

Załącznik nr 1.21 do uchwały Nr 3430/52a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 marca 2019 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 540
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 540

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

MIĘDZYKARODOWY STANDARD BADANIA 540
BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH, W TYM SZACUNKÓW
KSIĘGOWYCH WARTOŚCI GODZIWEJ, I POWIĄZANYCH UJAWNIEŃ

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze
rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Rodzaj szacunków księgowych	2-4
Data wejścia w życie	5
Cel	6
Definicje	7
Wymogi	
Procedury oszacowania ryzyka i powiązane działania	8-9
Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia	10-11
Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.....	12-14
Dalsze procedury wiarygodności stanowiące reakcję na znaczące ryzyka.....	15-17
Ocena racjonalności szacunków księgowych oraz ustalenie zniekształceń.....	18
Ujawnienia dotyczące szacunków księgowych	19-20
Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa	21
Pisemne oświadczenia	22
Dokumentacja	23
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Rodzaj szacunków księgowych	A1-A11
Procedury oszacowania ryzyka i powiązane działania	A12-A44
Identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia	A45-A51
Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.....	A52-A101
Dalsze procedury wiarygodności stanowiące reakcję na znaczące ryzyka.....	A102-A115
Ocena racjonalności szacunków księgowych oraz ustalenie zniekształceń.....	A116-A119
Ujawnienia dotyczące szacunków księgowych	A120-A123
Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa	A124-A125
Pisemne oświadczenia	A126-A127
Dokumentacja	A128

Załącznik: Pomiary i ujawnienia wartości godziwej w różnych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej

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

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków biegłego rewidenta odnoszących się do szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień w badaniu sprawozdania finansowego. W szczególności, szerzej omawia w jaki sposób MSB 315 (zmieniony)¹ oraz MSB 330² i inne odpowiednie MSB mają być zastosowane w odniesieniu do szacunków księgowych. Zawiera również wymogi i wytyczne dotyczące zniekształceń poszczególnych szacunków księgowych i oznak możliwej stroniczości kierownictwa.

Rodzaj szacunków księgowych

2. Niektóre pozycje sprawozdania finansowego nie mogą być precyzyjnie zmierzone, mogą jedynie być oszacowane. Dla celów niniejszego MSB takie pozycje sprawozdania finansowego określa się jako szacunki księgowe. Rodzaj i wiarygodność informacji dostępnych kierownictwu jako wsparcie podczas ustalania wartości szacunku księgowego znacząco się różnią, co wpływa na stopień niepewności oszacowania szacunków księgowych. Stopień niepewności oszacowania wpływa zaś na ryzyka istotnego zniekształcenia szacunków księgowych, w tym ich podatność na niezamierzoną lub zamierzoną stroniczość kierownictwa. (Zob. par. A1 – A11)
3. Cel pomiaru szacunków księgowych może różnić się w zależności od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i pozycji sprawozdania finansowego. Celem pomiaru niektórych szacunków księgowych jest przewidywanie wyniku jednej lub wielu transakcji, zdarzeń lub warunków powodujących konieczność szacunku księgowego. Dla innych szacunków księgowych, w tym wielu szacunków księgowych wartości godziwej, cel pomiaru jest inny i jest wyrażony w kategoriach wartości bieżącej transakcji lub pozycji sprawozdania finansowego na podstawie warunków występujących na dzień pomiaru takich jak oszacowana cena rynkowa określonego rodzaju aktywów lub zobowiązań. Na przykład, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać pomiaru w wartości godziwej na podstawie zakładanej, hipotetycznej bieżącej transakcji zawartej pomiędzy dobrze poinformowanymi i zainteresowanymi stronami (czasem określanymi jako „uczestnicy rynku” lub podobnie) na warunkach rynkowych, a nie na podstawie rozliczenia transakcji w jakimś momencie w przeszłości lub przyszłości³.
4. Różnica pomiędzy wynikiem szacunku księgowego a kwotą pierwotnie ujętą lub ujawnioną w sprawozdaniu finansowym nie zawsze stanowi zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym. Jest tak w szczególności w przypadku szacunków księgowych wartości godziwej, ponieważ na wynik końcowy w nieunikniony sposób wpływają zdarzenia lub warunki występujące po dacie, na którą pomiar jest przygotowywany dla celów sporządzenia sprawozdania finansowego.

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

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

³ Różne definicje wartości godziwej mogą istnieć wśród ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Data wejścia w życie

5. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cele

6. Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy:
- (a) szacunki księgowe, w tym szacunki księgowe wartości godziwej, ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, są racjonalne oraz
 - (b) powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Definicje

7. Dla celów MSB poniższe terminy mają znaczenia przypisane poniżej:
- (a) Szacunek księgowy – przybliżona kwota pieniężna przyjęta wobec braku precyzyjnego pomiaru. Termin ten jest stosowany do kwoty mierzonej w wartości godziwej, gdy zachodzi oszacowanie, jak również do innych kwot, które wymagają oszacowania. W przypadku gdy niniejszy MSB dotyczy jedynie szacunków księgowych obejmujących pomiar w wartości godziwej, stosuje się pojęcie „szacunki księgowe wartości godziwej”.
 - (b) Szacunek punktowy biegłego rewidenta lub przedział biegłego rewidenta – odpowiednio kwota lub przedział kwot, uzyskane z dowodów badania wykorzystanych do oceny szacunku punktowego kierownictwa.
 - (c) Niepewność oszacowania – podatność szacunku księgowego oraz powiązanych ujawnień na nieodłączny brak dokładności w ich pomiarze.
 - (d) Stronniczość kierownictwa – brak neutralności kierownictwa przy sporządzaniu informacji.
 - (e) Szacunek punktowy kierownictwa – kwota wybrana przez kierownictwo do ujęcia lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym jako szacunek księgowy.
 - (f) Wynik szacunku księgowego – rzeczywista kwota pieniężna powstała w wyniku wystąpienia transakcji, zdarzenia(-eń) lub warunku(-ów) będących przedmiotem szacunku księgowego.

Wymogi

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane działania

8. Podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka i powiązanych działań w celu uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, zgodnie z MSB 315 (zmienionym)⁴, biegły rewident uzyskuje^{*} zrozumienie poniższych

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

^{*} *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

kwestii w celu uzyskania podstawy dla identyfikacji i oszacowania czynników ryzyka istotnego zniekształcenia związanych z szacunkami księgowymi: (zob. par. A12)

- (a) wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące szacunków księgowych, w tym powiązanych ujawnień, (zob. par. A13 – A15)
 - (b) sposób, w jaki kierownictwo identyfikuje transakcje, zdarzenia i warunki, które mogą powodować konieczność ujęcia lub ujawnienia szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym. W trakcie uzyskiwania tego zrozumienia, biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania na temat zmian w warunkach, które mogą prowadzić do powstania nowych lub potrzeby przeglądu istniejących szacunków księgowych, (zob. par. A16 – A21)
 - (c) sposób, w jaki kierownictwo ustala wartości szacunków księgowych oraz zrozumienie informacji/ danych, na których są one wyliczane, w tym: (zob. par. A22 – A23)
 - (i) metodę, w tym, gdzie ma to zastosowanie model zastosowany przy ustalaniu szacunku księgowego, (zob. par. A24–A26)
 - (ii) stosowne kontrole, (zob. par. A27– A28)
 - (iii) czy kierownictwo korzystało z usług eksperta, (zob. par. A29–A30)
 - (iv) założenia stanowiące podstawę szacunków księgowych, (zob. par. A31–A36)
 - (v) czy w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym nastąpiła lub powinna nastąpić zmiana metod ustalania szacunków księgowych, a jeśli tak, to jaka była tego przyczyna, (zob. par. A37)
 - (vi) czy kierownictwo oszacowało, a jeśli tak, to w jaki sposób, wpływ niepewności oszacowania. (Zob. par. A38)
9. Biegły rewident dokonuje przeglądu wyników szacunków księgowych ujętych w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy lub gdzie ma to zastosowanie, ich późniejszych ponownych oszacowań dla potrzeb bieżącego okresu sprawozdawczego. Rodzaj i zakres przeglądu przez biegłego rewidenta uwzględnia rodzaj szacunków księgowych i to, czy informacje uzyskane z przeglądu będą znaczące dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia szacunków księgowych ustalonych zaprezentowanych w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy. Jednakże, przegląd ten nie ma na celu podważenia osądów dokonanych w poprzednich okresach sprawozdawczych, które były oparte na informacjach wówczas dostępnych. (Zob. par. A39–A44)

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia

10. W trakcie identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, zgodnie z MSB 315 (zmienionym)⁵, biegły rewident ocenia stopień niepewności oszacowania związany z szacunkiem księgowym. (Zob. par. A45 – A46)

rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

⁵ MSB 315 (zmieniony), paragraf 25.

11. Biegły rewident ustala, czy, według jego osądu, którykolwiek z szacunków księgowych, zidentyfikowanych jako posiadające wysoki poziom niepewności oszacowania, powoduje znaczące ryzyka. (Zob. par. A47 – A51)

Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

12. Na podstawie oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, biegły rewident ustala, czy: (zob. par. A52)
- (a) kierownictwo odpowiednio zastosowało wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej odpowiednich dla szacunków księgowych, (zob. par. A53 – A56)
 - (b) metody ustalania szacunków księgowych są właściwe i stosowane spójnie oraz czy zmiany, jeśli nastąpiły, w szacunkach księgowych lub metodach ich ustalania w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego, są odpowiednie w danych okolicznościach. (Zob. par. A57 – A58)
13. Reagując na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, zgodnie z MSB 330⁶, biegły rewident podejmuje jedno lub kilka z poniższych działań, biorąc pod uwagę rodzaj szacunku księgowego: (zob. par. A59 – A61)
- (a) ustalenie, czy zdarzenia następujące do daty sprawozdania biegłego rewidenta dostarczają dowodów badania dotyczących szacunku księgowego, (zob. par. A62 – A67)
 - (b) sprawdzenie, źródeł danych na podstawie których kierownictwo ustaliło wartości szacunków księgowych. Wykonując te procedury, biegły rewident ocenia, czy (zob. par. A68 – A70),
 - (i) metoda pomiaru jest odpowiednia w danych okolicznościach; oraz (zob. par. A71 – A76)
 - (ii) założenia przyjęte przez kierownictwo są racjonalne w świetle celów pomiaru zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, (zob. par. A77 – A83)
 - (c) sprawdza skuteczność działania kontroli dotyczących sposobu ustalania szacunku księgowego przez kierownictwo, razem z przeprowadzeniem odpowiednich procedur wiarygodności, (zob. par. A84 – A86)
 - (d) ustala szacunek punktowy lub przedział w celu oceny szacunku punktowego kierownictwa; w tym celu: (zob. par. A87 – A91)
 - (i) jeżeli biegły rewident wykorzystuje założenia lub metody, które różnią się od tych stosowanych przez kierownictwo, biegły rewident uzyskuje zrozumienie założeń lub metod stosowanych przez kierownictwo wystarczające do uznania, że szacunek punktowy lub przedział biegłego rewidenta uwzględnia stosowne zmienne, i oceny wszystkich znaczących różnic w stosunku do szacunku punktowego kierownictwa, (zob. par. A92)
 - (ii) jeżeli biegły rewident stwierdza, że odpowiednie jest wykorzystanie przedziału, biegły rewident powinien zawęzić przedział tak, w oparciu o dostępne dowody

⁶ MSB 330, paragraf 5.

badania, żeby wszystkie wyniki w ramach przedziału były uznane za racjonalne.
(Zob. par. A93 – A95)

14. Oceniając sprawy zidentyfikowane w paragrafie 12 lub jako reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia zgodnie z paragrafem 13, biegły rewident rozważa, czy w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania niezbędne jest posiadanie specjalistycznych umiejętności lub wiedzy z zakresu jednego lub większej liczby aspektów szacunków księgowych. (Zob. par. A96 – A101)

Dalsze procedury wiarygodności stanowiące reakcję na znaczące ryzyka

Niepewność oszacowania

15. Dla szacunków księgowych które powodują powstanie znaczących ryzyk, biegły rewident oprócz procedur wiarygodności przeprowadzanych w celu spełnienia wymogów MSB 330⁷, ocenia: (zob. par. A102)
- (a) sposób, w jaki kierownictwo rozważyło alternatywne założenia lub wyniki oraz powod ich odrzucenia, lub w jaki inny sposób kierownictwo odniosło się do niepewności oszacowania przy ustalaniu szacunku księgowego, (zob. par. A103-A106)
 - (b) czy znaczące założenia przyjęte przez kierownictwo są racjonalne, (zob. par. A107 – A109)
 - (c) tam, gdzie ma to znaczenie dla racjonalności znaczących założeń przyjętych przez kierownictwo lub dla odpowiedniego zastosowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zamiar oraz zdolność kierownictwa do podjęcia określonych działań. (Zob. par. A110)
16. Jeśli, według osądu biegłego rewidenta, kierownictwo nieodpowiednio uwzględniło wpływ niepewności oszacowania na szacunki księgowe powodujące powstanie znaczących ryzyk, biegły rewident, jeśli uzna to za konieczne, określa przedział, który posłuży mu do oceny racjonalności szacunku księgowego. (Zob. par. A111 – A112)

Kryteria ujęcia i pomiaru

17. Dla szacunków księgowych, które powodują powstanie znaczących ryzyk, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania o tym czy:
- (a) decyzja kierownictwa dotycząca ujęcia bądź nieujęcia szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym oraz (zob. par. A113 – A114)
 - (b) wybrane podstawy pomiaru szacunków księgowych (zob. par. A115)
- są zgodne z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Ocena racjonalności szacunków księgowych oraz ustalenie zniekształceń

18. Na podstawie dowodów badania biegły rewident ocenia, w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy szacunki księgowe w sprawozdaniu finansowym są racjonalne czy są zniekształcone. (Zob. par. A116 – A119).

