posiadać wiedzy niezbędnej do rozważenia alternatywnych wyników lub innego postępowania w przypadku niepewności szacunku wartości szacunkowych. W takich przypadkach biegły rewident może wyjaśnić kierownictwu proces lub różne metody dostępne w tym zakresie oraz sposób udokumentowania. Nie zmienia to jednak odpowiedzialności kierownictwa za sporządzenie sprawozdań finansowych.

Znaczące założenia (zob. par. 15(b))

A107. Założenie przyjęte do ustalenia wartości szacunkowej może być uznane za znaczące, jeżeli racjonalna zmiana tego założenia mogłaby istotnie wpłynąć na wycenę wartości szacunkowej.

²⁴ MSB 620 „Wykorzystanie wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta”.

A108. Potwierdzenie znaczących założeń wynikających z wiedzy kierownictwa może stanowić przyjęty przez kierownictwo ciągły proces strategicznej analizy i zarządzania ryzykiem. Nawet bez formalnie ustalonych procesów, co może mieć miejsce w przypadku mniejszych jednostek, biegły rewident może ocenić założenia za pomocą pytań i rozmów z kierownictwem, łącząc je z innymi procedurami badania służącymi uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

A109. Rozważania biegłego rewidenta dotyczące oceny założeń przyjętych przez kierownictwo zostały omówione w paragrafach A77-A83.

Intencje i możliwości kierownictwa (zob. par. 15(c))

A110. Rozważania biegłego rewidenta dotyczące założeń przyjętych przez kierownictwo oraz zamiarów i możliwości kierownictwa zostały opisane w paragrafach A13 i A80.

Ustalenie przedziału (zob. par. 16)

A111. Sporządzając sprawozdania finansowe, kierownictwo może być przekonane, że w odpowiedni sposób odniosło się do skutków niepewności szacunku wartości szacunkowych prowadzących do znaczącego ryzyka. Jednak w niektórych okolicznościach biegły rewident może uznać starania kierownictwa za nieodpowiednie. Tak może być, gdy np. w ocenie biegłego rewidenta:

- wystarczające i odpowiednie dowody badania nie mogły być uzyskane za pomocą oceny przez biegłego rewidenta sposobu, w jaki kierownictwo odniosło się do niepewności szacunku,
- niezbędne jest przeprowadzenie dalszej analizy poziomu niepewności szacunku wartości szacunkowej, np. gdy biegły rewident jest świadomy znaczącej rozbieżności wyników uzyskiwanych dla podobnych wartości szacunkowych w podobnych okolicznościach,
- jest mało prawdopodobne, aby zostały uzyskane dowody badania, np. przez przegląd zdarzeń, jakie nastąpiły do dnia sprawozdania biegłego rewidenta,
- mogą istnieć oznaki stronniczości kierownictwa przy ustalaniu wartości szacunkowych.

A112. Rozważania biegłego rewidenta dotyczące ustalania przedziału zostały omówione w paragrafach A87-A95.

Kryteria ujęcia i wyceny

Ujęcie wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych (zob. par. 17(a))

A113. Jeżeli kierownictwo ujęło w sprawozdaniach finansowych wartość szacunkową, uwaga biegłego rewidenta w czasie dokonywania oceny skupia się na tym, czy wycena wartości szacunkowej jest wystarczająco wiarygodna, aby spełniała kryteria ujęcia określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.

A114. W przypadku wartości szacunkowych, które nie zostały ujęte, uwaga biegłego rewidenta w czasie dokonywania oceny skupia się na tym, czy kryteria ujęcia określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej zostały faktycznie dotrzymane. Nawet jeśli wartość szacunkowa nie została ujęta, a biegły rewident stwierdzi, że podejście to jest odpowiednie, może istnieć konieczność ujawnienia związanych z tym okoliczności w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych. Biegły rewident może uznać, że konieczne jest zwrócenie uwagi czytelnika na znaczącą niepewność poprzez zamieszczenie akapitu objaśniającego w sprawozdaniu biegłego rewidenta. MSB 706²⁵ określa wymogi i wytyczne dotyczące akapitów objaśniających.

