

**Wdrożenie MSB 540 (zmienionego) –
Proste i złożone przykłady ilustrujące
maj 2020 r.**



Wdrożenie MSB 540 (zmienionego) – Przykłady ilustrujące

Niniejsza publikacja została opracowana przez Grupę Roboczą Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług (IAASB) po zatwierdzeniu Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 540 (zmienionego), „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”. Zapoznanie się z niniejszą publikacją nie zastępuje zapoznania się z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nie zmienia też ani nie zastępuje standardów MSB i wyłącznie ich tekst jest obowiązujący. Przykłady ilustrujące zawierają wyjaśnienia jak wybrane wymogi MSB 540 (zmienionego) mogą być stosowane, ale nie stanowią dokumentacji badania, jaka powinna zostać przygotowana.

Wprowadzenie

Przedstawione poniżej przykłady mają na celu zilustrowanie, w jaki sposób biegły rewident może odnieść się do wybranych wymogów MSB 540 (zmienionego). Zostały one opracowane, aby pomóc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu, w jaki sposób zastosować wymogi MSB 540 (zmienionego):

1. Prosty szacunek księgowy – Rezerwa na utratę wartości zapasów	Przykład 1 ilustruje, w jaki sposób biegły rewident może odnieść się do wybranych wymogów MSB 540 (zmienionego) w kontekście badania sprawozdania finansowego jednostki w przypadku stosunkowo prostych szacunków księgowych.
2. Złożony szacunek księgowy – Rezerwa na utratę wartości rzeczowych aktywów trwałych	Przykład 2 ilustruje, w jaki sposób biegły rewident może odnieść się do wybranych wymogów MSB 540 (zmienionego) w kontekście badania sprawozdania finansowego jednostki zawierającego bardziej złożone szacunki księgowe.

Przykłady ilustrują szacunki księgowe o różnych cechach i różnym stopniu złożoności. Poszczególne przykłady ilustrują tylko wybrane wymogi MSB 540 (zmienionego). Nie wszystkie wymogi są uwzględnione w każdym przykładzie i nie wszystkie aspekty wybranych do przykładu wymogów są omawiane. Dokonano wyboru różnych wymogów, aby zilustrować różne aspekty MSB 540 (zmienionego) i skupić się na tych wymogach, które są dla danego przykładu najbardziej adekwatne.

W przykładach zastosowano następujący format:

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego)	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta
Kolumna ta zawiera fragmenty wymogów MSB 540 (zmienionego). Zapoznanie się z nią nie zastępuje zapoznania się z całym standardem. Nie zawiera ona celów, definicji ani materiałów dotyczących zastosowania, z którymi należy się zapoznać, aby właściwie zastosować wymogi standardu.	Kolumna ta przedstawia przykłady ilustrujące, w jaki sposób biegły rewident może odnieść się do wymogów standardu, co obejmuje też opis wykonanych procedur i możliwe rezultaty. Jej celem nie jest: <ul style="list-style-type: none"> • Przedstawienie innych możliwych rezultatów • Opis każdej procedury, jaka może zostać przeprowadzona, aby spełnić dany wymóg; • Odniesienie się do wszystkich możliwych okoliczności w drugiej kolumnie.

Niniejsze przykłady należy czytać w całości, ponieważ łącznie służą one pokazaniu, w jaki sposób zakres prac biegłego rewidenta służących wypełnieniu wymogów MSB 540 (zmienionego) może zostać zawężony lub rozszerzony przy badaniu odpowiednio prostych i złożonych szacunków księgowych. Na przykład, prace biegłego rewidenta nad uzyskaniem zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej, mogą być stosunkowo zawężone w przypadku badania prostych (versus złożonych) szacunków księgowych. Ponadto, przy badaniu prostych szacunków księgowych, biegły rewident może uznać, że specjalistyczne umiejętności nie są potrzebne lub że występuje mniej istotnych założeń, lub że mająca zastosowanie metoda nie obejmuje modelowania.

Przykłady ilustrujące nieprzedstawione w niniejszej publikacji

Trwają prace nad dodatkowymi przykładami w celu zilustrowania, w jaki sposób biegły rewident może odnieść się do wymogów MSB 540 (zmienionego) w kontekście bardziej złożonych szacunków księgowych, na przykład, dotyczących spodziewanych strat kredytowych.

Przykład 1 – Zastosowanie wybranych aspektów MSB 540 (zmienionego) do rezerwy na utratę wartości zapasów

Kontekst

Jednostka sprzedaje trzy rodzaje aparatów fotograficznych: profesjonalne, amatorskie i konsumenckie. Aparaty fotograficzne dla profesjonalistów są drogie i jednostka ma w zapasie ich niewielkie ilości. Amatorskie aparaty fotograficzne są w średnich cenach i jednostka ma w zapasie ich stosunkowo duże ilości. Konsumenckie aparaty fotograficzne są stosunkowo tanie i jednostka ma w zapasie ich duże ilości. W związku z tym, że w sektorze amatorskich i konsumenckich artykułów fotograficznych następują szybkie zmiany, wprowadzanie nowych modeli może utrudniać sprzedawanie modeli starszych. Ponadto, coraz lepsze aparaty fotograficzne, które są wbudowane w telefonach komórkowych obniżają sprzedaż aparatów konsumenckich. W momencie, gdy sprzedaż poszczególnych modeli spada, kierownictwo badanej jednostki obniża cenę sprzedaży, aby wyprzedać towary wolnorotujące. Jeżeli zostanie to uznane za konieczne, rabaty te mogą być z czasem zwiększane. Na koniec roku kierownictwo dokonuje oceny i tworzy rezerwę na utratę wartości zapasów na podstawie zmian popytu, rozwoju technologii lub innych czynników ekonomicznych.