⁷ MSB 330, paragraf 18.

Ujawnienia dotyczące szacunków księgowych

19. Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy ujawnienia dotyczące szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym są zgodne z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A120 – A121)
20. Dla szacunków księgowych, które powodują powstanie znaczących ryzyk, biegły rewident ocenia także adekwatność ujawnienia w sprawozdaniu finansowym niepewności ich oszacowania w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A122 – A123)

Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa

21. Biegły rewident dokonuje przeglądu osądów i decyzji podjętych przez kierownictwo podczas ustalania szacunków księgowych w celu identyfikacji, czy występują oznaki możliwej stronniczości kierownictwa. Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa same w sobie nie stanowią zniekształceń dla potrzeb sformułowania wniosków na temat racjonalności poszczególnych szacunków księgowych. (Zob. par. A124 – A125)

Pisemne oświadczenia

22. Biegły rewident uzyskuje od kierownictwa oraz, jeśli to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, pisemne oświadczenia, czy są oni przekonani, że znaczące założenia przyjęte przy ustalaniu szacunków księgowych są racjonalne. (Zob. par. A126 – A127)

Dokumentacja

23. Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania⁸:
 - (a) podstawę sformułowania wniosków biegłego rewidenta o racjonalności szacunków księgowych, które powodują powstanie znaczących ryzyk i ich ujawnieniu oraz
 - (b) oznaki dotyczące możliwej stronniczości kierownictwa, o ile występują. (Zob. par. A128)

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Rodzaj szacunków księgowych (Zob. par. 2)

- A1. Ze względu na nieodłączną niepewność towarzyszącą działalności gospodarczej, niektóre pozycje sprawozdania finansowego mogą być jedynie oszacowane. Ponadto specyficzne cechy aktywa, zobowiązania lub elementu kapitału własnego albo zasady lub metody pomiaru określone przez ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, mogą powodować potrzebę oszacowania pozycji sprawozdania finansowego. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określają specyficzne metody pomiaru i ujawnień, których uwzględnienia wymaga się w sprawozdaniu finansowym, podczas gdy inne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są mniej szczegółowe. Załącznik do niniejszego MSB omawia sposoby pomiaru i ujawnienia wartości godziwej zgodnie z różnymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

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

- A2. Dla niektórych szacunków księgowych może występować stosunkowo niska niepewność oszacowania i mogą one powodować niższe ryzyka istotnych zniekształceń; na przykład:
- szacunki księgowe powstające w jednostkach prowadzących nieskomplikowaną działalność gospodarczą,
 - szacunki księgowe często ustalane i aktualizowane ponieważ dotyczą rutynowych transakcji,
 - szacunki księgowe do tworzenia których są wykorzystywane dane dostępne na bieżąco takie jak publikowane dane dotyczące stóp procentowych lub giełdowe ceny papierów wartościowych. Takie dane mogą być określane jako „możliwe do zaobserwowania” w kontekście szacunku księgowego wartości godziwej,
 - szacunki księgowe wartości godziwej dla których metoda pomiaru wskazana w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej jest prosta i łatwa do zastosowania w odniesieniu do aktywów lub zobowiązań wymagających pomiaru w wartości godziwej,
 - szacunki księgowe wartości godziwej gdy model przyjęty do pomiaru szacunku księgowego jest dobrze znany lub powszechnie akceptowalny, pod warunkiem, że założenia lub dane wejściowe do modelu są możliwe do zaobserwowania.
- A3. Dla niektórych szacunków księgowych, może jednak istnieć stosunkowo wysoka niepewność oszacowania, w szczególności, gdy są one oparte na znaczących założeniach, takich jak na przykład:
- szacunki księgowe dotyczące wyniku sporu prawnego,
 - szacunki księgowe wartości godziwej dla pochodnych instrumentów finansowych niebędących w publicznym obrocie,
 - szacunki księgowe wartości godziwej do wyceny których stosuje się wysoce specjalistyczny model wypracowany przez jednostkę lub dla których istnieją założenia lub dane wejściowe, które nie są możliwe do zaobserwowania na rynku.
- A4. Poziom niepewności oszacowania różni się w zależności od rodzaju szacunku księgowego, zakresu, w jakim istnieje powszechnie akceptowalna metoda lub model przyjęty do ustalania szacunku księgowego oraz subiektywizmu założeń przyjętych do jego ustalania. W niektórych przypadkach niepewność oszacowania związana z szacunkiem księgowym może być tak duża, że kryteria ujęcia określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej nie są spełnione i szacunek księgowy nie może być ustalony.
- A5. Nie wszystkich pozycji sprawozdania finansowego wymagających pomiaru w wartości godziwej dotyczy niepewność oszacowania. Na przykład może być tak w przypadku pewnych pozycji sprawozdania finansowego, dla których istnieje aktywny i otwarty rynek z dostępnymi i wiarygodnymi informacjami dotyczącymi cen po jakich zawierane są bieżące transakcje wymiany i dla których publikowane notowania cenowe są najlepszym dowodem badania wartości godziwej. Niepewność oszacowania może jednak istnieć nawet wtedy, gdy 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 na rynku lub powoduje ograniczenia ich zbywalności. Dodatkowo, ogólne warunki gospodarcze

występujące w danym czasie, na przykład płynność określonego rynku, może wpływać na niepewność oszacowania.

- A6. Inne przykłady sytuacji, w których szacunki księgowe, inne niż szacunki księgowe wartości godziwej, mogą być wymagane:
- odpis aktualizujący należności wątpliwe,
 - przestarzałe zapasy,
 - zobowiązanie z tytułu gwarancji,
 - metoda amortyzacji lub okres ekonomicznej użyteczności aktywa,
 - odpis aktualizujący wartość bilansową inwestycji, gdy istnieje niepewność jej odzyskania,
 - wynik długoterminowych kontraktów,
 - koszty powstałe na skutek rozstrzygnięcia sporów prawnych i wyroków sądowych.
- A7. Dodatkowe przykłady sytuacji, w których szacunki księgowe wartości godziwej mogą być wymagane:
- złożone instrumenty finansowe, niebędące w obrocie na aktywnym i otwartym rynku,
 - płatności w formie akcji,
 - rzeczowe aktywa trwale przeznaczone do zbycia,
 - aktywa lub zobowiązania nabyte w transakcji połączenia jednostek, w tym wartość firmy i wartości niematerialne,
 - transakcje obejmujące wymianę aktywów lub zobowiązań pomiędzy niezależnymi stronami bez zapłaty pieniężnej, na przykład niepieniężna wymiana urzędzeń produkcyjnych między różnymi obszarami działalności.
- A8. Oszacowanie obejmuje osądy oparte na informacjach dostępnych podczas sporządzania sprawozdania finansowego. Dla wielu szacunków księgowych, osądy obejmują przyjęcie założeń, które cechuje niepewność na moment ich oszacowania. Biegły rewident nie ponosi odpowiedzialności za wynik transakcji lub zdarzeń i warunków w przyszłości, które, gdyby znał podczas badania, mogłyby znacząco wpłynąć na działania lub założenia przyjęte przez kierownictwo.

Stronniczość kierownictwa

- A9. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często wymagają zachowania neutralności, tj. unikania stronniczości. Szacunki księgowe są jednak nieprecyzyjne i może na nie wpływać osąd kierownictwa. Taki osąd może obejmować niezamierzoną lub zamierzoną stronniczość kierownictwa (na przykład na skutek dążenia do osiągnięcia pożądanego wyniku). Podatność szacunku księgowego na stronniczość kierownictwa wzrasta wraz z subiektywizmem jej określania. Niezamierzona stronniczość kierownictwa oraz możliwość zamierzonej stronniczości są nieodłącznym elementem subiektywnych decyzji, które są często wymagane przy ustalaniu szacunków księgowych. Dla kontynuowanych badań oznaki możliwej stronniczości kierownictwa zidentyfikowane podczas badań za poprzednie okresy sprawozdawcze wpływają na czynności planowania i identyfikację oraz oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta w bieżącym okresie sprawozdawczym.

A10. Stronniczość kierownictwa może być trudna do wykrycia na poziomie księgowym. Może być ona wyłącznie zidentyfikowana, jeżeli rozpatruje się łącznie grupy szacunków księgowych lub wszystkie szacunki księgowe lub obserwuje się je przez kilka okresów sprawozdawczych. Pomimo tego, że pewne formy stronniczości kierownictwa są nieodłącznym elementem subiektywnych decyzji to dokonywaniu takich osądów nie musi towarzyszyć zamiar kierownictwa wprowadzenia w błąd użytkowników sprawozdania finansowego. Jeżeli jednak występuje intencja wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownictwa ze swej istoty ma oszukańczy charakter.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A11. Jednostki sektora publicznego mogą posiadać istotne aktywa specjalistyczne, dla których nie istnieją dostępne i wiarygodne źródła informacji dla celów pomiaru w wartości godziwej lub inne zasady pomiaru ich wartości bieżącej lub połączenie tych zasad. Często specjalistyczne aktywa nie generują przepływów pieniężnych i nie istnieje dla nich aktywny rynek. Pomiar w wartości godziwej wymaga zwykle oszacowania i może być złożony, a w niektórych rzadkich przypadkach może nie być w ogóle możliwy.

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane działania (Zob. par. 8)

A12. Procedury oszacowania ryzyka oraz powiązane działania wymagane w paragrafie 8 niniejszego MSB pomagają biegłemu rewidentowi w określeniu oczekiwań, co do rodzaju i typu szacunków księgowych, które mogą występować w jednostce. Pierwszym obszarem rozważań biegłego rewidenta, jest stwierdzenie, czy uzyskane przez niego zrozumienie jest wystarczające do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących szacunków księgowych oraz do zaplanowania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

Uzyskanie zrozumienia wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 8(a))

A13. Uzyskanie zrozumienia wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej pomaga biegłemu rewidentowi w ustaleniu, czy na przykład:

- określają one określone warunki dla ujęcia,⁹ lub metod pomiaru szacunków księgowych,
- wskazują one określone warunki, które pozwalają na lub wymagają pomiaru w wartości godziwej, na przykład przez odniesienie się do zamiarów kierownictwa dotyczących przeprowadzenia określonych działań dotyczących składnika aktywów lub zobowiązań,
- określają one wymagane lub dozwolone ujawnienia.

Uzyskanie tego zrozumienia dostarcza biegłemu rewidentowi również podstaw do rozmowy z kierownictwem na temat sposobu w jaki kierownictwo zastosowało wymogi dotyczące szacunków księgowych oraz możliwości sprawdzenia przez biegłego rewidenta czy wymogi te zostały odpowiednio zastosowane przez kierownictwo.

⁹ Większość ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymaga włączania do bilansu lub rachunku zysków i strat pozycji, które spełniają kryteria ujęcia. Ujawnienie zasad (polityki) rachunkowości lub dołączenie not do sprawozdania finansowego nie stanowi ekwiwalentu nieujęcia takich pozycji, włączając szacunki księgowe.

- A14. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą dostarczać wytycznych dla kierownictwa dotyczących ustalania szacunków punktowych, tam, gdzie istnieją alternatywy. Na przykład, niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają, aby wybrany szacunek punktowy był wielkością alternatywną, która odzwierciedla osąd kierownictwa co do najbardziej prawdopodobnego wyniku¹⁰. Inne mogą wymagać, na przykład wykorzystania zdyskontowanej wartości oczekiwanej obliczonej przy zastosowaniu prawdopodobieństwa. W niektórych przypadkach kierownictwo może ustalić szacunek punktowy bezpośrednio a w niektórych przypadkach może być w stanie dokonać wiarygodnego szacunku punktowego dopiero po rozważeniu alternatywnych założeń lub wyników na podstawie których określany jest szacunek punktowy.
- A15. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawnienia informacji dotyczących znaczących założeń na które są szczególnie wrażliwe szacunki księgowo. Ponadto tam, gdzie występuje wysoki poziom niepewności oszacowania, niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie pozwalają na ujęcie szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym, ale mogą być wymagane określone ujawnienia w informacjach objaśniających do sprawozdania finansowego.

Uzyskiwanie zrozumienia, w jaki sposób kierownictwo identyfikuje potrzebę ustalenia szacunków księgowych (Zob. par. 8(b))

- A16. Sporządzanie sprawozdania finansowego wymaga od kierownictwa określenia, czy transakcja, zdarzenie lub warunek powodują konieczność ustalenia szacunków księgowych i sprawdzenia, czy wszystkie wymagane szacunki księgowo zostały ujęte, zmierzone i ujawnione w sprawozdaniu finansowym zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
- A17. Identyfikacja przez kierownictwo transakcji, zdarzeń i warunków, które powodują konieczność ujęcia i prezentacji ujawnień szacunków księgowych z dużym prawdopodobieństwem będzie oparte na:
- wiedzy kierownictwa o działalności jednostki i branży, w której prowadzona jest działalność,
 - wiedzy kierownictwa o realizowanych w bieżącym okresie sprawozdawczym strategiach,
 - gdzie ma to zastosowanie, zebranych przez kierownictwo doświadczeń podczas sporządzania sprawozdania finansowego w poprzednich okresach.

W takich przypadkach biegły rewident może uzyskać zrozumienie w jaki sposób kierownictwo identyfikuje konieczność ustalenia szacunków księgowych głównie poprzez kierowanie zapytań do kierownictwa. W innych przypadkach, gdy postępowanie kierownictwa jest bardziej ustrukturyzowane, na przykład, gdy wyodrębniono formalną funkcję zarządzania ryzykiem, biegły rewident może przeprowadzić procedury oszacowania ryzyka ukierunkowane na metody i praktyki stosowane przez kierownictwo przy okresowym przeglądzie okoliczności, które powodują konieczność ustalenia szacunków księgowych i, jeśli to konieczne, aktualizacji ich wartości. Kompletność szacunków księgowych jest często ważnym obszarem rozważań biegłego rewidenta, szczególnie szacunki księgowo

¹⁰ Różne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą stosować różną terminologię w celu opisanie oszacowanych w ten sposób szacunków punktowych.

dotyczące zobowiązań.