Podstawa wyceny wartości szacunkowych (zob. par. 17(b))

A115. W odniesieniu do szacowania wartości godziwych niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zakładają, że wartość godziwą można wycenić wiarygodnie, co stanowi przesłankę dla wymagania lub zezwolenia na wycenę wartości godziwej i jej ujęcie. W niektórych przypadkach ta przesłanka może być odrzucona, kiedy np. nie istnieje odpowiednia metoda lub podstawa wyceny. W takich przypadkach uwaga biegłego rewidenta w trakcie dokonywania oceny skupia się na tym, czy uzasadnienie kierownictwa jest odpowiednie dla odrzucenia przesłanki dotyczącej stosowania wartości godziwej, która wynika z mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Ocena racjonalności wartości szacunkowych oraz określenie zniekształceń (zob. par. 18)

A116. Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident może stwierdzić, że dowody wskazują na wartość szacunkową, która różni się od wielkości oszacowanej przez kierownictwo. Jeżeli dowody badania potwierdzają oszacowaną wielkość, różnica między wielkością oszacowaną przez biegłego rewidenta a wielkością oszacowaną przez kierownictwo stanowi zniekształcenie. Jeżeli biegły rewident stwierdził, że

²⁵ MSB 706 „Akapit objaśniający oraz inne wyjaśnienia w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

zastosowanie przedziału oszacowanego przez biegłego rewidenta dostarcza wystarczające i odpowiednie dowody badania, a wielkość oszacowana przez kierownictwo znajduje się poza tym przedziałem, to nie jest ona potwierdzona przez dowody badania. W takich przypadkach zniekształcenie nie jest mniejsze niż różnica między wielkością oszacowaną przez kierownictwo a najbliższą wielkością z przedziału oszacowanego przez biegłego rewidenta.

A117. Jeżeli kierownictwo na podstawie subiektywnej oceny zmiany okoliczności zmieniło wartość szacunkową lub metodę jej ustalania w porównaniu z wcześniejszym okresem, biegły rewident może uznać w oparciu o dowody badania, że ta wartość szacunkowa jest zniekształcona na skutek arbitralnej zmiany dokonanej przez kierownictwo, albo może uznać ten fakt za oznakę możliwej stronniczości kierownictwa (zob. paragrafy A124-A125).

A118. MSB 450²⁶ zawiera wytyczne, jak rozróżniać zniekształcenia na potrzeby dokonywanej przez biegłego rewidenta oceny wpływu niepoprawionych zniekształceń na sprawozdania finansowe. Zniekształcenie wartości szacunkowej spowodowane oszustwem lub błędem, może powstać na skutek:

- zniekształceń, co do których nie ma wątpliwości (zniekształcenia rzeczowe),
- różnic wynikających z ocen kierownictwa dotyczących wartości szacunkowych, które biegły rewident uznaje za nieuzasadnione, albo na skutek wyboru lub sposobu zastosowania polityki rachunkowości, które biegły rewident uznaje za nieodpowiednie (zniekształcenia osądu),
- dokonania przez biegłego rewidenta najlepszego szacunku zniekształceń w zbiorze, polegającego na przewidywaniu – na podstawie zniekształceń rozpoznanych w próbkach badania – zniekształceń w całym zbiorze, z którego pochodziły próbki (zniekształcenia przewidziane).

W niektórych przypadkach zniekształcenie wartości szacunkowych może być skutkiem połączenia powyższych okoliczności, co utrudnia lub uniemożliwia odrębne rozpoznanie zniekształceń.

A119. Ocena racjonalności wartości szacunkowych oraz powiązanych ujawnień zawartych w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, niezależnie od tego, czy są wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, czy też są ujawniane dobrowolnie, polega zasadniczo na przeprowadzeniu takich samych rozważań jak przy badaniu wartości szacunkowych wykazanych w sprawozdaniach finansowych.

Ujawnienia związane z wartościami szacunkowymi

Ujawnienia zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (zob. par. 19)

A120. Prezentacja sprawozdań finansowych zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmuje także odpowiednie ujawnienie istotnych spraw. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą zezwalać lub nakazywać dokonywanie ujawnień na temat wartości szacunkowych, a niektóre jednostki mogą dobrowolnie ujawniać dodatkowe informacje w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych. Ujawnienia te mogą obejmować, np.:

- przyjęte założenia,
- zastosowaną metodę szacowania, w tym zastosowany model,
- podstawę wyboru metody szacowania,
- wpływ jakiegokolwiek zmiany metody szacowania w porównaniu z poprzednim okresem,
- źródła i skutki niepewności szacunku.