W tym przykładzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają wyceny zapasów w cenie nabycia nie wyższej od ceny sprzedaży netto.² Wartość ewentualnego odpisu aktualizującego zapasy do ceny sprzedaży netto oraz wszelkie straty z tytułu zapasów ujmuje się jako koszt w okresie, w którym dokonano odpisu lub w którym wykazano stratę. Kwotę ewentualnego odwrócenia odpisu aktualizującego zapasy w związku ze wzrostem ceny sprzedaży netto ujmuje się jako pomniejszenie kosztów w okresie, w którym nastąpiło odwrócenie odpisu.³ Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają ujawnienia zasad rachunkowości przyjętych przy wycenie zapasów, w tym między innymi zastosowanej formuły kosztów, wysokości odpisu aktualizującego zapasy ujętego jako koszt danego okresu oraz wartości ewentualnego odwrócenia odpisu, ujętego jako pomniejszenie salda zapasów i wykazanego jako koszt danego okresu.⁴

Jednostka nie prowadzi działalności w sektorze regulowanym.

² Na przykład, Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) 2 „Zapasy”, paragraf 9.

³ Na przykład, MSR 2, paragraf 34.

⁴ Na przykład, MSR 2, paragraf 36.

Zastosowanie MSB 540 (zmienionego)

Poniższa tabela podaje przykłady ilustrujące zrozumienie i przyjęte podejście biegłego rewidenta, z których można skorzystać w odniesieniu do wybranych wymogów MSB 540 (zmienionego). Jej treść nie odnosi się do wszystkich wymogów standardu. Mogą występować inne czynniki mające znaczenie w konkretnych okolicznościach badania podobnej jednostki (np. rabaty cenowe od dostawców i/lub wpływ zmian kursów wymiany walut na ceny importowanych towarów).

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
Procedury oceny ryzyka i powiązane działania	
<p>13. Podczas uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego),⁷ biegły rewident uzyskuje zrozumienie poniższych kwestii odnoszących się do szacunków księgowych jednostki. Procedury biegłego rewidenta prowadzące do uzyskania tego zrozumienia powinny zostać przeprowadzone w zakresie niezbędnym do zapewnienia odpowiedniej podstawy dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia zarówno na poziomie sprawozdania finansowego, jak i na poziomie stwierdzeń. (Zob. par. (A19–A22))</p>	<p>Biegły rewident przeprowadził procedury oszacowania ryzyka w celu uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym następujące procedury dotyczące szacunków księgowych jednostki jako całości:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zapoznał się z dokumentacją roboczą z ubiegłego okresu i ze sprawozdaniem finansowym za poprzedni okres; • Przeanalizował protokoły z posiedzeń zarządu i komitetów; • Przeprowadził rozmowy z członkami kierownictwa odpowiedzialnymi za sprawozdanie finansowe; oraz • Przeprowadził proste testy „krok po kroku” (ang. <i>walk-throughs</i>) procesów wykorzystywanych przez kierownictwo w celu oszacowania rezerwy.
<p><i>Jednostka i jej otoczenie</i></p> <p>(a) Transakcje jednostki oraz inne zdarzenia i uwarunkowania, które mogą skutkować potrzebą ujęcia lub ujawnienia, albo zmiany szacunków</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że wartość niektórych aparatów fotograficznych znajdujących się w posiadaniu jednostki mogła ulec zmniejszeniu. W związku z tym może występować potrzeba wykazania lub zmiany wysokości rezerwy na utratę wartości zapasów (tj. szacunku księgowego) w celu wykazania zapasów z utratą wartości w wartości ceny</p>

⁵ Zobacz odpowiednie materiały dotyczące zastosowania.

⁶ Mają one na celu zilustrowanie możliwych wyników dla niniejszego przykładu - nie ilustrują wszystkich możliwych wyników.

⁷ MSB 315 (zmieniony), paragrafy 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 i 20–21