- A18. Zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia uzyskane podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka, łącznie z innymi uzyskanymi dowodami badania, pomaga biegłemu rewidentowi w rozpoznaniu okoliczności lub zmian w okolicznościach, które mogą powodować potrzebę ustalenia szacunku księgowego.
- A19. Zapytania do kierownictwa dotyczące zmian w okolicznościach mogą obejmować na przykład zapytania o to czy:
- jednostka zaangażowała się w nowe rodzaje transakcji, które mogą powodować pojawienie się szacunków księgowych,
 - warunki transakcji, które powodowały ustalenie szacunków księgowych, uległy zmianie,
 - zasady (polityka) rachunkowości dotyczące szacunków księgowych uległy zmianie na skutek zmian w wymogach mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej lub z innego powodu,
 - wystąpiły regulacyjne lub inne zmiany poza kontrolą kierownictwa, które mogą wymagać od kierownictwa weryfikacji istniejących lub ustalenia nowych szacunków księgowych,
 - wystąpiły nowe warunki lub zdarzenia, które mogą powodować potrzebę ustalenia nowych lub weryfikacji istniejących szacunków księgowych.
- A20. Podczas badania biegły rewident może zidentyfikować transakcje zdarzenia i warunki, które powodują potrzebę ustalenia szacunków księgowych, a których kierownictwu nie udało się rozpoznać. MSB 315 (zmieniony) odnosi się do okoliczności, w których biegły rewident identyfikuje ryzyka istotnego zniekształcenia, których nie udało się rozpoznać kierownictwu, obejmujące ustalenie, czy występuje znacząca słabość kontroli wewnętrznej w odniesieniu do procesu oszacowania ryzyka jednostki¹¹.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

- A21. Uzyskanie tego zrozumienia w przypadku mniejszych jednostek jest często mniej skomplikowane jako że ich działalność gospodarcza jest często ograniczona a transakcje są mniej skomplikowane. Ponadto, często tylko jedna osoba, na przykład właściciel-kierownik, identyfikuje potrzebę ustalenia szacunku księgowego, a biegły rewident może odpowiednio ukierunkować swoje zapytania.

Uzyskiwanie zrozumienia sposobu ustalania szacunków księgowych przez kierownictwo (Zob. par. 8(c))

- A22. Sporządzanie sprawozdania finansowego wymaga również od kierownictwa wdrożenia procesów kontroli wewnętrznej sprawozdawczości finansowej dotyczącej ustalania i ujawniania szacunków księgowych. Procesy takie obejmują:
- wybór odpowiednich zasad (polityk) rachunkowości oraz określanie procesów szacowania, w tym odpowiednich metod szacowania lub wyceny, a tam, gdzie ma to zastosowanie, modeli,
 - opracowanie lub identyfikację odpowiednich danych i założeń, które wpływają na

¹¹ MSB 315 (zmieniony) paragraf 16.

szacunki księgowe,

- okresowe przeglądy okoliczności powodujących konieczność ustalania i ujawniania szacunków księgowych oraz, jeśli to konieczne ich aktualizacji.

A23. Sprawy, które biegły rewident może rozważyć podczas uzyskiwania zrozumienia sposobu w jaki kierownictwo ustala szacunki księgowe obejmują, na przykład:

- rodzaje kont lub transakcji, których dotyczą szacunki księgowe (na przykład czy szacunki księgowe są wynikiem rejestrowania rutynowych i powtarzających się transakcji, czy też niepowtarzających się i nietypowych transakcji),
- czy, a jeśli tak, to w jaki sposób kierownictwo wykorzystało uznane techniki pomiaru do ustalania określonych szacunków księgowych,
- czy szacunki księgowe zostały oparte na danych dostępnych na datę okresu śródrocznego, a jeśli tak, to czy i w jaki sposób kierownictwo uwzględniło skutki zdarzeń, transakcji i zmian w okolicznościach występujących pomiędzy tym dniem a końcem okresu sprawozdawczego.

Metody pomiaru, w tym wykorzystanie modeli (Zob. par. 8(c)(i))

A24. W niektórych przypadkach mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą określać metody pomiaru dla szacunków księgowych, na przykład konkretny model, który ma być zastosowany do pomiaru szacunku wartości godziwej. W wielu jednak przypadkach mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają konkretnych metod pomiaru lub mogą wskazywać alternatywne metody pomiaru.

A25. Gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają konkretnej metody, która ma być zastosowana w danych okolicznościach, sprawy, które biegły rewident może rozważyć uzyskując zrozumienie metody, lub gdzie ma to zastosowanie modelu wykorzystanego do ustalenia szacunków księgowych obejmują, na przykład:

- sposób w jaki, kierownictwo rozważyło rodzaj aktywa lub zobowiązania będącego przedmiotem oszacowania przy wyborze określonej metody,
- czy jednostka prowadzi działalność w określonym sektorze gospodarki, branży lub otoczeniu, w którym występują powszechnie wykorzystywane metody ustalania konkretnego rodzajów szacunku księgowego.

A26. Większe ryzyka istotnego zniekształcenia mogą występować, na przykład w przypadkach, gdy kierownictwo opracowało model wykorzystywany do ustalania szacunku księgowego wewnątrz, lub odstępuje od powszechnie przyjętej metody w danej branży lub otoczeniu.

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

A27. Sprawy, które biegły rewident może rozważyć podczas uzyskiwania zrozumienia odnośnych kontroli, obejmują na przykład doświadczenie i kompetencje osób ustalających szacunki księgowe oraz kontrole dotyczące:

- sposobu, w jaki kierownictwo ustala kompletność, przydatność i dokładność danych wykorzystywanych do ustalania szacunków księgowych,
- przeglądu i zatwierdzania szacunków księgowych, w tym założeń lub danych wejściowych wykorzystywanych do ich ustalenia przez kierownictwo odpowiedniego szczebla oraz, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór,

- podziału obowiązków pomiędzy osoby przeprowadzające w imieniu jednostki przedmiotowe transakcje oraz osoby odpowiedzialne za ustalanie szacunków księgowych, w tym czy przypisanie obowiązków odpowiednio uwzględnia rodzaj jednostki, i jej produkty lub usługi (na przykład w przypadku dużych instytucji finansowych, odnośny podział obowiązków może obejmować niezależną funkcję odpowiedzialną za oszacowanie i poświadczenie wartości godziwej własnych produktów finansowych jednostki, komórki obsadzoną przez osoby, których wynagrodzenie nie jest powiązane z tymi produktami).

A28. W zależności od okoliczności, inne kontrole mogą być odpowiednie dla ustalania szacunków księgowych. Na przykład, jeżeli jednostka wykorzystuje specyficzne modele do ustalania szacunków księgowych kierownictwo może przyjąć specyficzne zasady i procedury dotyczące tych modeli. Odpowiednie kontrole mogą obejmować na przykład te dotyczące:

- zaprojektowania i rozwoju lub wyboru konkretnego modelu w celu osiągnięcia celu,
- wykorzystania modelu,
- utrzymywania i okresowego potwierdzania integralności modelu.

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

A29. Kierownictwo lub osoby zatrudnione przez jednostkę mogą posiadać doświadczenie i kompetencje niezbędne do ustalenia wymaganego szacunku punktowego. W niektórych jednak przypadkach kierownictwo może potrzebować zaangażować eksperta w celu ustalenia lub uzyskania pomocy w ustaleniu tych wielkości. Ta potrzeba może pojawić się, na przykład ze względu na:

- specjalistyczny rodzaj sprawy wymagającej oszacowania, przykładowo pomiar zasobów minerałów lub węgłowodoru w branży wydobywczej,
- techniczną istotę modeli wymaganych w celu stosowania wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej; może mieć to miejsce w przypadku określonych pomiarów w wartości godziwej,
- nietypowy lub rzadki rodzaj warunków, transakcji lub zdarzeń wymagających szacunku księgowego.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

A30. W mniejszych jednostkach, jeśli występują okoliczności wymagające ustalenia szacunku księgowego, często to właściciel – kierownik jest w stanie sam ustalić wymaganą wielkość szacunkową. W pewnych przypadkach jednak niezbędny będzie ekspert. Rozmowa z właścicielem – kierownikiem na wczesnym etapie badania o rodzaju szacunków księgowych, ich kompletności oraz adekwatności procesu szacowania może uświadomić właścicielowi – kierownikowi potrzebę skorzystania z eksperta.

Założenia (Zob. par. 8(c)(iv))

A31. Założenia stanowią integralny element szacunków księgowych. Sprawy, które biegły rewident może wziąć pod uwagę podczas uzyskiwania zrozumienia założeń leżących u podstaw ustalenia szacunków księgowych obejmują, na przykład:

- rodzaj założeń, w tym rozważenie, które z założeń z dużym prawdopodobieństwem będą stanowiły założenia znaczące,

- sposób, w jaki kierownictwo szacuje, czy założenia są odpowiednie i kompletne (tj. czy wszystkie odpowiednie zmienne zostały wzięte pod uwagę),
- gdy ma to zastosowanie, sposób, w jaki kierownictwo ustala że przyjęte założenia są wewnętrznie spójne,
- rozważenie, czy założenia dotyczą spraw objętych kontrolą kierownictwa (na przykład założenia dotyczące programów remontów, które mogą wpływać na oszacowanie okresu ekonomicznej użyteczności aktywów), i jak są one dopasowane do planów działalności jednostki i zewnętrznego otoczenia, lub do spraw, które są poza jego kontrolą (na przykład 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 ustalone lub zidentyfikowane przez eksperta w celu udzielenia kierownictwu pomocy w ustalaniu szacunków księgowych. Jeśli założenia eksperta zostaną przyjęte przez kierownictwo to stają się założeniami kierownictwa.

- A32. W niektórych przypadkach założenia mogą być określane jako dane wejściowe, na przykład, jeżeli kierownictwo wykorzystuje model do ustalania szacunków księgowych, z tym, że termin dane wejściowe może również odnosić się do danych bazowych, do których zastosowane są specyficzne założenia.
- A33. Kierownictwo może popierać założenia różnymi rodzajami informacji pochodzących ze źródeł wewnętrznych lub zewnętrznych. Stosowność i wiarygodność informacji będzie się różnić. W niektórych przypadkach założenie może być wiarygodne, jeżeli pochodzi ze źródeł zewnętrznych (na przykład opublikowane stopy procentowe lub inne dane statystyczne) lub wewnętrznych (na przykład informacje historyczne pochodzące z wcześniejszych zdarzeń jakie wystąpiły w jednostce). W innych przypadkach założenie może być bardziej subiektywne, na przykład, kiedy jednostka nie ma doświadczenia lub nie ma dostępu do zewnętrznych źródeł informacji, z których mogłaby uzyskać informacje.
- A34. W przypadku szacunków księgowych wartości godziwej założenia odzwierciedlają lub są spójne z tym, co poinformowane, zainteresowane i niepowiązane ze sobą strony (niekiedy określane jako „uczestnicy rynku” lub ich odpowiednicy) zastosowałyby przy ustalaniu wartości godziwej podczas wymiany składnika aktywów lub rozliczenia zobowiązania. Specyficzne założenia będą również różnić się w zależności od cech wycenianego aktywa lub zobowiązania, przyjętej metody wyceny (na przykład podejścia rynkowego lub podejścia dochodowego) oraz wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- A35. W odniesieniu do szacunków księgowych wartości godziwej, założenia lub dane wejściowe różnią się w zależności od ich źródła i podstaw, można wyróżnić te, które odzwierciedlają:
- (a) to co uczestnicy rynku wykorzystaliby podczas ustalania cen aktywu lub zobowiązania na podstawie danych rynkowych pochodzących ze źródeł niezależnych od jednostki (określane czasem jako „możliwe do zaobserwowania dane wejściowe” lub podobnie),
 - (b) własne osądy jednostki dotyczące założeń, jakie uczestnicy rynku wykorzystaliby przy ustalaniu cen aktywu lub zobowiązania na podstawie najlepszych informacji dostępnych w danych okolicznościach (określane czasem jako „niemożliwe do zaobserwowania informacje wejściowe” lub podobnie).

W praktyce jednak rozróżnienie pomiędzy przypadkiem (a) i (b) nie zawsze jest oczywiste i łatwe. Ponadto, kierownictwo może stanąć przed koniecznością wyboru spośród wielu różnych założeń stosowanych przez różnych uczestników rynku.

- A36. Zakres subiektywizmu, taki jak to, czy założenia lub dane wejściowe są możliwe do zaobserwowania wpływa na stopień niepewności oszacowania i w rezultacie na oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia określonego szacunku księgowego.

Zmiany w metodach ustalania szacunków księgowych (Zob. par. 8(c)(v))

- A37. Oceniając sposób w jaki kierownictwo ustala szacunki księgowe, od biegłego rewidenta wymaga się zrozumienia, czy zaszły lub powinny zajść w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym zmiany w metodach stosowanych podczas ustalania szacunków księgowych. Specyficzna metoda oszacowania może wymagać zmiany w odpowiedzi na zmiany otoczenia gospodarczego w którym działa jednostka lub okoliczności wpływających na jednostkę, lub też wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Jeżeli kierownictwo zmieniło metodę ustalania szacunków księgowych ważne jest, aby kierownictwo wykazało, że nowa metoda jest bardziej odpowiednia lub że sama w sobie stanowi odpowiedź na zmiany. Na przykład, jeżeli kierownictwo zmienia podstawę ustalania szacunku księgowego z podejścia rynkowego na metodę wykorzystującą model, biegły rewident sprawdza, czy założenia przyjęte przez kierownictwo dotyczące rynku są racjonalne w świetle uwarunkowań gospodarczych.