Tego rodzaju ujawnione informacje pomagają użytkownikom w zrozumieniu wartości szacunkowych wykazanych lub ujawnionych w sprawozdaniach finansowych i należy uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy ujawnienia są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

A121. W niektórych przypadkach mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać specyficznych ujawnień dotyczących niepewności. Na przykład niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają:

- ujawnienia kluczowych założeń i innych źródeł niepewności szacunku, z którymi wiąże się znaczące ryzyko istotnej korekty wartości bilansowej aktywów i zobowiązań. Takie wymogi mogą być określane za pomocą terminów „kluczowe źródła niepewności wyceny” lub „krytyczne wartości szacunkowe”,
- ujawnienia przedziału możliwych wyników i założeń przyjętych do ustalenia przedziału,
- ujawnienia informacji dotyczących znaczenia szacunków wartości godziwej dla sytuacji finansowej i wyników działalności,
- jakościowe ujawnienia takie, jak narażenie na ryzyko i sposób jego powstania, cele jednostki, zasady i procedury zarządzania ryzykiem oraz metody wyceny ryzyka oraz zmiany tych jakościowych koncepcji w porównaniu z poprzednim okresem,

²⁶ MSB 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania”.

- ilościowe ujawnienia, takie jak zakres, w jakim jednostka jest narażona na ryzyko, oparte na informacjach dostarczanych wewnątrz jednostki pracownikom kluczowego kierownictwa, w tym dotyczące ryzyka kredytowego, ryzyka płynności oraz ryzyka rynkowego.

Ujawnianie niepewności szacunku wartości szacunkowych prowadzących do znaczącego ryzyka (zob. par. 20)

A122. W związku z wartościami szacunkowymi powodującymi znaczące ryzyko, nawet wtedy, gdy ujawnione informacje są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, biegły rewident może uznać, że ujawnienia na temat niepewności szacunku są nieadekwatne w świetle zasłanych okoliczności i faktów. Ocena biegłego rewidenta na temat adekwatności ujawnień dotyczących niepewności szacunku tym jest ważniejsza, im szerszy jest przedział możliwych wyników wartości szacunkowych spełniających wymóg istotności (zob. odnośne omówienie w par. A94).

A123. W niektórych przypadkach biegły rewident może uznać za odpowiednie zachęcenie kierownictwa do opisanego w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych okoliczności związanych z niepewnością szacunku. MSB 705²⁷ zawiera wytyczne dotyczące wpływu, jaki na opinię biegłego rewidenta wywiera przekonanie biegłego rewidenta, że ujawnienia informacji w sprawozdaniach finansowych dotyczące niepewności szacunku są niewystarczające lub wprowadzają w błąd.

Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa (zob. par. 21)

A124. Podczas badania biegły rewident może uświadomić sobie, że oceny i decyzje podjęte przez kierownictwo, wskazują na możliwość stronniczości kierownictwa. Takie oznaki mogą wpłynąć na sformułowanie wniosku biegłego rewidenta co do tego, czy ocena przez biegłego rewidenta ryzyka i odnośnych reakcji są w dalszym ciągu odpowiednie i biegły rewident może uznać za potrzebne rozważenie ich wpływu na pozostałą część badania. Oznaki te mogą także wpłynąć na ocenę biegłego rewidenta dotyczącą tego, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnych zniekształceń, o czym mówi MSB 700²⁸.

A125. Przykłady oznak stronniczości kierownictwa przy ustalaniu wartości szacunkowych obejmują:

- zmiany wartości szacunkowej lub metody jej ustalania w przypadku, gdy kierownictwo na podstawie subiektywnej oceny uznało, że nastąpiła zmiana okoliczności,
- zastosowanie przy szacowaniu wartości godziwej własnych założeń jednostki, które są niespójne z możliwymi do zaobserwowania założeniami rynkowymi,
- wybór lub stworzenie znaczących założeń prowadzących do korzystnego dla celów kierownictwa oszacowania wielkości,
- wybór takiej oszacowanej wielkości, która może wskazywać na podejście optymistyczne lub pesymistyczne.