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
księgowych w sprawozdaniu finansowym. (zob. par. A23)	nabycia nie wyższej od ceny sprzedaży netto.
<p>(b) Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące szacunków księgowych (w tym kryteria ujęcia, podstawy pomiaru, oraz powiązane wymogi odnoszące się do ujawnień i prezentacji), a także sposób, w jaki są one stosowane w kontekście rodzaju i okoliczności dotyczących jednostki i jej otoczenia, w tym w jaki sposób transakcje i inne zdarzenia lub okoliczności są podatne na czynniki ryzyka nieodłącznego lub wpływają na nie. (zob. par. A24–A25)</p>	<p>W odniesieniu do zapasów i utraty ich wartości biegły rewident uzyskał zrozumienie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej poprzez zapoznanie się z odpowiednimi standardami rachunkowości.</p> <p>Jeżeli chodzi o to, w jaki sposób wymogi ramowych założeń stosują się do badanej jednostki i jaki wpływ mają czynniki ryzyka nieodłącznego, biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uzyskał zrozumienie sektora sprzedaży detalicznej aparatów fotograficznych oraz warunków handlowych od początku okresu podlegającego badaniu do momentu badania na podstawie analizy publikacji handlowych; • Przeprowadził rozmowy z członkami kierownictwa odpowiedzialnymi za sporządzenie sprawozdania finansowego, kontrolę nad zapasami, zakupy i marketing produktów; oraz • Przeprowadził proste testy „krok po kroku” (ang. <i>walk-throughs</i>) procesów wykorzystywanych przez kierownictwo w celu oszacowania rezerwy. <p>Biegły rewident ustalił, że zastosowanie wymogów ramowych założeń sprawozdawczości finansowej mających zastosowanie do tworzonej przez jednostkę rezerwy na utratę wartości zapasów powinno być proste. Charakter i okoliczności działalności oznaczają, że dokonanie szacunku rezerwy i odpowiednich ujawnień dotyczących utraty wartości zapasów nie wymaga stosowania złożonych metod ani modelowania. Odnosne czynniki ryzyka nieodłącznego obejmują oszacowanie niepewności związanej z warunkami rynkowymi oraz możliwego wpływu na ceny aparatów fotograficznych, a także subiektywność założeń kierownictwa w związku z dokonywaniem szacunku rezerwy zgodnie z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.</p> <p><i>[Uwaga: Paragraf 16 MSB 540 (zmienionego) poniżej zajmuje się oszacowaniem nieodłącznego ryzyka.]</i></p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
<p>(c) Czynniki regulacyjne odnoszące się do szacunków księgowych jednostki, a tam, gdy ma to zastosowanie, ramowe założenia regulacyjne związane z nadzorem ostrożnościowym. (zob. par. A26)</p>	<p>Na podstawie własnej wiedzy, dostępnych wytycznych branżowych oraz rozmów przeprowadzonych z członkami kierownictwa, biegły rewident ustalił, że nie ma żadnych czynników regulacyjnych odnoszących się do rezerwy na utratę wartości zapasów jednostki.</p>
<p>(d) Rodzaj szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym jednostki oczekuje biegły rewident na podstawie zrozumienia przez niego kwestii z par. 13(a)–(c) powyżej. (Zob. par. A27)</p>	<p>Biegły rewident uzyskał zrozumienie w tej sprawie na podstawie wyników przeprowadzonych procedur zgodnie z par. 13(a)–(c) powyżej i ustalił, że potrzebne będzie utworzenie rezerwy na utratę wartości zapasów.</p> <p>Biegły rewident ustalił oczekiwany charakter szacunku księgowego i powiązane ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniu finansowym jednostki zgodnie z wymogami dotyczącymi tworzenia rezerwy na utratę wartości zapasów określonymi w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej (tj. ustalenie ceny nabycia nie wyższej od ceny sprzedaży netto zgodnie z MSR 2). Zrozumienie ujawnień zawartych w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres w odniesieniu do tworzonej przez jednostkę rezerwy na utratę wartości zapasów było również pomocne przy formułowaniu tego oczekiwania.</p>
<p><i>Kontrola wewnętrzna jednostki</i></p> <p>(e) Rodzaj i zakres nadzoru oraz ładu korporacyjnego, jaki występuje w jednostce w zakresie procesu sprawozdawczości finansowej kierownictwa w odniesieniu do szacunków księgowych. (zob. par. A28–A30)</p>	<p>Biegły rewident ustalił poprzez obserwację i rozmowy, że właściciel firmy jest zaangażowany w codzienną działalność i sprawuje nadzór nad pracownikami odpowiedzialnymi za zapasy i nad księgowym, który szacuje rezerwę na utratę wartości zapasów.</p>
<p>(f) W jaki sposób kierownictwo identyfikuje potrzebę oraz stosuje specjalistyczną wiedzę i doświadczenie w zakresie szacunków księgowych, w tym w odniesieniu</p>	<p>Biegły rewident ustalił na podstawie rozmów, że kierownictwo stwierdziło, że nie ma potrzeby angażowania specjalistycznych umiejętności ani ekspertów z zewnątrz, jako że wewnątrzni specjaliści jednostki posiadają gruntowną wiedzę na temat produktów,</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
do wykorzystania eksperta kierownictwa. (zob. par. A31)	które firma sprzedaje i monitorują rozwój sytuacji na rynku.
(g) W jaki sposób proces szacowania ryzyka przez jednostkę identyfikuje i reaguje na ryzyka odnoszące się do szacunków księgowych. (zob. par. A32–A33)	Biegły rewident ustalił, że kierownictwo nie wprowadziło formalnego procesu szacowania ryzyka i uznaje, że nie jest to nietypowe w przypadku działalności tego rozmiaru i rodzaju.
<p>(h) System informacyjny jednostki w zakresie, w jakim odnosi się do szacunków księgowych, w tym:</p> <p>(i) Grup transakcji, zdarzeń i uwarunkowań, które są znaczące dla sprawozdania finansowego i mogą skutkować potrzebą ujęcia szacunków księgowych i powiązanych ujawnień lub ich zmianą; oraz (zob. par. A34–A35)</p> <p>(ii) W jaki sposób, dla takich szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, kierownictwo:</p> <p>a. Identyfikuje właściwe metody, założenia lub źródła danych oraz potrzebę dokonania w nich zmian, które są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym, w jaki sposób kierownictwo: (zob. par. A36–A37)</p> <p>i. Wybiera lub projektuje, oraz</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że każdy aparat fotograficzny ma numer seryjny i można dotrzeć do faktury jego zakupu. Dla każdego aparatu można konkretnie ustalić jego cenę nabycia. Cena nabycia jest rejestrowana w systemie księgowym w momencie otrzymania towarów.</p> <p>Ustalając wycenę rezerwy na utratę wartości zapasów, kierownictwo opiera się na własnym subiektywnym osądzie i doświadczeniu w sektorze, a także na aktualnych warunkach handlowych swojej firmy oraz na informacjach o cenach i rabatach stosowanych przez konkurencję w celu wyodrębnienia tych kategorii i modeli aparatów fotograficznych, w których mogą występować zapasy wolnorotujące oraz ustalenia odpowiedniej szacowanej ceny sprzedaży netto tych aparatów.</p> <p>Pracownik niższego szczebla, nadzorowany przez kierownictwo, prowadzi arkusz kalkulacyjny aktualizowany co tydzień, w którym zapisuje się ceny ustalane przez konkurencję dla poszczególnych modeli aparatów fotograficznych. Obejmuje to innych sprzedawców detalicznych posiadających swoje siedziby w promieniu 20 mil oraz strony internetowe innych sprzedawców detalicznych, które będą oferowały aparaty fotograficzne na sprzedaż z oficjalnymi gwarancjami od lokalnych pośredników producentów. (Aparaty można kupić przez internet bez oficjalnych gwarancji. Jednak kierownictwo zdaje sobie sprawę, że nie mogą konkurować ceną z takimi firmami i nie uwzględniają ich w zgromadzonych danych.)</p> <p>Jeżeli chodzi o niepewność szacowania biegły rewident ustalił, że kierownictwo rozważa kwoty rabatów, jakie powinny zostać zaoferowane i zastanawia się, czy może pojawić się potrzeba ich stopniowego podwyższenia w celu ostatecznego wyprzedania wszystkich</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