Niepewność oszacowania (Zob. par. 8(c)(vi))

- A38. Przykładowe obszary które biegły rewident może wziąć pod uwagę uzyskując zrozumienie tego, czy i jak, kierownictwo oszacowało wpływ niepewności oszacowania:
- ustalenie, czy a jeśli tak, to w jaki sposób kierownictwo rozważyło alternatywne założenia lub wyniki, na przykład przeprowadzając analizę wrażliwości w celu ustalenia wpływu zmian w założeniach na szacunek księgowy,
 - ustalenie, w jaki sposób kierownictwo ustala szacunek księgowy, jeżeli analiza wskazuje kilka scenariuszy wyników,
 - ustalenie, czy kierownictwo monitoruje wynik szacunku księgowego ustalonego w poprzednim okresie i czy kierownictwo odpowiednio zareagowało na wynik tej procedury monitoringu.

Przeglądanie szacunków księgowych z poprzedniego okresu sprawozdawczego (Zob. par. 9)

- A39. Wynik szacunku księgowego często różni się od szacunku księgowego ujętego w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy. Przeprowadzając procedury oszacowania ryzyka w celu zidentyfikowania i zrozumienia przyczyn tych różnic biegły rewident może uzyskać:
- informacje dotyczące skuteczności procesu szacowania stosowanego przez kierownictwo w poprzednim okresie sprawozdawczym, na podstawie których biegły rewident może ocenić prawdopodobną skuteczność bieżącego procesu stosowanego przez kierownictwo,
 - dowody badania, które są istotne dla przeszacowania w bieżącym okresie szacunków księgowych z poprzedniego okresu sprawozdawczego,

- dowody badania spraw takich jak niepewność oszacowania, z którymi może się wiązać wymóg ich ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.
- A40. Przegląd szacunków księgowych z poprzedniego okresu sprawozdawczego może także pomóc biegłemu rewidentowi w procesie badania za bieżący okres sprawozdawczy, w rozpoznaniu okoliczności lub warunków, które zwiększają narażenie szacunków księgowych na, lub wskazują na wystąpienie, stronniczości kierownictwa. Zawodowy sceptycyzm pomaga biegłemu rewidentowi w zidentyfikowaniu takich okoliczności lub warunków oraz w ustaleniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.
- A41. Retrospektywny przegląd osądów i założeń kierownictwa odnoszących się do znaczących szacunków księgowych jest wymagany również przez MSB 240¹². Ten przegląd jest przeprowadzany jako część wymaganego od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia procedur przeglądu szacunków księgowych pod kątem stronniczości, które mogą stanowić ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, jako reakcja na ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo. W praktyce, przegląd przez biegłego rewidenta szacunków księgowych poprzedniego okresu sprawozdawczego jako procedura oszacowania ryzyka zgodnie z niniejszym MSB może zostać przeprowadzony razem z przeglądem wymaganym przez MSB 240.
- A42. Biegły rewident może uznać, że bardziej szczegółowy przegląd jest wymagany dla szacunków księgowych, które zostały zidentyfikowane podczas badania za poprzedni okres sprawozdawczy jako obciążone znaczącą niepewnością oszacowania, lub tych szacunków księgowych które uległy znaczącej zmianie w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym. Z drugiej strony, na przykład, dla szacunków księgowych, które wynikają z ujmowania rutynowych lub powtarzalnych transakcji, biegły rewident może uznać, że zastosowanie procedur analitycznych jako procedur oszacowania ryzyka jest wystarczające dla celów przeglądu.
- A43. Dla szacunków księgowych wartości godziwej i innych szacunków księgowych opartych na danych z dnia pomiaru może istnieć większa rozbieżność pomiędzy kwotą wartości godziwej wykazaną w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy a wynikiem lub kwotą ponownie oszacowaną w bieżącym okresie sprawozdawczym. Jest tak dlatego, że cel pomiaru takich szacunków księgowych dotyczy wartości składnika na dany moment, co może ulec znaczącej i szybkiej zmianie z powodu zmian otoczenia, w którym działa jednostka. W takich sytuacjach, biegły rewident może skupić przegląd na uzyskaniu informacji, które pomogą w zidentyfikowaniu i oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia. W niektórych przypadkach, uzyskanie zrozumienia zmian w założeniach uczestników rynku, które wpłynęły na wynik szacunku księgowego wartości godziwej w poprzednim okresie sprawozdawczym, może nie dostarczyć informacji mających znaczenie dla celów badania. Jeżeli tak jest rozważania biegłego rewidenta dotyczące wyniku szacunku księgowego wartości godziwej w poprzednim okresie mogą być ukierunkowane na zrozumienie skuteczności procesu szacowania przez kierownictwo w poprzednim okresie sprawozdawczym, tj. zapisu ścieżki postępowania kierownictwa, na podstawie którego biegły rewident może ocenić prawdopodobną skuteczność procesu realizowanego przez kierownictwo w bieżącym okresie.

¹² MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”, paragraf 32(b)(ii).

A44. Różnica między wynikiem szacunku księgowego a kwotą ujętą w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy nie musi stanowić zniekształcenia sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy. Jednakże, może je oznaczać, gdy na przykład różnica wynika z informacji, które były dostępne dla kierownictwa w momencie finalizacji sporządzania sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy, lub co do których racjonalnie można było oczekiwać ich uzyskania i wzięcia pod uwagę przy sporządzaniu tego sprawozdania finansowego. Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zawiera wytyczne dotyczące rozróżniania pomiędzy zmianami w szacunkach księgowych, które stanowią zniekształcenia a zmianami, które ich nie stanowią oraz podejścia księgowego, jakie powinno być zastosowane.

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia

Niepewność oszacowania (Zob. par. 10)

A45. Na poziom niepewności oszacowania związanego z szacunkiem księgowym mogą wpływać czynniki takie jak:

- zakres, w jakim szacunek księgowy zależy od osądu,
- wrażliwość szacunku księgowego na zmiany w założeniach,
- istnienie uznanych technik pomiaru, które mogą ograniczyć niepewność oszacowania (jednak subiektywizm założeń przyjętych jako dane wejściowe może prowadzić do niepewności oszacowania),
- długość okresu objętego prognozowaniem oraz odpowiedniość danych uzyskanych z przeszłych zdarzeń przyjętych dla prognozowania przyszłych zdarzeń,
- dostępność wiarygodnych danych ze źródeł zewnętrznych,
- zakres, w jakim szacunek księgowy jest oparty na możliwych lub niemożliwych do zaobserwowania danych wejściowych.

Stopień niepewności oszacowania związany z szacunkiem księgowym może wpływać na podatność szacunku na stronniczość.

A46. Sprawy, które biegły rewident bierze pod uwagę podczas szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, mogą obejmować:

- faktyczną lub oczekiwaną skalę szacunku księgowego,
- ujętą kwotę szacunku księgowego (tj. szacunek punktowy kierownictwa) w zestawieniu z kwotą, której ujęcia oczekuje biegły rewident,
- sprawdzenie, czy kierownictwo korzystało z eksperta ustalając szacunek księgowy,
- analizę wyniku przeglądu szacunków księgowych z poprzednich okresów sprawozdawczych.

Wysoka niepewność oszacowania i znaczące ryzyka (Zob. par. 11)

A47. Przykłady szacunków księgowych, które mogą mieć wysoką niepewność oszacowania:

- szacunki księgowe w dużej mierze zależne od osądu, na przykład osady na temat wyniku trwającego sporu lub kwoty i terminu przyszłych przepływów pieniężnych zależne od niepewnych zdarzeń w odległej przyszłości,
- szacunki księgowe, które nie zostały obliczone za pomocą uznanych technik pomiaru,

- szacunki księgowo w przypadku których wyniki przeglądu biegłego rewidenta podobnych szacunków księgowych ustalonych w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy wskazują na znaczącą różnicę pomiędzy pierwotną wartością szacunku księgowego a rzeczywistym wynikiem,
 - szacunki księgowo wartości godziwej dla których stosuje się wysoce specjalistyczny model stworzony przez jednostkę lub dla których nie występują możliwe do zaobserwowania dane wejściowe.
- A48. Pozornie nieznacząca wartość szacunkowa może posiadać potencjał doprowadzenia do istotnego zniekształcenia na skutek niepewności oszacowania związanej z oszacowaniem, tj. wielkość kwoty ujętej lub ujawnionej w sprawozdaniu finansowym może nie stanowić wyznacznika tej niepewności oszacowania.
- A49. W niektórych okolicznościach niepewność oszacowania jest tak wysoka, że racjonalny szacunek księgowy nie może być ustalony. Dlatego mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wykluczać ujęcie takiej pozycji w sprawozdaniu finansowym lub jej pomiar w wartości godziwej. W takich przypadkach znaczące ryzyka dotyczą nie tylko tego, czy szacunek księgowy powinien być ujęty lub zmierzony w wartości godziwej, ale także adekwatności ujawnień. W odniesieniu do takich szacunków księgowych mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawnienia szacunków księgowych oraz związanej z nimi wysokiej niepewności oszacowania (zob. paragrafy A120-A123).
- A50. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że szacunek księgowy powoduje znaczące ryzyko od biegłego rewidenta wymaga się uzyskania zrozumienia kontroli jednostki, w tym działań kontrolnych¹³.
- A51. W niektórych przypadkach niepewność oszacowania szacunku księgowego może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności. MSB 570¹⁴ ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych w takich okolicznościach.

Reakcje na oszacowane ryzyka 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 oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące szacunków księgowych, zarówno na poziomie sprawozdania finansowego jak i na poziomie stwierdzenia¹⁵. Paragrafy A53-A115 koncentrują się na specyficznych reakcjach tylko na poziomie stwierdzeń.

Zastosowanie wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 12(a))

- A53. Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zawiera określone sytuacje ujęcia szacunków księgowych oraz wskazuje metody ich ustalania i wymagane ujawnienia. Takie wymogi mogą być złożone i wymagać zastosowania osądu. Na podstawie zrozumienia uzyskanego podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka, w centrum zainteresowania biegłego rewidenta znajdują się te wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mogą być podatne na błędne

¹³ MSB 315 (zmieniony), paragraf 29.

¹⁴ MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności”.

¹⁵ MSB 330, paragrafy 5-6.

zastosowanie lub odmienne interpretacje.

- A54. Ustalenie czy kierownictwo odpowiednio zastosowało mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej jest oparte, w części, na zrozumieniu jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta. Na przykład pomiar wartości godziwej niektórych pozycji, takich jak wartości niematerialne nabyte w ramach połączenia jednostek może obejmować szczególne rozważania na które wpływa rodzaj jednostki i jej działalność.
- A55. W niektórych sytuacjach dodatkowe procedury badania, takie jak inspekcja przez biegłego rewidenta obecnego stanu fizycznego aktywów, mogą być niezbędne do ustalenia, czy kierownictwo odpowiednio zastosowało wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- A56. Zastosowanie wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymaga od kierownictwa rozważenia zmian w otoczeniu lub okolicznościach, które mają wpływ na jednostkę. Na przykład, wprowadzenie aktywnego rynku dla określonej klasy aktywów lub zobowiązań może wskazywać, że wykorzystanie zdyskontowanych przepływów pieniężnych do oszacowania wartości godziwej takiego aktywów lub zobowiązania nie jest dłużej odpowiednie.

Spójność metod i podstaw zmian (Zob. par. 12(b))

- A57. Rozważenie przez biegłego rewidenta zmian w szacunku księgowym lub w metodzie jego ustalania z poprzedniego okresu sprawozdawczego, jest ważne, ponieważ zmianę, która nie wynika ze zmian w okolicznościach lub nowych informacji uznaje się za arbitralną. Arbitralne zmiany w szacunku księgowym prowadzą w miarę upływu czasu do niespójnych sprawozdań finansowych i mogą powodować zniekształcenie sprawozdania finansowego lub być wskazówką możliwej stronniczości kierownictwa.
- A58. Dobrym powodem zmiany szacunku księgowego lub metody jego ustalania przez kierownictwo jest zmiana w okolicznościach. Stwierdzenie, co stanowi dobry powód oraz adekwatność poparcia stanowiska kierownictwa, że wystąpiła zmiana w okolicznościach, która uzasadnia zmianę w szacunku księgowym lub metodzie jego ustalania, jest sprawą osądu.

Reakcje na oszacowane ryzyka istotnych zniekształceń (Zob. par. 13)

- A59. Na decyzję biegłego rewidenta o tym jaką, pojedynczo lub w połączeniu z informacjami zawartymi w paragrafie 13, wdrożyć reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, mogą wpływać takie kwestie, jak:
- rodzaj szacunku księgowego, w tym, czy wynika on z rutynowych, czy nierutynowych transakcji,
 - czy oczekuje się, że procedura(y) skutecznie zapewni biegłemu rewidentowi wystarczające i odpowiednie dowody badania,
 - oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, w tym, czy oszacowane ryzyko jest ryzykiem znaczącym.
- A60. Oceniając, na przykład racjonalność odpisów na wątpliwe należności skuteczną procedurą biegłego rewidenta może być przegląd późniejszych wpływów środków pieniężnych w połączeniu z innymi procedurami. Tam, gdzie niepewność oszacowania związana z szacunkiem księgowym jest wysoka, na przykład szacunek księgowy jest rezultatem zastosowania zastrzeżonego modelu, dla którego brak jest możliwości uzyskania danych

wejściowych, może okazać się, że połączenie reakcji na oszacowane ryzyka wskazanych w paragrafie 13 jest niezbędne w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

- A61. Dodatkowych wytycznych wyjaśniających okoliczności, w których każda z reakcji może być odpowiednia, dostarczają paragrafy A62-A95.