Pisemne oświadczenia (zob. par. 22)

A126. MSB 580²⁹ omawia zastosowanie pisemnych oświadczeń. Zależnie od rodzaju, istotności i zakresu niepewności szacunku, pisemne oświadczenia na temat wartości szacunkowych ujętych lub ujawnionych w sprawozdaniach finansowych mogą obejmować oświadczenia na temat:

- odpowiedniości procesów wyceny, w tym powiązanych założeń i modeli zastosowanych przez kierownictwo do ustalania wartości szacunkowych w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i spójności stosowania procesów,
- odpowiedniego odzwierciedlenia w założeniach zamiarów i zdolności kierownictwa do prowadzenia w określony sposób działań w imieniu jednostki, jeżeli ma to znaczenie dla wartości szacunkowych i ujawnień,
- kompletności i odpowiedniości ujawnień dotyczących wartości szacunkowych w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- niewystąpienia późniejszych zdarzeń wywołujących konieczność korekty wartości szacunkowych i ujawnień w sprawozdaniach finansowych.

A127. W odniesieniu do wartości szacunkowych, które nie są ujęte lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, pisemne oświadczenia mogą również obejmować oświadczenia dotyczące:

- odpowiedniości zastosowanej przez kierownictwo podstawy dla ustalenia, że kryteria ujmowania lub wyceny określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej nie zostały spełnione (zob. par. A114),
- zasadności podstaw przyjętych przez kierownictwo dla odrzucenia zawartej w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej przesłanki określającej stosowanie wartości godziwej w odniesieniu do tych wartości szacunkowych, których nie wyceniono lub nie ujawniono w wartości godziwej (zob. par. A114).

²⁷ MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

²⁸ MSB 700 „Formułowanie opinii i sprawozdawczość dotycząca sprawozdań finansowych”.

²⁹ MSB 580 „Pisemne oświadczenia”.

Dokumentacja (zob. par. 23)

A128. Dokumentacja oznak możliwej stronniczości kierownictwa rozpoznanej podczas badania pomaga biegłemu rewidentowi stwierdzić, czy ocena ryzyka przez biegłego rewidenta i powiązane z tym reakcje nadal pozostają odpowiednie, a także ocenić, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnych zniekształceń. Zob. paragraf A125 przytaczający przykłady oznak możliwej stronniczości kierownictwa.

Załącznik
(zob. par. A1)

Wycena i ujawnianie wartości godziwej zgodnie z różnymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej

Celem niniejszego załącznika jest ogólne omówienie wyceny i ujawniania wartości godziwej w myśl różnych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w celu przedstawienia tła i kontekstu.

1. Różne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają lub zezwalają na odmiennie sposoby wyceny i ujawniania wartości godziwej w sprawozdaniach finansowych. Różnią się także w zakresie przedstawianych wytycznych, co do sposobu wyceny aktywów i zobowiązań lub powiązanych ujawnień. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają ściśle wytyczne, inne podają ogólne wytyczne, a jeszcze inne nie dostarczają żadnych wytycznych. Dodatkowo istnieją także specyficzne dla określonej branży praktyki wyceny i ujawniania o wartości godziwej.

2. W różnych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej istnieją różniące się definicje wartości godziwej bądź też jest ona odmiennie definiowana dla aktywów, zobowiązań lub na potrzeby ujawnień w danych ramowych założeniach. Na przykład Międzynarodowy Standard Badania (MSB)³⁰ definiuje wartość godziwą jako „kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie wykonane, pomiędzy dobrze poinformowanymi i zainteresowanymi stronami w bezpośrednio zawartej transakcji”. Koncepcja wartości godziwej zakłada zwykle bieżącą transakcję a nie rozliczenie na dzień przypadający w terminie przeszłym lub w przyszłości. Przy takim podejściu proces wyceny wartości godziwej byłby poszukiwaniem oszacowanej ceny, po której nastąpiłaby transakcja. Ponadto, różne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą stosować takie terminy, jak „wartość specyficzna dla jednostki”, „wartość użytkowa” lub podobne terminy, które jednak mogą być objęte koncepcją wartości godziwej w niniejszym MSB.

3. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą odmiennie traktować zmiany sposobu wyceny wartości godziwej następujące na przestrzeni czasu. Na przykład niektóre ramowe wymogi sprawozdawczości finansowej mogą wymagać, aby zmiany sposobu wyceny wartości godziwej pewnych aktywów i zobowiązań były odzwierciedlane bezpośrednio w kapitale własnym, podczas gdy w myśl innych ramowych założeń zmiany te mogą być odzwierciedlane w rachunku wyników. W niektórych ramowych wymogach na to, czy i w jaki sposób jest stosowana w rachunkowości wartość godziwa, wpływa zamiar kierownictwa co do przeprowadzenia pewnych działań związanych z określonym składnikiem aktywów lub zobowiązań.

4. Różne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać określonych wycen i ujawnień wartości godziwej w sprawozdaniach finansowych i nakazywać lub zezwalać na nie w różnym stopniu. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą:

- ustalać wymogi dotyczące wyceny, prezentacji i ujawniania niektórych informacji w sprawozdaniach finansowych lub w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, lub wymogi dotyczące informacji prezentowanych jako informacje uzupełniające,
- zezwalać na pewne wyceny w wartości godziwej według wyboru jednostki lub tylko wtedy, gdy zostały spełnione określone kryteria,
- nakazywać specyficzne metody ustalania wartości godziwej, np. drogą zastosowania niezależnej wyceny lub specyficznego sposobu dyskontowania przepływów pieniężnych,
- zezwalać na wybór metod ustalania wartości godziwej spośród kilku alternatywnych metod (kryteria wyboru mogą, ale nie muszą być zawarte w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej) lub
- nie podawać wytycznych wyceny i ujawniania wartości godziwej odmiennych od tych, których zastosowanie jest oczywiste z powodu przyjętego zwyczaju lub praktyki, np. praktyki w danej branży.

5. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zakładają, że wartość godziwą niektórych aktywów lub zobowiązań można wiarygodnie wycenić, co stanowi przesłankę dla wymogu lub zezwolenia na wycenę i ujawnianie wartości godziwej. W niektórych przypadkach przesłanka ta może być odrzucona, kiedy dla składnika aktywów lub zobowiązań nie ma ceny notowanej na aktywnym rynku, albo zastosowanie do nich innych metod racjonalnego oszacowania wartości godziwej jest w oczywisty sposób niewłaściwe lub niewykonalne. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą określać hierarchię wartości

³⁰ MSB 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.

godziwej, która wyróżnia dane wejściowe stosowane do ustalenia wartości godziwej począwszy od „możliwych do zaobserwowania danych wejściowych”, opartych na cenach notowanych na aktywnych rynkach, po „niemożliwe do zaobserwowania dane wejściowe” obejmujące własne osądy jednostki na temat założeń, które zastosowałby uczestnicy rynku.

6. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają wprowadzania określonych korekt lub modyfikacji informacji dotyczących wyceny albo rozważenia innych kwestii specjalnie dla określonego składnika aktywów lub zobowiązań. Na przykład, rachunkowość nieruchomości inwestycyjnych może wymagać korekt oszacowanej wartości rynkowej, takich jak: korekta szacowanych kosztów sprzedaży, korekta uwzględniająca stan nieruchomości i jej lokalizację oraz inne odnośne sprawy. Podobnie, jeżeli rynek danego składnika aktywów nie jest rynkiem aktywnym, publikowane notowania cen mogą być korygowane lub modyfikowane w taki sposób, aby uzyskać bardziej odpowiednią wycenę wartości godziwej. Na przykład, notowane ceny rynkowe mogą nie być reprezentatywne dla wartości godziwej, jeżeli na danym rynku transakcje zawierane są rzadko, rynek nie jest rozwinięty lub wolumen obrotów jednostkami jest niski w porównaniu do istniejącej łącznej liczby jednostek objętych obrotem. W związku z tym takie ceny rynkowe mogą wymagać korekty lub modyfikacji. Potrzebne mogą być alternatywne źródła informacji rynkowej, aby dokonać takich korekt lub modyfikacji. Ponadto, w niektórych przypadkach otrzymania zabezpieczenia (np. zabezpieczenia pewnych typów inwestycji w instrumenty dłużne) może zachodzić potrzeba uwzględnienia go przy ustalaniu wartości godziwej lub możliwej utraty wartości składnika aktywów lub zobowiązań.