<p>stosuje wykorzystywane metody, w tym wykorzystywanie modeli; (zob. par. A38–A39)</p> <p>ii. Wybiera założenia, które zostaną wykorzystane, uwzględniając rozważenie alternatywnych rozwiązań oraz identyfikuje znaczące założenia, oraz (zob. par. A40–A43)</p> <p>iii. Wybiera dane do zastosowania, (zob. par. A44)</p> <p>b. Rozumie stopień niepewności szacowania, w tym poprzez rozważenie zakresu możliwych wyników pomiaru, oraz (zob. par. A45)</p> <p>c. Odnosi się do niepewności oszacowania, w tym wybierając szacunek punktowy oraz powiązane ujawnienia, w celu ich ujęcia w sprawozdaniu finansowym. (zob. par. A46–A49)</p>	<p>zapasów posiadanych na koniec roku tak, aby nie trzeba było niszczyć żadnych zapasów. Osąd kierownictwa w kwestii tego, o ile obniżyć ceny poszczególnych modeli aparatów jest poparty jego wiedzą o tym, które modele aparatów aktualnie sprzedają się dobrze, a które słabo, oraz doświadczeniem w udzielaniu wysokich rabatów na artykuły wolnorotujące przez jednostkę i przez konkurencję. Decyzje dotyczące rabatów są uzgadniane z właścicielem firmy i zapisywane w arkuszu kalkulacyjnym. Utratę wartości zapasów ujmuje się, gdy udzielone rabaty na poszczególne modele aparatów spowodują, że cena sprzedaży netto będzie niższa od ceny nabycia.</p> <p>Kierownictwo nie potrzebuje i nie stosuje modeli w celu oszacowania wartości.</p>
<p>(i) Mające znaczenie dla badania czynności kontrolne nad procesem ustalania szacunków księgowych przez kierownictwo, jak opisano w paragrafie 13(h)(ii), (zob. par. A50–A54)</p>	<p>Czynności kontrolne występują, ale ich charakter jest stosunkowo ograniczony.</p> <p>Dane na temat cen konkurencji są gromadzone przez pracownika niższego szczebla. Kierownictwo dokonuje przeglądu ich „racjonalności” (na podstawie własnej wiedzy i doświadczenia), a także samodzielnie sprawdza wybraną próbę cen, w tym wszystkie</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
	<p>ceny, które wydają się nietypowe, niezgodne z ogólnym spodziewanym trendem.</p> <p>Właściciel jest ściśle zaangażowany w ustalanie poziomu rabatów udzielanych od cen sprzedaży i ich zatwierdzanie, jak również w tworzenie rezerw w przypadku, gdy szacowana wartość odsprzedaży spadnie poniżej ceny nabycia.</p> <p>Obliczając salda zapasów na potrzeby sprawozdania finansowego, księgowy korzysta z rejestru zapasów, zawierającego dane ilościowe i ceny zapłacone za poszczególne artykuły, a także rabaty ustalone przez kierownictwo. Salda te są przeglądane przez właściciela pod kątem ich poprawności i kompletności.</p>
<p>(j) W jaki sposób kierownictwo dokonuje przeglądu wyniku(ów) wcześniejszych szacunków księgowych i odnosi się do rezultatów tego przeglądu.</p>	<p>Kierownictwo nie dokonuje formalnego przeglądu wyników swoich wcześniejszych szacunków księgowych. Kierownictwo wdrożyło proces bieżącego analizowania rabatów, które jego zdaniem są potrzebne, starając się stosować jak najniższe rabaty i zwiększać je stopniowo w razie konieczności, aby uzyskać wyniki sprzedaży.</p>
<p>14. Biegły rewident dokonuje przeglądu wyników wcześniejszych szacunków księgowych, lub gdy ma to zastosowanie, ich późniejszych ponownych ustaleń, w celu ułatwienia identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie sprawozdawczym. Określając rodzaj i zakres tego przeglądu biegły rewident bierze pod uwagę charakterystykę szacunków księgowych. Przegląd ten nie ma na celu podważenia ocen szacunków księgowych dokonanych w poprzednich okresach sprawozdawczych, które były prawidłowo oparte na informacjach dostępnych w chwili ich dokonywania. (Zob. par. A55–A60)</p>	<p>Na podstawie przeglądu faktycznie uzyskanych cen sprzedaży w porównaniu z cenami oszacowanymi na koniec ubiegłego roku biegły rewident ustalił, że różnica pomiędzy utworzoną rezerwą a uzyskanymi cenami sprzedaży znajduje się zazwyczaj poniżej poziomu istotności.</p>
<p>15. W odniesieniu do szacunków księgowych biegły</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że nie były wymagane specjalistyczne umiejętności.</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
<p>rewident określa, czy zespół wykonujący zlecenie posiada specjalistyczne umiejętności lub wiedzę do wykonania procedur oszacowania ryzyka, identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, zaprojektowania i wykonania procedur badania stanowiących reakcję na te ryzyka, lub oceny uzyskanych dowodów badania. (Zob. par. A61–A63)</p>	
Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia	
<p>16. W trakcie identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień na poziomie stwierdzeń, jak jest to wymagane przez MSB 315 (zmieniony),⁸ biegły rewident szacuje odrębnie ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli. Podczas identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia i szacowania ryzyka nieodłącznego biegły rewident bierze pod uwagę następujące zagadnienia: (zob. par. A64–A71)</p> <p>(a) Stopień, w jakim szacunek księgowy jest narażony na niepewność szacowania, oraz (zob. par. A72–A75)</p> <p>(b) Stopień w jakim na poniższe ma wpływ niepewność szacowania, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego: (zob. par. A76–A79)</p> <p>(i) Wybór i zastosowanie metod, założeń</p>	<p>Biegły rewident oszacował, że nieodłączne ryzyko istotnego zniekształcenia wyceny rezerwy jest umiarkowane, biorąc pod uwagę oszacowanie, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Szacunek rezerwy jest narażony na umiarkowaną niepewność szacowania. Szacowanie to opiera się na stosunkowo krótkim okresie prognozowania i saldzie zapasów, co do którego oczekuje się, że większość salda zapasów na koniec roku zostanie sprzedana w ciągu 6 miesięcy; • Subiektywny osąd kierownictwa i możliwe zmiany warunków rynkowych, nie znajdujące pokrycia w założeniach kierownictwa, mogą mieć umiarkowany wpływ; • Istnieją niezależne źródła danych do wyceny, z których kierownictwo korzysta w ramach stosowanej metody; • Zastosowanie metody przyjętej przez kierownictwo do obliczenia szacunku punktowego dla rezerwy jest stosunkowo proste; oraz • Wymaganych powiązanych ujawnień jest niewiele i łatwo je ustalić na podstawie stosowanej metody. <p>Biegły rewident oszacował ryzyko kontroli jako wysokie w związku z tym, że kontrole jednostki są ograniczone i nie zostały zaprojektowane tak, aby chronić przed ryzykiem</p>