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

- A62. Ustalenie, czy zdarzenia występujące przed datą sprawozdania biegłego rewidenta dostarczają dowodów badania dotyczących szacunku księgowego, może być odpowiednią reakcją, jeżeli oczekuje się, że zdarzenia te:

- nastąpią oraz
- dostarczą dowodów badania, które potwierdzają lub zaprzeczają szacunkowi księgowemu.

- A63. Zdarzenia występujące przed datą sprawozdania biegłego rewidenta mogą niekiedy dostarczać wystarczających i odpowiednich dowodów badania szacunku księgowego. Na przykład, sprzedaż całości zapasów przed dniem bilansowym i zakup innych krótko po zakończeniu okresu sprawozdawczego, może dostarczyć dowodów badania dotyczących oszacowania ich wartości netto możliwej do uzyskania. W takich przypadkach może nie być potrzebne przeprowadzanie dodatkowych procedur badania dotyczących szacunku księgowego, pod warunkiem, że zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tych zdarzeń.

- A64. Dla niektórych szacunków księgowych jest mało prawdopodobne, że zdarzenia następujące przed datą sprawozdania biegłego rewidenta dostarczą wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących szacunku księgowego. Warunki lub zdarzenia, na przykład, dotyczące niektórych szacunków księgowych powstają tylko na przestrzeni dłuższego okresu. Również, z powodu celu pomiaru szacunku księgowego wartości godziwej informacje uzyskane po zakończeniu okresu sprawozdawczego, mogą nie odzwierciedlać zdarzeń lub warunków istniejących na dzień bilansowy i dlatego mogą nie być odpowiednie dla pomiaru szacunku księgowego wartości godziwej. Paragraf 13 wskazuje inne reakcje, jakie biegły rewident może wdrożyć jako reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

- A65. W niektórych przypadkach, zdarzenia zaprzeczające wartości szacunków księgowych mogą wskazywać, że kierownictwo stosuje nieskuteczne procesy ich ustalania lub że jest stronnicze w trakcie tego procesu.

- A66. Mimo, iż biegły rewident może zdecydować o nieprzyjęciu tego podejścia w odniesieniu do specyficznych szacunków księgowych, wymaga się od niego postępowania zgodnie z MSB 560¹⁶. Od biegłego rewidenta wymaga się przeprowadzenia procedur badania zaprojektowanych tak, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, że wszystkie zdarzenia następujące pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, zostały w nim zidentyfikowane¹⁷ i odpowiednio odzwierciedlone¹⁸. Ponieważ pomiar wielu szacunków księgowych, innych niż szacunki księgowe wartości godziwej

¹⁶ MSB 560 „Późniejsze zdarzenia”.

¹⁷ MSB 560, paragraf 6.

¹⁸ MSB 560, paragraf 8.

zazwyczaj zależy od wyniku przyszłych warunków, transakcji lub zdarzeń, postępowanie biegłego rewidenta zgodnie z MSB 560 jest szczególnie ważne.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

A67. Jeżeli między dniem bilansowym a datą sprawozdania biegłego rewidenta upływa dłuższy okres, dokonany przez biegłego rewidenta przegląd zdarzeń w tym okresie sprawozdawczym może stanowić skuteczną reakcję dotyczącą szacunków księgowych inną niż szacunki księgowe wartości godziwej. Może tak być zwłaszcza w niektórych mniejszych jednostkach zarządzanych przez właściciela, szczególnie gdy kierownictwo nie dysponuje sformalizowanymi procedurami kontroli szacunków księgowych.

Sprawdzanie w jaki sposób kierownictwo ustaliło szacunek księgowy (Zob. par. 13(b))

A68. Sprawdzanie metody ustalania przez kierownictwo szacunków księgowych oraz danych na podstawie których zostały one ustalone może stanowić właściwą reakcję, gdy szacunek księgowy jest szacunkiem księgowym wartości godziwej, ustalonym na podstawie modelu, który wykorzystuje możliwe i niemożliwe do zaobserwowania dane wejściowe. Może to być również odpowiednie, na przykład, gdy:

- szacunek księgowy został uzyskany z rutynowego przetwarzania danych przez system księgowy jednostki,
- dokonany przez biegłego rewidenta przegląd podobnych szacunków księgowych ustalonych w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy sugeruje, że proces, stosowany przez kierownictwo w bieżącym okresie sprawozdawczym, prawdopodobnie jest skuteczny,
- szacunek księgowy jest oparty na dużej populacji pozycji podobnego rodzaju, które pojedynczo nie są znaczące.

A69. Sprawdzenie sposobu ustalenia szacunków księgowych przez kierownictwo może obejmować na przykład:

- sprawdzanie zakresu w jakim dane, na których oparty jest szacunek księgowy są dokładne, kompletne i stosowne oraz czy szacunek księgowy został właściwie ustalony przy wykorzystaniu takich danych i założeń kierownictwa,
- rozważenie źródła, odpowiedniości i wiarygodności zewnętrznych danych lub informacji, w tym tych otrzymanych od zewnętrznych ekspertów zatrudnionych przez kierownictwo jako wsparcie przy ustalaniu szacunku księgowego,
- ponowne przeliczenie szacunku księgowego i przejrzanie informacji dotyczących szacunku księgowego dla wewnętrznej spójności,
- rozważenie procesu przeglądu i zatwierdzania przez kierownictwo.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

A70. W mniejszych jednostkach proces ustalania szacunków księgowych jest prawdopodobnie mniej rozbudowany niż w większych jednostkach. Mniejsze jednostki z aktywnie zaangażowanym kierownictwem mogą nie posiadać rozległego opisu procedur księgowych, wyszukanych zapisów księgowych czy pisemnych zasad. Nawet jeżeli jednostka nie posiada formalnie ustalonego procesu, nie oznacza to, że kierownictwo nie jest w stanie dostarczyć podstaw w oparciu o które biegły rewident może zbadać szacunek księgowy.

Ocena metody pomiaru (Zob. par. 13 (b)(i))

A71. Gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają metody pomiaru, ocena, czy wykorzystana metoda pomiaru, w tym każdy stosowany model pomiaru są odpowiednie w danych okolicznościach, jest sprawą zawodowego osądu.

A72. W tym celu, sprawy, które biegły rewident może wziąć pod uwagę, obejmują ustalenie na przykład, czy:

- uzasadnienie kierownictwa dotyczące wyboru określonej metody jest racjonalne,
- kierownictwo wystarczająco oceniło i odpowiednio zastosowało kryteria, o ile występują, określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, aby uzasadnić wybraną metodę,
- dana metoda jest odpowiednia w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę rodzaj objętego szacunkiem aktywa lub zobowiązania oraz wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej odpowiednich dla szacunków księgowych,
- dana metoda jest odpowiednia mając na uwadze działalność, branżę i otoczenie, w jakich działa jednostka.

A73. W niektórych przypadkach, kierownictwo mogłoby stwierdzić, że różne metody prowadzą do uzyskania znacząco różnych szacunków. W takich przypadkach uzyskanie zrozumienia, w jaki sposób jednostka rozpatrzyła powody tych różnic, może pomóc biegłemu rewidentowi przy ocenianiu odpowiedniości wybranej metody.

Ocena wykorzystania modeli

A74. W niektórych przypadkach, w szczególności przy ustalaniu szacunków księgowych wartości godziwej, kierownictwo może wykorzystać model. To, czy wykorzystany model jest odpowiedni w danych okolicznościach, może zależeć od kilku czynników, takich jak rodzaj jednostki i jej otoczenie, w tym branża, w jakiej prowadzona jest działalność oraz specyfika aktywów lub zobowiązań będących przedmiotem pomiaru.

A75. Zakres w jakim poniższe rozważania są odpowiednie zależy od okoliczności, w tym od tego, czy model jest dostępny w danym sektorze lub branży do wykorzystania w celach komercyjnych, lub jego wykorzystanie jest ograniczone. W niektórych przypadkach, jednostka może skorzystać z eksperta w celu opracowania i próbnego zastosowania modelu.

A76. W zależności od okoliczności, sprawy, które biegły rewident może wziąć pod uwagę podczas testowania modelu, obejmują, na przykład, ustalenie, czy:

- model został poddany walidacji przed wykorzystaniem, wraz z okresowymi przeglądami w celu upewnienia się, że jest w dalszym ciągu odpowiedni dla zamierzonego sposobu jego wykorzystania. Proces walidacji modelu przez jednostkę może obejmować ocenę:
 - teoretycznej prawdziwości oraz matematycznej integralności modelu, w tym odpowiedniości parametrów modelu,
 - spójności i kompletności danych wejściowych modelu z praktykami rynkowymi,
 - wyniku modelu w porównaniu do faktycznych transakcji;

- istnieją odpowiednie zmiany zasad i procedur kontroli;
- model jest okresowo kalibrowany i testowany pod kątem wiarygodności, w szczególności, gdy dane wejściowe są subiektywne;
- dokonywane są poprawki danych wyjściowych modelu, w tym w przypadku szacunków księgowych wartości godziwej, czy takie poprawki odzwierciedlają założenia jakie przyjęliby uczestnicy rynku w podobnych okolicznościach;
- model jest należycie udokumentowany, w tym jego zamierzone zastosowania i ograniczenia oraz kluczowe parametry, wymagane dane wejściowe i wyniki wszelkich przeprowadzonych analiz wiarygodności modelu.

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

A77. Ocena przez biegłego rewidenta założeń przyjętych przez kierownictwo jest oparta jedynie na informacjach dostępnych dla biegłego rewidenta w trakcie badania. Procedury badania dotyczące założeń kierownictwa są przeprowadzane w kontekście badania sprawozdania finansowego jednostki a nie w celu dostarczenia opinii na temat samych założeń.

A78. Sprawy, które biegły rewident może rozważyć podczas oceny racjonalności założeń przyjętych przez kierownictwo obejmują na przykład poniższe:

- czy poszczególne założenia wydają się racjonalne,
- czy założenia są współzależne i wewnętrznie spójne,
- czy założenia wydają się racjonalne, gdy rozpatrywane są łącznie lub w powiązaniu z innymi założeniami, czy to dla danego szacunku księgowego czy innych szacunków księgowych,
- w przypadku szacunków księgowych wartości godziwej, czy założenia należycie odzwierciedlają możliwe do zaobserwowania założenia rynkowe.

A79. Założenia wykorzystane do ustalenia szacunków księgowych mogą odzwierciedlać osiągnięcie oczekiwanych przez kierownictwo specyficznych celów i strategii. W takich przypadkach biegły rewident może przeprowadzić procedury badania w celu oceny racjonalności takich założeń. Biegły rewident może wziąć pod uwagę na przykład, czy założenia są spójne z:

- ogólnym otoczeniem gospodarczym i uwarunkowaniami gospodarczymi jednostki,
- planami jednostki,
- założeniami przyjętymi w poprzednich okresach sprawozdawczych, jeśli ma to znaczenie,
- doświadczeniem lub wcześniejszymi warunkami, jakich doświadczyła jednostka, w zakresie w jakim te historyczne informacje mogą być uznane za reprezentatywne dla przyszłych warunków lub zdarzeń,
- innymi założeniami przyjętymi przez kierownictwo podczas sporządzania sprawozdania finansowego.

A80. Racjonalność przyjętych założeń może zależeć od zamiarów i możliwości przeprowadzenia określonych działań przez kierownictwo. Kierownictwo często dokumentuje plany i zamiary związane z określonymi aktywami lub zobowiązaniami, tak jak mogą wymagać tego ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Pomimo, że zakres dowodów badania,

potwierdzających zamiary i możliwości kierownictwa jest sprawą zawodowego osądu, procedury biegłego rewidenta mogą obejmować:

- przegląd historii realizacji zamiarów deklarowanych przez kierownictwo,
- przegląd pisemnych planów i innej dokumentacji, w tym, gdzie ma to zastosowanie, formalnie zatwierdzonych budżetów, autoryzacji lub protokołów,
- zapytanie kierownictwa o przyczyny określonego sposobu działania,
- przegląd zdarzeń następujących po dacie sprawozdania finansowego, ale przed datą sprawozdania biegłego rewidenta,
- ocenę zdolności jednostki do przeprowadzenia określonych działań przy uwzględnieniu uwarunkowań gospodarczych jednostki, łącznie ze skutkami jej istniejących zobowiązań.

Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, mogą nie zezwalać na analizę zamiarów i planów kierownictwa przy określaniu szacunków księgowych. Dzieje się tak często w przypadku szacunków księgowych wartości godziwej, ponieważ cel ich pomiaru wymaga, aby założenia odzwierciedlały te przyjmowane przez uczestników rynku.

A81. Sprawy, oprócz tych wymienionych powyżej, które biegły rewident może wziąć pod uwagę oceniając racjonalność założeń przyjętych przez kierownictwo, leżących u podstaw ustalenia szacunków księgowych wartości godziwej, mogą na przykład obejmować:

- w jaki sposób kierownictwo uwzględniło przy opracowaniu założeń specyficzne dla rynku dane wejściowe, jeśli ma to zastosowanie,
- czy założenia są spójne z możliwymi do zaobserwowania warunkami rynkowymi oraz cechami aktywu lub zobowiązania podlegających pomiarowi w wartości godziwej,
- czy źródła założeń uczestników rynku są odpowiednie i wiarygodne oraz w jaki sposób kierownictwo wybrało założenia, które będą przyjęte w sytuacji istnienia wielu różnych założeń uczestników rynku,
- w jaki sposób kierownictwo rozważyło przyjęte założenia lub informacje o porównywalnych transakcjach, aktywach lub zobowiązaniach, jeśli ma to zastosowanie.