7. W przypadku większości ramowych założeń sprawozdawczości finansowej u podstaw koncepcji wartości godziwej leży założenie, że jednostka będzie kontynuowała działalność bez jakiegokolwiek zamiaru ani potrzeby likwidacji działalności, istotnego ograniczenia skali działalności lub zawarcia transakcji na niekorzystnych warunkach. Stąd też wartość godziwa nie jest kwotą, którą jednostka otrzymałaby lub zapłaciła w wyniku wymuszonej transakcji, niedobrowolnej likwidacji lub sprzedaży dokonanej w obliczu trudnej sytuacji. Z drugiej strony ogólne warunki ekonomiczne lub warunki ekonomiczne specyficzne dla pewnych branż mogą doprowadzić do braku płynności na rynku i wymagać przewidzenia wartości godziwej w oparciu o obniżone ceny lub o potencjalnie znacząco zaniżone ceny. Jednostka może jednak być zobowiązana do uwzględnienia swojej bieżącej gospodarczej i operacyjnej sytuacji przy ustalaniu wartości godziwej swoich aktywów i zobowiązań, jeśli wymagają lub zezwalają na to ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mogą, ale nie muszą, precyzować sposób, w jaki należy to uczynić. Na przykład plany kierownictwa dotyczące zbycia składnika aktywów w trybie przyśpieszonym, aby zrealizować określone cele gospodarcze, mogą mieć wpływ na ustalenie wartości godziwej tego składnika aktywów.

Przewaga stosowania wyceny w wartości godziwej

8. Wyceny i ujawnienia informacji oparte na wartości godziwej stają się coraz powszechniejsze w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. Wartości godziwe mogą pojawiać się i w różny sposób wpływać na sporządzenie sprawozdań finansowych, w tym, na wyceny w wartości godziwych następujących pozycji:

- określone aktywa i zobowiązania, takie jak rynkowe papiery wartościowe lub zobowiązania do spełnienia obowiązku z tytułu instrumentu finansowego, rutynowo lub okresowo wyceniane według danych rynkowych,

- specyficzne składniki kapitału własnego, np. ujęcie, wycena i prezentacja niektórych instrumentów finansowych posiadających cechy kapitału własnego, takich jak obligacje zamienne przez posiadacza na zwykłe akcje emitenta,

- specyficzne aktywa lub zobowiązania przejmowane w ramach połączenia jednostek. Na przykład początkowe ustalenie wartości firmy powstającej przy przejęciu jednostki w ramach połączenia jednostek zazwyczaj oparte jest na wycenie wartości godziwej możliwych do rozpoznania aktywów i zobowiązań i wartości godziwej ceny przejęcia,

- specyficzne aktywa lub zobowiązania jednorazowo korygowane do wartości godziwej. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać stosowania wyceny w wartości godziwej w celu obliczenia korekty składnika aktywów lub grupy aktywów przy ustalaniu utraty wartości, np. przy przeprowadzaniu testu na utratę wartości firmy powstałej w ramach połączenia jednostek, opierającego się na wartości godziwej zdefiniowanej jednostki operacyjnej lub ośrodka sprawozdawczego, która jest następnie przypisywana do grup aktywów i zobowiązań tej jednostki lub ośrodka w celu określenia implikowanej wartości firmy na potrzeby jej porównania z ujętą wartością firmy,

- agregowanie aktywów i zobowiązań. W pewnych przypadkach wycena klasy lub grupy aktywów lub zobowiązań wymaga agregacji wartości godziwych niektórych pojedynczych aktywów lub zobowiązań należących do takiej klasy lub grupy. Na przykład w myśl mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wycena zdywersyfikowanego portfela pożyczek może być oparta na wartości godziwej niektórych kategorii pożyczek wchodzących w skład tego portfela,

- informacje ujawniane w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych lub prezentowane jako informacje uzupełniające, ale nie ujęte w sprawozdaniach finansowych.

Niniejszy *Międzynarodowy Standard Badania 540* opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 540* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 540* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.