⁸ MSB 315 (zmieniony), paragrafy 25 i 26

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
<p>i danych podczas ustalania szacunku księgowego, oraz</p> <p>(ii) Wybór szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień do włączenia do sprawozdania finansowego.</p>	<p>istotnego zniekształcenia wynikającym z przyjęcia założeń na temat przyszłości, które mogą okazać się niewłaściwe Biorąc pod uwagę stosunkową prostotę metody stosowanej przez kierownictwo, charakter i dostępność wykorzystywanych danych oraz ograniczony charakter innych kontroli stosowanych przez jednostkę, biegły rewident ustalił, że najbardziej odpowiednie będzie podejście oparte całkowicie na procedurach wiarygodności.</p>
<p>17. Biegły rewident ustala, czy którekolwiek z ryzyk istotnego zniekształcenia zidentyfikowanych i oszacowanych zgodnie z par. 16 są, według jego osądu, ryzykami znaczącymi.⁹ Jeżeli biegły rewident określił, że istnieje znaczące ryzyko, uzyskuje zrozumienie kontroli jednostki, w tym czynności kontrolnych dotyczących tego ryzyka.¹⁰ (Zob. par. A80)</p>	<p>Biorąc pod uwagę uzyskane zrozumienie działalności i obecne warunki rynkowe, biegły rewident nie uznał ryzyka istotnego zniekształcenia wyceny rezerwy na utratę wartości zapasów za znaczące.</p>
Reakcje na oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia	
<p>18. Zgodnie z wymogami MSB 330,¹¹ dalsze procedury badania biegłego rewidenta powinny stanowić reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń,¹² z uwzględnieniem przyczyn oszacowania tych ryzyk. Dalsze procedury badania powinny uwzględniać jedno lub więcej z poniższych podejść:</p>	<p>Biegły rewident uznał, że najważniejszymi dalszymi procedurami badania będzie przede wszystkim sprawdzenie, w jaki sposób kierownictwo ustaliło szacunek księgowy, a także uzyskanie dowodów badania ze zdarzeń, jakie miały miejsce do dnia sprawozdania biegłego rewidenta.</p> <p>Biegły rewident stwierdził, że nie jest konieczne ustalanie szacunku punktowego lub przedziału biegłego rewidenta, jeśli zostanie to potwierdzone w wyniku dalszych procedur badania zgodnie z paragrafem 18(b).</p>

⁹ MSB 315 (zmieniony), paragraf 27

¹⁰ MSB 315 (zmieniony), paragraf 29

¹¹ MSB 330, paragrafy 6–15 i 18

¹² MSB 330, paragrafy 6-7 i 21

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
<p>(a) Uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń, jakie mają miejsce do dnia sprawozdania biegłego rewidenta (zob. paragraf 21);</p> <p>(b) Sprawdzenie, w jaki sposób kierownictwo ustala szacunki księgowe (zob. paragrafy 22–27); lub</p> <p>(c) Ustalenie szacunku punktowego lub przedziału biegłego rewidenta (zob. paragrafy 28–29).</p> <p>Dalsze procedury badania biegłego rewidenta powinny uwzględniać fakt, że im wyżej oszacowane jest ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące muszą być dowody badania.¹³ Biegły rewident projektuje i wykonuje dalsze procedury badania w sposób, który nie jest ukierunkowany na uzyskiwanie dowodów badania potwierdzających ustalenia lub wykluczenie dowodów badania przeczących ustaleniom. (Zob. par. A81–A84)</p>	
<p><i>Uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń następujących do daty sprawozdania biegłego rewidenta</i></p> <p>21. Gdy dalsze procedury badania zakładają uzyskanie dowodów badania ze zdarzeń następujących do daty sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident ocenia, czy takie dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby odnieść się do ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczącego szacunków księgowych, mając na uwadze, że zmiany w okolicznościach i innych</p>	<p>W przedziałach aparatów profesjonalnych, amatorskich i konsumenckich biegły rewident przeanalizował każdy model aparatu fotograficznego w celu wyodrębnienia tych, w których mogą występować zapasy wolnorotujące, biorąc pod uwagę:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Roczną sprzedaż każdego z aparatów; • Saldo zapasów na koniec roku; • Sprzedaż w okresie od zakończenia roku do daty przeprowadzania testu, w tym poziom udzielonych rabatów; oraz