A82. Dodatkowo, szacunki księgowe wartości godziwej mogą obejmować zarówno możliwe, jak i niemożliwe do zaobserwowania dane wejściowe. Tam, gdzie szacunki księgowe wartości godziwej są oparte na niemożliwych do zaobserwowania danych wejściowych, sprawy, które biegły rewident może wziąć pod uwagę obejmują, na przykład stwierdzenie w jaki sposób kierownictwo uzasadnia:

- identyfikację cech uczestników rynku mających znaczenie dla szacunku księgowego,
- modyfikacje, jakie wprowadziło do swoich własnych założeń w celu odzwierciedlenia swojego poglądu na temat założeń, które przyjęliby uczestnicy rynku,
- czy uwzględniło najlepsze informacje dostępne w danych okolicznościach,
- sposób w jaki przyjęte założenia uwzględniają porównywalne transakcje, aktywa lub zobowiązania, gdy ma to zastosowanie.

Jeżeli dane wejściowe nie są możliwe do zaobserwowania, jest bardziej prawdopodobne, że przeprowadzana przez biegłego rewidenta ocena założeń będzie musiała być połączona

z innymi reakcjami na oszacowane ryzyka określone w paragrafie 13 w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. W takich przypadkach może okazać się niezbędne, aby biegły rewident przeprowadził inne procedury badania na przykład sprawdzenie dokumentacji potwierdzającej przegląd i zatwierdzenie szacunku księgowego przez odpowiednie szczeble kierownictwa oraz gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór.

- A83. Oceniając racjonalność założeń potwierdzających szacunek księgowy, biegły rewident może zidentyfikować jedno lub więcej znaczących założeń. Jeśli tak jest, może to wskazywać, że szacunek księgowy ma wysoką niepewność oszacowania i może, z tego względu, powodować znaczące ryzyko. Dodatkowe reakcje na znaczące ryzyka są opisane w paragrafach A102-A115.

Testowanie skuteczności działania kontroli (Zob. par. 13(c))

- A84. Testowanie skuteczności działania kontroli ustalania szacunku księgowego przez kierownictwo może stanowić odpowiednią reakcję, gdy proces stosowany przez kierownictwo został należycie zaprojektowany, wdrożony i monitorowany, na przykład:

- istnieją kontrole przeglądów i zatwierdzania szacunków księgowych przez odpowiednie szczeble kierownictwa oraz gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór,
- szacunek księgowy jest wynikiem rutynowego przetwarzania danych przez system księgowy jednostki.

- A85. Testowanie skuteczności działania kontroli jest wymagane, gdy:

- (a) dokonane przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia obejmuje oczekiwanie, że kontrole procesów działają skutecznie lub
- (b) same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzenia¹⁹.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

- A86. Kontrole nad procesami ustalania szacunku księgowego mogą istnieć w mniejszych jednostkach, jednak stopień sformalizowania tych procesów jest inny niż w większych jednostkach. Ponadto, mniejsze jednostki mogą ustalić, że niektóre rodzaje kontroli nie są konieczne ze względu na czynny udział kierownictwa w procesie sprawozdawczości finansowej. W przypadku bardzo małych jednostek może nie występować wiele kontroli, które biegły rewident mógłby zidentyfikować. Z tego powodu reakcja biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka prawdopodobnie będzie badaniem wiarygodności i biegły rewident przeprowadzi jedną lub więcej reakcji określonych w paragrafie 13.

Określenie szacunku punktowego lub przedziału Zob. par. 13 (d))

- A87. Określenie szacunku punktowego lub przedziału w celu oceny szacunku punktowego kierownictwa może stanowić odpowiednią reakcję, na przykład, gdy:

- szacunek księgowy nie pochodzi z rutynowego przetwarzania danych w systemie księgowym jednostki,

¹⁹ MSB 330, paragraf 8.

- przegląd przez biegłego rewidenta podobnych szacunków księgowych ujętych w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy sugeruje, że proces stosowany przez kierownictwo w bieżącym okresie sprawozdawczym raczej nie jest skuteczny,
 - kontrole jednostki w ramach procesów i nad procesami ustalania przez kierownictwo szacunków księgowych nie są dobrze zaprojektowane lub poprawnie wdrożone,
 - zdarzenia lub transakcje pomiędzy końcem okresu sprawozdawczego a datą sprawozdania biegłego rewidenta zaprzeczają szacunkowi punktowemu kierownictwa,
 - istnieją alternatywne źródła stosownych danych dostępnych dla biegłego rewidenta, które mogą być wykorzystane do określenia szacunku punktowego lub przedziału.
- A88. Nawet tam, gdzie kontrole jednostki są dobrze zaprojektowane i prawidłowo wdrożone, określenie szacunku punktowego lub przedziału może być efektywną lub skuteczną reakcją na oszacowane ryzyka. W innych sytuacjach biegły rewident może uznać takie podejście za część ustalania, czy konieczne są dalsze procedury, a jeśli tak, to jakiego rodzaju i w jakim zakresie.
- A89. Podejście przyjęte przez biegłego rewidenta przy określaniu czy to szacunku punktowego czy przedziału może różnić się w zależności od tego, co jest uznane za najbardziej odpowiednie w danych okolicznościach. Na przykład, biegły rewident może początkowo określić wstępny szacunek punktowy, a następnie oszacować jego wrażliwość na zmiany w założeniach w celu ustalenia przedziału w ramach którego ocenia szacunek punktowy kierownictwa. Alternatywnie, biegły rewident może rozpocząć od określenia przedziału dla potrzeb ustalenia, gdzie to możliwe, szacunku punktowego.
- A90. Zdolność biegłego rewidenta do określenia szacunku punktowego, w przeciwieństwie do przedziału zależy od kilku czynników, w tym wykorzystanego modelu, rodzaju i zakresu dostępnych danych oraz niepewności oszacowania związanej z szacunkiem księgowym. Ponadto, na decyzję o określeniu szacunku punktowego lub przedziału mogą wpływać mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mogą wskazywać szacunek punktowy, który będzie wykorzystany po rozważeniu alternatywnych wyników i założeń, bądź mogą wskazywać specyficzną metodę pomiaru (na przykład zdyskontowana wartość oczekiwana ważona prawdopodobieństwem).
- A91. Biegły rewident może określić szacunek punktowy lub przedział na kilka sposobów, na przykład poprzez:
- wykorzystanie modelu, na przykład, który jest dostępny do komercyjnego wykorzystania w określonym sektorze lub branży, lub jest zastrzeżony albo jest opracowany przez biegłego rewidenta,
 - dalsze rozwinięcie rozważań kierownictwa dotyczących alternatywnych założeń, na przykład, poprzez wprowadzenie innego zestawu założeń,
 - zatrudnienie lub zaangażowanie osoby posiadającej specjalistyczną wiedzę w celu opracowania lub wykonania modelu lub dostarczenia odpowiednich założeń,
 - odwołanie się do innych porównywalnych warunków, transakcji lub zdarzeń, lub gdzie to odpowiednie, rynków dla porównywalnych aktywów lub zobowiązań.

Zrozumienie założeń lub metod przyjętych przez kierownictwo (Zob. par. 13(d)(i))

A92. Gdy biegły rewident określa szacunek punktowy lub przedział i przyjmuje założenia lub metodę odmienną od tych przyjętych przez kierownictwo, to paragraf 13(d)(i) wymaga od biegłego rewidenta uzyskania zrozumienia w wystarczającym zakresie założeń lub metod wykorzystywanych przez kierownictwo przy ustalaniu szacunku księgowego. To zrozumienie dostarcza biegłemu rewidentowi informacji, które mogą być przydatne przy określaniu przez niego szacunku punktowego lub przedziału. Ponadto, wspiera biegłego rewidenta w zrozumieniu i ocenie wszelkich znaczących różnic w stosunku do wielkości oszacowanej przez kierownictwo. Na przykład, może powstać różnica, gdy biegły rewident wykorzystał inne, ale także poprawne założenia w porównaniu z tymi przyjętymi przez kierownictwo. Może to ujawnić, że szacunek księgowy jest bardzo wrażliwy na określone założenia i w ten sposób narażony na wysoką niepewność oszacowania, wskazując, że szacunek księgowy może być znaczącym ryzykiem. Alternatywnie, różnica może powstać jako wynik faktycznego błędu popełnionego przez kierownictwo. W zależności od okoliczności, przy wyciąganiu wniosków biegły rewident może uznać za pomocne omówienie z kierownictwem podstawy i wiarygodności przyjętych założeń oraz różnicy, jeśli występuje, w podejściu przyjętym przy ustalaniu szacunku księgowego.

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

A93. Gdy biegły rewident stwierdza, że właściwe jest wykorzystanie przedziału, aby ocenić racjonalność szacunku punktowego kierownictwa (przedziału biegłego rewidenta), paragraf 13 (d)(ii) wymaga, aby przedział ten obejmował raczej wszystkie „racjonalne wyniki” a nie wszystkie możliwe wyniki. Ten przedział nie może obejmować wszystkich możliwych wyników, jeśli ma być przydatny, gdyż taki przedział byłby zbyt szeroki, aby być efektywnym dla potrzeb badania. Przedział biegłego rewidenta jest przydatny i efektywny, jeżeli jest wystarczająco wąski, aby umożliwić biegłemu rewidentowi stwierdzenie czy szacunek księgowy jest zniekształcony.

A94. Zwykle przedział, który został zawężony, aby był równy lub mniejszy od istotności wykonawczej, jest adekwatny dla celów oceny racjonalności szacunku punktowego kierownictwa. Jednakże, szczególnie w niektórych branżach zawężenie przedziału poniżej takiej kwoty może nie być możliwe. Nie musi to koniecznie wykluczać ujęcia szacunku księgowego. Może to jednakże wskazywać, że niepewność oszacowania związana z szacunkiem księgowym jest taka, że prowadzi do znaczącego ryzyka. Dodatkowe reakcje na znaczące ryzyka są opisane w paragrafach A102-A115.

A95. Zawężenie przedziału do wielkości przy której wszystkie wyniki wewnątrz przedziału są uznawane za racjonalne może być uzyskane przez:

- (a) wyeliminowanie z przedziału tych wyników z ekstremów przedziału, których wystąpienie według osądu biegłego rewidenta jest mało prawdopodobne oraz
- (b) dalsze zawężanie przedziału na podstawie dostępnych dowodów badania dopóty, dopóki biegły rewident nie stwierdzi, że wszystkie wyniki wewnątrz przedziału są uznane za racjonalne. W pewnych rzadkich przypadkach biegły rewident może być w stanie zawęzić przedział aż do rozmiaru w którym dowód badania wskazuje szacunek punktowy.

Rozważenie, czy specjalistyczne umiejętności lub wiedza są wymagane (zob. par. 14)

- A96. Podczas planowania badania, od biegłego rewidenta wymaga się ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu zasobów niezbędnych do przeprowadzenia zlecenia badania²⁰. Mogą one obejmować, gdy to konieczne, zaangażowanie osób posiadających specjalistyczne umiejętności lub wiedzę. Dodatkowo, MSB 220 wymaga od kluczowego biegłego rewidenta, aby upewnił się, że zespół przeprowadzający badanie oraz wszyscy zewnętrzni eksperci biegłego rewidenta, którzy nie stanowią części zespołu przeprowadzającego badanie, łącznie posiadają odpowiednie kompetencje i umiejętności do przeprowadzenia zlecenia badania²¹. W trakcie badania szacunków księgowych biegły rewident może stwierdzić, na podstawie swojego doświadczenia i cech zlecenia, potrzebę wykorzystania specjalistycznych umiejętności lub wiedzy w odniesieniu do jednego lub wielu aspektów szacunków księgowych.
- A97. Sprawy, które mogą wpływać na decyzje biegłego rewidenta, czy specjalistyczne umiejętności lub wiedza są wymagane to, na przykład:
- rodzaj głównych aktywów, zobowiązań lub składników kapitału własnego w określonej działalności lub przemyśle (na przykład złoża mineralne, aktywa biologiczne, złożone instrumenty finansowe),
 - wysoki poziom niepewności oszacowania,
 - rozważenie, czy wymagane są złożone obliczenia lub specjalistyczne modele na przykład podczas szacowania wartości godziwych, gdy nie występuje możliwy do zaobserwowania rynek,
 - złożoność wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej odpowiednich dla szacunków księgowych, w tym występowanie obszarów podlegających odmiennym interpretacjom lub w przypadku których praktyka jest niespójna bądź się rozwija,
 - procedury, które biegły rewident zamierza przeprowadzić jako reakcję na oszacowane ryzyka.
- A98. Dla większości szacunków księgowych, nawet gdy występuje niepewność oszacowania, jest mało prawdopodobne, że wymagane będą specjalistyczne umiejętności lub wiedza. Na przykład jest mało prawdopodobne aby biegłemu rewidentowi potrzebne byłyby specjalistyczne umiejętności lub wiedza, w celu oceny odpisu na wątpliwe należności.
- A99. Biegły rewident może nie posiadać wymaganych specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, gdy sprawa dotyczy obszaru innego niż rachunkowość lub rewizja finansowa i może potrzebować uzyskać je od eksperta biegłego rewidenta. MSB 620²² ustala wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących ustalania, czy występuje konieczność zatrudnienia lub zaangażowania eksperta przez biegłego rewidenta oraz obowiązków biegłego rewidenta, gdy wykorzystywana jest praca eksperta biegłego rewidenta.
- A100. Ponadto, w niektórych przypadkach biegły rewident może uznać, że konieczne jest uzyskanie specjalistycznych umiejętności lub wiedzy dotyczących specyficznych obszarów

²⁰ MSB 300 „Planowanie badania sprawozdania finansowego”, paragraf 8(e).

²¹ MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”, paragraf 14.

²² MSB 620 „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta”.

rachunkowości lub rewizji finansowej. Osoby posiadające takie umiejętności lub wiedzę mogą być zatrudnione przez firmę audytorską lub zaangażowane przez zewnętrzną organizację spoza firmy audytorskiej. Gdy takie osoby przeprowadzają procedury badania w ramach zlecenia, są częścią zespołu przeprowadzającego badanie i w związku z tym podlegają wymogom z MSB 220.