¹³ MSB 330, paragraf 7(b)

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
<p>znaczących warunkach pomiędzy zdarzeniem a datą pomiaru mogą mieć wpływ na przydatność takich dowodów badania w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A91–A93)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Saldo zapasów na dzień testu. <p>Wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące sprzedaży w ciągu roku oraz salda zapasów na koniec roku uzyskano w ramach innych elementów badania. Biegły rewident zaprojektował i przeprowadził dalsze procedury wiarygodności, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące sprzedaży i rabatów po końcu roku. Dostarczyło to dowodów, że rezerwa na utratę wartości aparatów fotograficznych sprzedanych po końcu roku nie została istotnie zmniejszona. Biegły rewident ustalił także, że jednostka nadal posiada aparaty fotograficzne, które znajdowały się w zapasach na koniec roku i w odniesieniu do których odnośna rezerwa z tytułu utraty wartości jest istotna.</p>
<p><i>Badanie, w jaki sposób kierownictwo ustala szacunki księgowe</i></p> <p>22. Podczas badania sposobu, w jaki kierownictwo ustala szacunki księgowe, dalsze procedury badania obejmują procedury zaprojektowane i wykonywane zgodnie z paragrafami 23–26, w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących ryzyk istotnego zmniejszenia odnoszących się do: (zob. par. A94)</p> <p>(a) Wyboru i zastosowania metod, znaczących założeń oraz danych wykorzystanych przez kierownictwo podczas ustalania szacunku księgowego, oraz</p> <p>(b) Sposobu, w jaki kierownictwo dokonało wyboru szacunku punkowego i przedstawiło powiązane ujawnienia dotyczące niepewności szacowania.</p>	<p>Na podstawie rozmów przeprowadzonych z kierownictwem na temat stosowanego przez nie podejścia biegły rewident ustalił, że kierownictwo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uczestniczy w targach handlowych, aby pozyskiwać informacje o nowych produktach, które mogą zostać wprowadzone na rynek. • Przegląda reklamy konkurencji, aby dowiedzieć się, które modele aparatów fotograficznych oferuje konkurencja po obniżonych cenach. • Opierając się na własnym doświadczeniu branżowym, ustala, jakie rezerwy należy utworzyć na wartość bilansową artykułów wolnorotujących. <p>Na podstawie przeprowadzonych rozmów wyodrębniono modele aparatów, na które kierownictwo utworzyło rezerwy, a także te modele, którym kierownictwo przyglądało się, ale ostatecznie nie utworzyło na nie rezerwy. Rozmowy były rzeczowe i poparte dowodami badania dotyczącymi zdarzeń, jakie nastąpiły do daty badania, między innymi sprzedaży po dacie bilansu, w celu wyodrębnienia wolnorotujących modeli aparatów, na które już udzielono rabatów, a także informacji o rozwoju ważnych nowych produktów, które mogą wpłynąć na atrakcyjność aparatów znajdujących się w zapasach na koniec roku.</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
<p>Metody</p> <p>23. Stosując wymogi paragrafu 22 w odniesieniu do metod, dalsze procedury badania odnoszą się do poniższych zagadnień:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Czy wybrana metoda jest prawidłowa w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy zmiany metody w stosunku do tych, które były wykorzystane w poprzednich okresach sprawozdawczych są odpowiednie; (zob. par. A95, A97) (b) Czy osądy zastosowane podczas wyboru metody powodują wystąpienie oznak możliwej stronniczości kierownictwa; (zob. par. A96) (c) Czy kalkulacje są zastosowane zgodnie z metodą oraz są poprawne matematycznie; (d) Tam, gdzie zastosowana przez kierownictwo metoda obejmuje skomplikowane modelowanie, czy osądy zostały zastosowane spójnie oraz czy, gdy ma to zastosowanie: (zob. par. A98– A100) <ul style="list-style-type: none"> (i) Zaprojektowanie modelu spełnia cel pomiaru mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jest odpowiednie w danych okolicznościach oraz, jeżeli ma to zastosowanie, zmiany w modelu w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego są odpowiednie 	<p>Biegły rewident stwierdził, że metoda kierownictwa jest właściwa na potrzeby ustalenia, czy cena sprzedaży netto jest niższa od ceny nabycia i na które modele aparatów fotograficznych kierownictwo tworzy rezerwę zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Biegły rewident stwierdził także, że osądy kierownictwa dokonane przy wyborze metody nie wykazywały oznak możliwej stronniczości kierownictwa, ponieważ wybrana przez kierownictwo metoda jest powszechnie stosowaną praktyką branżową i biegły rewident zgodził się, że jest ona odpowiednia do okoliczności.</p> <p>Zaprojektowano i przeprowadzono procedury wiarygodności, które dostarczyły dowodów na to, że obliczenia wykonane w ramach metody były poprawne matematycznie.</p> <p>Metoda nie obejmuje modelowania.</p> <p>Zaprojektowano i przeprowadzono procedury wiarygodności, które dostarczyły dowodów na to, że przy stosowaniu metody zachowano rzetelność założeń kierownictwa i wykorzystanych danych.</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
<p>w danych okolicznościach, oraz</p> <p>(ii) Poprawki wyniku modelu są spójne z celem pomiaru mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i są odpowiednie w danych okolicznościach, oraz</p> <p>(e) Czy spójność znaczących założeń i danych została zachowana podczas stosowania metody. (Zob. par. A101)</p>	
<p>Znaczące założenia</p> <p>24. Stosując wymogi paragrafu 22 w odniesieniu do znaczących założeń, dalsze procedury badania odnoszą się do poniższych zagadnień:</p> <p>(a) Czy znaczące założenia są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy zmiany metody w stosunku do poprzednich okresów sprawozdawczych są odpowiednie; (zob. par. A95, A102–A103)</p> <p>(b) Czy osądy zastosowane podczas wyboru znaczących założeń powodują wystąpienie oznak możliwej stronniczości kierownictwa; (zob. par. A96)</p> <p>(c) Czy, na podstawie wiedzy uzyskanej przez biegłego rewidenta w trakcie badania, znaczące</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że znaczące założenia przyjęte przez kierownictwo i właściciela określają, że poziomy rabatów już zastosowane lub które zostaną zastosowane w przyszłości, umożliwią stopniową sprzedaż zapasów po planowanych cenach; wprowadzenie na rynek nowych produktów, o których już wiadomo, które nie uniemożliwi sprzedaży zapasów przy przyjętym lub zaplanowanym poziomie rabatów; a także, że nie zostaną wprowadzone na rynek inne nieznanne nowe produkty i nie nastąpią zmiany warunków rynkowych, które mogłyby znacząco wpłynąć na sprzedaż zapasów posiadanych na koniec roku.</p> <p>Na podstawie wyników procedur przeprowadzonych w celu uzyskania dowodów ze zdarzeń, które nastąpiły do daty sprawozdania biegłego rewidenta (zobacz wyżej), a także dodatkowych procedur zaprojektowanych i przeprowadzonych w celu uzyskania dowodów dotyczących:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Porównań do trendów z ubiegłych lat; oraz • Przeglądu czasopism fotograficznych i stron internetowych w celu znalezienia informacji na temat modeli aparatów fotograficznych, biegły rewident ustalił, że: <ul style="list-style-type: none"> ○ Założenia są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i są spójne z podstawą założeń