A101. W zależności od znajomości zagadnienia i doświadczenia biegłego rewidenta z pracy z ekspertem biegłego rewidenta, lub z innymi osobami posiadającymi specjalistyczne umiejętności lub wiedzę, biegły rewident może uznać za odpowiednie, aby omówić sprawy, takie jak wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej z zaangażowanymi osobami, w celu ustalenia, że ich praca jest odpowiednia dla celów badania.

Dalsze procedury wiarygodności stanowiące reakcję na znaczące ryzyka (Zob. par. 15)

A102. Podczas badania szacunków księgowych, które powodują znaczące ryzyka, dalsze procedury wiarygodności przeprowadzane przez biegłego rewidenta są ukierunkowane na ocenę:

- (a) sposobu oszacowania przez kierownictwo skutków niepewności oszacowania szacunku księgowego i wpływu, jaki ta niepewność może mieć na odpowiedniość ujęcia szacunku księgowego w sprawozdaniu finansowym oraz
- (b) adekwatności powiązanych ujawnień.

Niepewność oszacowania

Rozważenie przez kierownictwo niepewności oszacowania (Zob. par. 15(a))

A103. Kierownictwo może ocenić alternatywne założenia lub wyniki szacunków księgowych przy pomocy kilku metod. Jedną z możliwych metod wykorzystywanych do tego celu przez kierownictwo jest analiza wrażliwości. Może ona obejmować ustalenie, na ile kwota pieniężna szacunku księgowego różni się w przypadku różnych założeń. Nawet dla szacunków księgowych mierzonych w wartości godziwej może występować zmienność, ponieważ różni uczestnicy rynku będą stosować różne założenia. Analiza wrażliwości może doprowadzić do powstania szeregu scenariuszy wyników takich jak scenariusze „pesymistyczne” i „optymistyczne”, czasami określanymi jako przedział wyników kierownictwa.

A104. Analiza wrażliwości może wykazać, że szacunek księgowy nie jest wrażliwy na zmiany określonych założeń. Alternatywnie, może ona wykazać, że szacunek księgowy jest wrażliwy na jedno lub kilka założeń, które następnie stanowią centrum zainteresowania biegłego rewidenta.

A105. Nie można zakładać, że jedna określona metoda podejścia do niepewności oszacowania (taka jak analiza wrażliwości) jest bardziej odpowiednia niż inne, lub że rozważania kierownictwa dotyczące alternatywnych założeń lub wyników wymagają sprawdzenia w toku szczegółowego procesu udokumentowanego obszerną dokumentacją. Ważne jest raczej, czy kierownictwo rozważyło, w jaki sposób niepewność oszacowania może wpływać na szacunek księgowy, a nie szczegółowy sposób, w jaki zostało to zrealizowane. Zatem, jeżeli kierownictwo nie rozważyło alternatywnych założeń lub wyników, może być konieczne, aby biegły rewident przedyskutował to z kierownictwem i poprosił o potwierdzenie sposobu, w jaki kierownictwo odniosło się do wpływu niepewności oszacowania na szacunek księgowy.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

A106. Mniejsze jednostki mogą stosować prostsze metody oceny niepewności oszacowania. Oprócz przeglądu dostępnej dokumentacji biegły rewident może uzyskać inne dowody badania dotyczące rozważenia przez kierownictwo alternatywnych założeń lub wyników, w tym celu biegły rewident może skierować zapytania do kierownictwa. Dodatkowo, kierownictwo może nie posiadać specjalistycznej wiedzy niezbędnej do rozważenia alternatywnych wyników lub innej metody oceny niepewności oszacowania szacunku księgowego. W takich przypadkach biegły rewident może wyjaśnić kierownictwu proces lub różne dostępne metody oraz sposób udokumentowania ich wykorzystania. Nie zmienia to jednak odpowiedzialności kierownictwa za sporządzenie sprawozdania finansowego.

Znaczące założenia (Zob. par. 15(b))

A107. Założenie przyjęte podczas ustalania szacunku księgowego może być uznane za znaczące, jeżeli racjonalna zmiana tego założenia mogłaby istotnie wpłynąć na pomiar szacunku księgowego.

A108. Potwierdzenie znaczących założeń wynikających z wiedzy kierownictwa może być uzyskane z ciągłego procesu strategicznej analizy i zarządzania ryzykiem przez kierownictwo. Nawet bez formalnie ustanowionych procesów, co może mieć miejsce w przypadku mniejszych jednostek, biegły rewident może być w stanie ocenić założenia za pomocą zapytań i rozmów z kierownictwem, łącznie 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.

Określenie przedziału (Zob. par. 16)

A111. Sporządzając sprawozdanie finansowe, kierownictwo może być usatysfakcjonowane, że w odpowiedni sposób odniosło się do skutków niepewności oszacowania szacunków księgowych która prowadzi do znaczących ryzyk. W niektórych okolicznościach biegły rewident może uznać działania kierownictwa za nieadekwatne. Może tak być, na przykład, gdy według osądu biegłego rewidenta:

- wystarczające i odpowiednie dowody badania nie mogłyby być uzyskane w drodze oceny przez biegłego rewidenta sposobu, w jaki kierownictwo odniosło się do niepewności oszacowania,
- niezbędne jest przeprowadzenie dalszej analizy poziomu niepewności oszacowania dotyczącej szacunku księgowego, na przykład, gdy biegły rewident jest świadomy znacznego zróżnicowania w wynikach uzyskiwanych dla podobnych szacunków księgowych w podobnych okolicznościach,
- jest mało prawdopodobne, że inne dowody badania mogą być uzyskane, na przykład, w drodze przeglądu zdarzeń, jakie nastąpiły do daty sprawozdania biegłego rewidenta,
- mogą istnieć oznaki stronniczości kierownictwa przy ustalaniu szacunków księgowych.

A112. Rozważania biegłego rewidenta dotyczące ustalania przedziału dla tego celu są opisane w paragrafach A87 – A95.

Kryteria ujęcia i pomiaru

Ujęcie szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym (Zob. par. 17(a))

A113. Tam, gdzie kierownik jednostki ujmuje szacunek księgowy w sprawozdaniu finansowym, ocena biegłego rewidenta skupia się na tym, czy pomiar szacunku księgowego jest wystarczająco wiarygodny, aby spełniał kryteria ujęcia w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

A114. W odniesieniu do szacunków księgowych, które nie zostały ujęte, ocena biegłego rewidenta skupia się na tym, czy kryteria ujęcia mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zostały spełnione. Nawet tam, gdzie szacunek księgowy nie został ujęty, a biegły rewident stwierdza, że takie podejście jest odpowiednie, może istnieć potrzeba ujawnienia tych okoliczności w notach do sprawozdania finansowego. Tam, gdzie ma to zastosowanie, biegły rewident może również ustalić, że szacunek księgowy, który został zidentyfikowany jako obciążony wysoką niepewnością oszacowania jest kluczową sprawą badania, którą należy przedstawić w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 701²³, lub może uznać za konieczne zamieszczenie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta (patrz MSB 706 (zmieniony)).²⁴ Jeśli dana sprawa jest uznana za kluczową sprawą badania, MSB 706 (zmieniony) zabrania biegłemu rewidentowi zamieszczania akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta²⁵.

Podstawa pomiaru szacunków księgowych (zob. par. 17(b))

A115. W odniesieniu do szacunków księgowych wartości godziwej, 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 odniesieniu do, niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zakładają, że wartość godziwa może być zmierzona wiarygodnie jako warunek konieczny wymogu lub pozwolenia na pomiar lub ujawnienie wartości godziwej. W niektórych przypadkach ta przesłanka może być odrzucona, gdy, na przykład, nie istnieje odpowiednia metoda lub podstawa pomiaru. W takich przypadkach uwaga biegłego rewidenta w trakcie dokonywania oceny jest skupiona na tym, czy przedstawione przez kierownika jednostki uzasadnienie dla odrzucenia przesłanki zastosowania wartości godziwej jest odpowiednie w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Ocena racjonalności szacunków księgowych oraz ustalenie zniekształceń (Zob. par. 18)

A116. Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident może stwierdzić, że wskazują one na szacunek księgowy, który różni się od szacunku punktowego kierownictwa. Tam, gdzie dowody badania potwierdzają szacunek punktowy, różnica między szacunkiem punktowym biegłego rewidenta a szacunkiem punktowym kierownictwa stanowi zniekształcenie. Tam, gdzie biegły rewident stwierdził, że wykorzystanie przedziału biegłego

²³ MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta.”

²⁴ MSB 706 (zmieniony) „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

²⁵ MSB 706 (zmieniony), paragraf 8(b).

rewidenta dostarcza wystarczających i odpowiednich dowodów badania, szacunek punktowy kierownictwa, który leży poza przedziałem biegłego rewidenta nie będzie poparty dowodami badania. W takich przypadkach, zniekształcenie jest nie mniejsze niż różnica między szacunkiem punktowym kierownictwa a najbliższym punktem przedziału biegłego rewidenta.

A117. Tam, gdzie kierownictwo zmieniło szacunek księgowy, lub metodę jego ustalania, w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym w oparciu o subiektywne oszacowanie, że nastąpiła zmiana w okolicznościach, biegły rewident może uznać w oparciu o dowody badania, że ten szacunek księgowy jest zniekształcony na skutek arbitralnej zmiany kierownictwa, albo może uznać ten fakt za oznakę możliwej stronniczości kierownictwa (Zob. paragrafy A124 – A125).

A118. MSB 450²⁶ dostarcza wytycznych dotyczących rozróżniania zniekształceń dla celów dokonywanej przez biegłego rewidenta oceny wpływu nieskorygowanych zniekształceń na sprawozdanie finansowe. W przypadku szacunków księgowych, to czy zniekształcenie, spowodowane jest oszustwem czy błędem, może być wynikiem:

- zniekształceń, co do których nie ma wątpliwości (zniekształcenia rzeczywiste),
- różnic wynikających z osądów kierownictwa dotyczących szacunków księgowych, które biegły rewident uznaje za nieracjonalne, albo wyboru lub zastosowania zasad (polityk) rachunkowości, które biegły rewident uznaje za niewłaściwe (zniekształcenia osądu),
- najlepszego szacunku zniekształceń w populacjach dokonanego przez biegłego rewidenta, obejmującego ekstrapolację zniekształceń zidentyfikowanych w próbkach badawczych na całe populacje, z których próbki zostały pobrane (zniekształcenia projekcji).

W przypadku niektórych szacunków księgowych, zniekształcenie może powstać w wyniku połączenia tych okoliczności powodując, że ich odrębna identyfikacja jest trudna lub niemożliwa.

A119. Ocena racjonalności szacunków księgowych i powiązanych ujawnień zawarta w notach do sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy jest wymagana przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, czy też jest ujawniana dobrowolnie obejmuje zasadniczo te same rozważania jak te stosowane podczas badania szacunku księgowego wykazanego w sprawozdaniu finansowym.

Ujawnienia dotyczące szacunków księgowych

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

A120. Prezentacja sprawozdania finansowego zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmuje adekwatne ujawnienia istotnych spraw. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą zezwalać na lub wskazywać ujawnienia dotyczące szacunków księgowych, a niektóre jednostki mogą dobrowolnie ujawnić dodatkowe informacje w notach do sprawozdania finansowego. Ujawnienia te mogą obejmować, na przykład:

- przyjęte założenia,

²⁶ MSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”.

- wykorzystaną metodę oszacowania obejmującą każdy mający zastosowanie model,
- podstawę wyboru metody oszacowania,
- wpływ wszelkich zmian metody oszacowania z okresu sprawozdawczego na okres sprawozdawczy,
- źródła i skutki niepewności oszacowania.

Takie ujawnienia są przydatne użytkownikom w zrozumieniu ujętych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym szacunków księgowych oraz muszą być uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy ujawnienia są zgodne z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń 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 zalecają:

- ujawnienie kluczowych założeń i innych źródeł niepewności oszacowania, które obarczone są znaczącym ryzykiem spowodowania istotnej korekty wartości bilansowej aktywów i zobowiązań. Takie wymogi mogą być opisane za pomocą określeń takich jak „kluczowe źródła niepewności oszacowania” lub „krytyczne szacunki księgowe”,
- ujawnienie zakresu możliwych wyników i założeń przyjętych przy ustalaniu zakresu,
- ujawnienie informacji dotyczących znaczenia szacunków księgowych wartości godziwej dla sytuacji finansowej i wyników działalności jednostki,
- jakościowe ujawnienia takie, jak eskpozycje na ryzyko i sposób ich powstania, cele jednostki, zasady i procedury zarządzania ryzykiem oraz metody wykorzystane do pomiaru ryzyka oraz wszelkie zmiany w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym tych jakościowych koncepcji,
- ilościowe ujawnienia, takie jak zakres, w jakim jednostka jest narażona na ryzyko, oparte na informacjach dostarczanych wewnątrznie do kluczowego personelu zarządzającego jednostką obejmujące ryzyko kredytowe, ryzyko płynności oraz ryzyko rynkowe.

Ujawnienia niepewności oszacowania szacunków księgowych, które powodują znaczące ryzyka (zob. par. 20)

A122. W odniesieniu do szacunków księgowych obarczonych znaczącym ryzykiem, nawet tam, gdzie ujawnienia są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, biegły rewident może stwierdzić, że ujawnienie niepewności oszacowania jest nieadekwatne w świetle towarzyszących jej okoliczności i faktów. Znaczenie oceny biegłego rewidenta na temat odpowiedniości ujawnienia niepewności oszacowania wzrasta, wraz ze wzrostem zakresu możliwych wyników szacunku księgowego w relacji do istotności (zobacz odnośne omówienie w paragrafie A94).

A123. W niektórych przypadkach biegły rewident może uznać za odpowiednie, aby zachęcić kierownika jednostki do opisanego w notach do sprawozdania finansowego okoliczności dotyczących niepewności oszacowania. MSB 705 (zmieniony)²⁷ dostarcza wytycznych dotyczących konsekwencji, jakie dla opinii biegłego rewidenta ma jego przekonanie, że

²⁷ MSB 705 (zmieniony) „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

ujawnienie przez kierownictwo niepewności oszacowania w sprawozdaniu finansowym jest niewystarczające lub wprowadza w błąd.

Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa (Zob. par. 21)

A124. Podczas badania biegły rewident może zdać sobie sprawę z istnienia osądów i decyzji podjętych przez kierownictwo będących źródłem oznak możliwej stronniczości kierownictwa. Takie oznaki mogą wpływać na wniosek biegłego rewidenta co do tego, czy dokonane przez niego oszacowanie ryzyka i powiązane reakcje pozostają nadal odpowiednie oraz biegły rewident może uznać za potrzebne rozważenie ich konsekwencji dla reszty badania. Ponadto, mogą one również wpływać na ocenę biegłego rewidenta dotyczącą tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość jest wolne od istotnych zniekształceń, co omówiono w MSB 700 (zmienionym)²⁸.

A125. Przykłady oznak możliwej stronniczości kierownictwa w odniesieniu do szacunków księgowych obejmują:

- zmiany szacunku księgowego lub metody jego ustalania w przypadku, gdy kierownictwo dokonało subiektywnej oceny, że nastąpiła zmiana w okolicznościach,
- wykorzystanie własnych założeń jednostki do ustalenia szacunków księgowych wartości godziwej, gdy są one niespójne z możliwymi do zaobserwowania założeniami rynkowymi,
- wybór lub stworzenie znaczących założeń, które dostarczają szacunku punktowego sprzyjającego celom kierownictwa,
- wybór szacunku punktowego, który może wskazywać na wzorzec optymizmu lub pesymizmu.

Pisemne oświadczenia (zob. par. 22)

A126. MSB 580²⁹ omawia zastosowanie pisemnych oświadczeń. Zależnie od rodzaju, istotności i zakresu niepewności oszacowania, pisemne oświadczenia na temat szacunków księgowych ujętych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym mogą obejmować oświadczenia:

- na temat odpowiedniości procesów pomiaru, w tym powiązanych założeń i modeli wykorzystanych przez kierownictwo przy ustalaniu szacunków księgowych w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i spójność w zastosowaniu tych procesów,
- o tym, że założenia odpowiednio odzwierciedlają zamiary i zdolności kierownictwa do prowadzenia określonych działań w imieniu jednostki, tam, gdzie to stosowne dla szacunków księgowych i ujawnień,
- o tym, że ujawnienia dotyczące szacunków księgowych są kompletne i odpowiednie zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- o tym, że żadne późniejsze zdarzenia nie wywołują konieczności korekty szacunków księgowych i ujawnień zawartych w sprawozdaniu finansowym.

²⁸ MSB 700 (zmieniony) „*Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*”.

²⁹ MSB 580 „*Pisemne oświadczenia*”.

A127. Dla tych szacunków księgowych, które nie zostały ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, pisemne oświadczenia mogą również obejmować stwierdzenia dotyczące:

- odpowiedniości przyjętej przez kierownictwo podstawy uznania, że kryteria ujęcia lub ujawnienia określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej nie zostały spełnione (Zob. paragraf A114),
- odpowiedniości przyjętej przez kierownictwo podstawy odrzucenia przesłanki odnoszącej się do wykorzystania wartości godziwej określonej w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, dla tych szacunków księgowych, które nie są mierzone lub ujawniane w wartości godziwej (Zob. paragraf A115).

Dokumentacja (Zob. par. 23)

A128. Dokumentacja oznak możliwej stronniczości kierownictwa zidentyfikowanych podczas badania pomaga biegłemu rewidentowi stwierdzić, czy oszacowanie ryzyka i powiązane reakcje pozostają odpowiednie, a także, czy sprawozdanie finansowe jako całość jest wolne od istotnych zniekształceń. Zob. paragraf A125, który zawiera przykłady oznak możliwej stronniczości kierownictwa.

Pomiar i ujawnienia wartości godziwej w różnych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej

Celem tego załącznika jest wyłącznie dostarczenie ogólnego omówienia pomiaru i ujawnień wartości godziwej w różnych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, w celu przedstawienia tła i kontekstu.

1. Różne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają lub pozwalają na odmienne sposoby pomiaru i ujawniania wartości godziwej w sprawozdaniu finansowym. Różnią się one także zakresem wytycznych, których dostarczają w zakresie podstawy pomiaru aktywów i zobowiązań lub powiązanych ujawnień. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają precyzyjne wytyczne, inne natomiast ogólne wytyczne, a jeszcze inne nie dają żadnych wytycznych. Dodatkowo istnieją także specyficzne branżowe praktyki pomiaru i ujawniania wartości godziwych.
2. Definicje wartości godziwej mogą różnić się w różnych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej dla różnych aktywów, zobowiązań lub ujawnień w ramach konkretnych ramowych założeń. Na przykład Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR39)¹ definiuje wartość godziwą jako „kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie rozliczone, pomiędzy dobrze poinformowanymi i zainteresowanymi stronami w transakcji zawartej na warunkach rynkowych”. Koncepcja wartości godziwej zakłada zwykle bieżącą transakcję a nie rozliczenie w przeszłej lub przyszłej dacie. Zgodnie z powyższym, proces pomiaru wartości godziwej byłby poszukiwaniem oszacowanej ceny, po której nastąpiłaby transakcja. Dodatkowo, różne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą stosować takie określenia jak „wartość specyficzna dla jednostki”, „wartość użytkowa” lub podobne terminy, które nadal mieszczą się w koncepcji wartości godziwej w niniejszym MSB.
3. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą w różny sposób odnosić się do zmian w sposobie pomiaru wartości godziwej następujących na przestrzeni czasu. Na przykład, określone ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać, aby zmiany w sposobie pomiaru 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 wyniku. W niektórych ramowych założeniach, na ustalenie czy i w jaki sposób wykorzystać rachunkowość wartości godziwej wpływa zamiar kierownictwa co do przeprowadzenia określonych działań w odniesieniu do specyficznego aktywa lub zobowiązania.
4. Różne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać określonych specyficznych pomiarów i ujawnień wartości godziwej w sprawozdaniu finansowym, oraz nakazywać je lub zezwalać na nie w różnym stopniu. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą:
 - określać wymogi dotyczące pomiaru, prezentacji i ujawniania określonych informacji zamieszczonych w sprawozdaniu finansowym albo informacji zamieszczonych w notach do sprawozdania finansowego lub zaprezentowanych jako informacje

¹ MSR 39 „Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena”.

uzupełniające,

- zezwalać na określone pomiary wykorzystujące wartości godziwe według uznania jednostki lub tylko wtedy, gdy spełnione zostały określone kryteria,
 - nakazywać wykorzystanie specyficznych metod ustalania wartości godziwej, na przykład w drodze wykorzystania niezależnej wyceny lub określonego sposobu wykorzystania zdyskontowanych przepływów pieniężnych,
 - zezwalać na wybór metody ustalania wartości godziwej spośród kilku alternatywnych metod (kryteria wyboru mogą, ale nie muszą być dostarczone przez ramowe założenia sprawozdawczości finansowej) lub
 - nie podawać wytycznych dotyczących pomiaru i ujawnień wartości godziwej innych niż te, których zastosowanie jest oczywiste z racji przyjętego zwyczaju lub praktyki, na przykład praktyki w danej branży.
5. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zakładają, że wartość godziwą niektórych aktywów lub zobowiązań można wiarygodnie zmierzyć, co stanowi warunek konieczny do wymagania lub zezwolenia na pomiary lub ujawnienia wartości godziwej. W niektórych przypadkach założenie to może być odrzucone, gdy aktywo lub zobowiązanie nie posiadają cen notowanych na aktywnym rynku i dla których inne metody racjonalnego oszacowania wartości godziwej są w oczywisty sposób nieodpowiednie lub niewykonalne. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą określać hierarchię wartości godziwej, która rozróżnia dane wejściowe wykorzystywane do uzyskiwania wartości godziwych począwszy od tych obejmujących jednoznacznie „możliwe do zaobserwowania dane wejściowe”, oparte na cenach notowanych na aktywnych rynkach, po „niemożliwe do zaobserwowania dane wejściowe” obejmujące własne osądy jednostki na temat założeń, które przyjęliby uczestnicy rynku.
6. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają określonych sprecyzowanych korekt lub modyfikacji do oceny informacji, lub innych rozważań unikalnych dla określonego aktywów lub zobowiązania. Na przykład, rachunkowość nieruchomości inwestycyjnych może wymagać wprowadzenia korekt oszacowanej wartości rynkowej, takich jak: korekty szacowanych kosztów sprzedaży, korekty dotyczące stanu nieruchomości i jej lokalizacji oraz innych spraw. Podobnie, jeżeli rynek na określony aktyw nie jest rynkiem aktywnym, publikowane notowania cen mogą wymagać korekty lub modyfikacji, aby uzyskać bardziej odpowiedni pomiar wartości godziwej. Na przykład, notowane ceny rynkowe mogą nie być wskazaniem wartości godziwej, jeżeli na danym rynku transakcje zawierane są rzadko, rynek nie jest dobrze rozwinięty lub sprzedawane są niewielkie wolumeny jednostek w porównaniu do istniejącej łącznej liczby jednostek objętych obrotem. W związku z tym, takie ceny rynkowe mogą wymagać korekty lub modyfikacji. Aby dokonać takich korekt lub modyfikacji mogą być potrzebne alternatywne źródła informacji rynkowej. Ponadto, w niektórych przypadkach, przypisane zabezpieczenia (na przykład, gdy zabezpieczenie jest przypisane do określonych rodzajów inwestycji w instrumenty dłużne) mogą wymagać rozważenia podczas ustalania wartości godziwej lub możliwej utraty wartości aktywa lub zobowiązania.
7. W większości ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, u podstaw koncepcji pomiarów wartości godziwej leży założenie, że jednostka będzie kontynuowała działalność bez jakiegokolwiek zamiaru lub potrzeby likwidacji działalności, istotnego ograniczenia skali działalności lub zawarcia transakcji na niekorzystnych warunkach. Stąd też, w tym

przypadku, wartość godziwa nie jest kwotą, którą jednostka otrzymałaby lub zapłaciła w wymuszonej transakcji, przymusowej likwidacji lub sprzedaży dokonanej w obliczu trudnej sytuacji. Z drugiej strony ogólne warunki gospodarcze lub warunki gospodarcze specyficzne dla określonych branż mogą doprowadzić do braku płynności na rynku i wymagać przewidzenia wartości godziwych w oparciu o obniżone ceny lub o potencjalnie znacząco zaniżone ceny. Jednostka jednakże, może być zobowiązana do uwzględnienia swojej bieżącej gospodarczej i operacyjnej sytuacji przy ustalaniu wartości godziwych swoich aktywów i zobowiązań, jeśli wymagają tego 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 pozbycia się składnika aktywów w trybie przyspieszonym, aby zrealizować określone cele gospodarcze, mogą być odpowiednie dla ustalenia wartości godziwej tego aktywów.

Przewaga pomiarów w wartości godziwej

8. Pomiary i ujawnienia oparte na wartości godziwej stają się coraz powszechniejsze w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. Wartości godziwe mogą pojawiać się i w różny sposób wpływać na sporządzanie sprawozdania finansowego w różny sposób w tym na pomiar w wartości godziwej poniższych:
- specyficznych aktywów lub zobowiązań takich jak rynkowe papiery wartościowe lub zobowiązania do wypełnienia obowiązku z tytułu instrumentu finansowego, rutynowo lub okresowo wycenianych według bieżącej wartości rynkowej,
 - specyficznych składników kapitału własnego, na przykład przy rachunkowości ujęcia, pomiaru i prezentacji określonych instrumentów finansowych posiadających cechy kapitału własnego, takich jak obligacje zamienne przez posiadacza na zwykłe akcje emitenta,
 - specyficznych aktywów lub zobowiązań nabytych w transakcji połączenia jednostek; na przykład początkowe określenie wartości firmy powstającej przy nabyciu jednostki w transakcji połączenia jest zazwyczaj oparte na pomiarze wartości godziwej nabytych możliwych do zidentyfikowania aktywów i zobowiązań oraz wartości godziwej przekazanego świadczenia,
 - specyficznych aktywów lub zobowiązań jednorazowo korygowanych do wartości godziwej; niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać wykorzystania pomiaru w wartości godziwej w celu obliczenia korekty aktywów lub grupy aktywów jako elementu ustalania utraty wartości, na przykład przy przeprowadzaniu testu na utratę wartości firmy powstałej w ramach połączenia jednostek, opierającego się na wartości godziwej zdefiniowanej jednostki operacyjnej lub ośrodka sprawozdawczego, której wartość jest następnie przypisywana do grup aktywów i zobowiązań tej jednostki lub ośrodka w celu ustalenia implikowanej wartości firmy w celu porównania z ujętą wartością firmy,
 - agregatów aktywów i zobowiązań; w pewnych okolicznościach, pomiar klasy lub grupy aktywów lub zobowiązań wymaga agregacji wartości godziwych niektórych pojedynczych aktywów lub zobowiązań należących do takiej klasy lub grupy; na przykład w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej jednostki pomiar zdywersyfikowanego portfela pożyczek może być określony w oparciu o wartość godziwą niektórych kategorii pożyczek wchodzących w skład tego portfela,

BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH, W TYM
SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH WARTOŚCI GODZIWEJ, I POWIĄZANYCH UJAWNIEŃ

- informacje ujawnione w notach do sprawozdania finansowego lub prezentowane jako informacje uzupełniające, ale nie ujęte w sprawozdaniu finansowym.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 540 *Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 540 *Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 540 *Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *International Standards on Auditing 540 Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, And Related Disclosures*,
opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

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