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
<p>założenia są spójne między sobą oraz z założeniami wykorzystanymi w innych szacunkach księgowych, lub z powiązanymi założeniami wykorzystanymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki; oraz (zob. par. A104)</p> <p>(d) Tam gdzie ma to zastosowanie, czy kierownictwo zamierza podjąć specyficzne rodzaje działań i czy ma możliwość, aby to zrealizować. (zob. par. A105)</p>	<p>przyjętych w ubiegłych latach. Są one również spójne z założeniami przyjętymi do budżetu na przyszły rok.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Uzasadnienie kierownictwa dotyczące zróżnicowania planowanych rabatów dla poszczególnych modeli aparatów fotograficznych (lub modeli o różnorodnych cechach, na przykład kolorach) wydaje się racjonalne. ○ Pojawiły się dowody na możliwość stronniczości kierownictwa w kierunku zaniżenia rezerwy na dwa modele aparatów, które zbadano podczas dalszych testów (zobacz poniżej). ○ W przypadku modeli aparatów objętych rezerwą na utratę wartości zapasów, istnieją dowody na to, że kierownictwo podejmuje starania i odnosi sukcesy w sprzedaży tych aparatów po obniżonej cenie, i w ich przypadku dalsze obniżki cen wykraczające poza planowane obniżki nie wydają się konieczne.
<p>Dane</p> <p>25. Stosując wymogi paragrafu 22 w odniesieniu do danych, dalsze procedury badania odnoszą się do poniższych zagadnień:</p> <p>(a) Czy dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy zmiany w stosunku do poprzednich okresów sprawozdawczych są odpowiednie (zob. par. A95, A106);</p> <p>(b) Czy osądy zastosowane podczas wyboru danych powodują wystąpienie oznak możliwej stronniczości kierownictwa; (zob. par. A96)</p> <p>(c) Czy dane zostały odpowiednio zrozumiane</p>	<p>Biegły rewident oszacował, że dane, z których korzysta kierownictwo, są odpowiednie w kontekście ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Zaprojektowane i przeprowadzone procedury dostarczyły dowodów na to, że dane są stosowne, wiarygodne i odpowiednio zrozumiane przez kierownictwo, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Salda sprzedaży i zapasów są zgodne z zapisami księgowymi jednostki, na temat których uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania na podstawie innych wykonanych procedur. • Pierwotne dane na temat cen są zgodne z kwotami zafakturowanymi i zapłaconymi dostawcom. • Informacje na temat cen konkurencji zawarte w arkuszu kalkulacyjnym, wykorzystywane przez kierownictwo przy formułowaniu założeń i planowaniu rabatów, są zgodne z informacjami w reklamach w czasopiśmie i internecie. • Wiedza kierownictwa na temat planowanego wejścia na rynek nowych modeli aparatów fotograficznych jest poparta informacjami pochodzącymi bezpośrednio

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
<p>lub zinterpretowane przez kierownictwo, w tym w odniesieniu do warunków umownych; oraz (zob. par. A107)</p> <p>(d) Czy dane zostały odpowiednio zrozumiane lub zinterpretowane przez kierownictwo, w tym w odniesieniu do warunków umownych. (zob. par. A108)</p>	<p>od producentów.</p> <ul style="list-style-type: none"> Nie ma dowodów na możliwą stronniczość kierownictwa przy wyborze źródeł danych.
<p>Wybór szacunku punktowego i powiązanych ujawnień dotyczących niepewności szacowania przez kierownictwo</p> <p>26. Stosując wymogi paragrafu 22, dalsze procedury badania odnoszą się do tego, czy w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej kierownictwo podjęło odpowiednie kroki, aby:</p> <p>(a) Zrozumieć niepewność szacowania, oraz (zob. par. A109)</p> <p>(b) Odnieść się do niepewności oszacowania poprzez wybór odpowiedniego szacunku punktowego oraz określenie powiązanych ujawnień dotyczących niepewności oszacowania. (zob. par. A110–A114)</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają ujawnienia zasady rachunkowości, ale w przypadku działalności tego rozmiaru i rodzaju nie jest wymagane ujawnienie niepewności szacowania ani czynników mających na nią wpływ.</p> <p>Biegły rewident stwierdził, że w przypadku większości modeli aparatów fotograficznych, dla których konieczne jest utworzenie rezerwy, zapasy wykazuje się w cenie nabycia nie wyższej od ceny sprzedaży netto na podstawie metody przyjętej przez kierownictwo. Kierownictwo nie przedstawiło zakresu możliwych wyników obejmujących możliwe wahania rabatów, jakie mogą ostatecznie zostać zastosowane, ponieważ zdaniem kierownictwa takie wahania, o ile wystąpią, będą nieliczne i nie będą miały znaczącego wpływu. Biegły rewident ustalił, że - z dwoma wyjątkami – kierownictwo uwzględniło w sposób spójny ceny konkurencji przy analizie niepewności szacowania.</p> <p>Biegły rewident przeprowadził analizę wrażliwości cen dla wybranych modeli aparatów fotograficznych i stwierdził, że przekonanie kierownictwa, że wahania, o ile wystąpią, będą nieliczne i nie będą miały znaczącego wpływu, jest racjonalne.</p>
<p>27. Gdy, według osądu biegłego rewidenta opartego na uzyskanych dowodach badania, kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć lub odnieść się do niepewności oszacowania, wówczas biegły rewident: (zob. par. A115–A117)</p>	<p>Biegły rewident wyodrębnił i potwierdził z kierownictwem dwa modele aparatów fotograficznych, które były sprzedawane przez konkurencję po cenie niższej niż obniżona cena ustalona przez kierownictwo i które nie były uwzględnione w utworzonej przez kierownictwo rezerwie na utratę wartości zapasów. W odniesieniu do tych modeli biegły rewident stwierdził, że wycena kierownictwa była zbyt optymistyczna, jako że żaden z tych</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ⁵	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ⁶
<p>(a) Zwraca się do kierownictwa z prośbą o wykonanie dodatkowych procedur w celu zrozumienia niepewności oszacowania lub odniesienia się do niej poprzez ponowne rozważenie wyboru szacunku punktowego kierownictwa lub rozważenie przedstawienia dodatkowych ujawnień dotyczących niepewności oszacowania oraz dokonuje oceny(-en) reakcji kierownictwa zgodnie z paragrafem 26;</p> <p>(b) Jeżeli biegły rewident ustala, że reakcja kierownictwa na jego prośbę nie jest wystarczająca w odniesieniu do niepewności szacowania, w zakresie, w jakim jest to możliwe, wówczas biegły rewident ustala swój szacunek punktowy lub przedział zgodnie z paragrafami 28–29; oraz</p> <p>(c) Ocenia, czy występują słabości istniejącej kontroli wewnętrznej, a jeżeli tak, komunikuje je zgodnie z MSB 265.¹⁴</p>	<p>modeli nie został sprzedany przez ponad miesiąc i wydawało się, że prawdopodobnie konieczne będzie udzielenie dalszych rabatów.</p> <p>Biegły rewident omówił z kierownictwem powody tworzenia rezerwy na te dwa modele aparatów i przedstawił swoje ustalenia z badania. W wyniku tego kierownictwo zgodziło się utworzyć rezerwy na te modele aparatów.</p> <p>Na podstawie analizy wrażliwości przeprowadzonej przez biegłego rewidenta dotyczącej cen wybranej próby innych aparatów (zobacz wyżej) biegły rewident stwierdził, że ustalenia te nie stanowią znaczącej słabości kontroli wewnętrznej oraz że kierownictwo nie musi przeprowadzać dodatkowych procedur.</p>

¹⁴ MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”

Przykład 2 – Zastosowanie wybranych aspektów MSB 540 (zmienionego) do rezerwy na utratę wartości rzeczowych aktywów trwałych

Kontekst

Jednostka produkuje i sprzedaje na całym świecie konsumenckie aparaty fotograficzne w cenach od niskich do średnich. Działalność produkcyjna jednostki jest zlokalizowana w jednym kraju, ale sprzedaż jest prowadzona dla klientów i dystrybutorów za granicą. W trakcie okresu następowały znaczące zmiany, które miały ujemny wpływ na jednostkę, ponieważ ulepszanie aparatów fotograficznych wbudowanych w urządzenia mobilnych powoduje spadek sprzedaży i cen aparatów konsumenckich, wywierając presję na przychody i rentowność jednostki. Kierownictwo ustaliło, że niekorzystne warunki rynkowe są wskazówką, że wartość bilansowa rzeczowych aktywów trwałych jednostki wykorzystywanych do produkcji aparatów konsumenckich może być za wysoka i w związku z tym na koniec okresu kierownictwo oszacowało wartość odzyskiwalną rzeczowych aktywów trwałych.

Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej opierają się na międzynarodowych standardach rachunkowości i wymagają, aby jednostka oszacowała wartość odzyskiwalną składnika aktywów mającego określony okres użytkowania, jeżeli występują przesłanki utraty wartości składnika aktywów na koniec okresu.¹⁵ Wartość odzyskiwalną składnika aktywów wycenia się według wyższej z dwóch kwot: wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do zbycia i wartości użytkowej.¹⁶ Jeżeli wartość odzyskiwalna składnika aktywów jest niższa niż jego wartość bilansowa, wartość bilansową składnika aktywów obniża się, a kwotę obniżki wykazuje się jako odpis z tytułu utraty wartości.¹⁷ MSR 36 wymaga szeregu ujawnień, w tym między innymi informacji o zdarzeniach i okolicznościach, które doprowadziły do utraty wartości oraz elementach składowych metod przyjętych do oszacowania wartości odzyskiwalnej.

Jednostka nie prowadzi działalności w sektorze regulowanym.

¹⁵ MSR 36 „Utrata wartości aktywów”, paragraf 9

¹⁶ MSR 36, paragraf 18

¹⁷ MSR 36, paragraf 59

Zastosowanie MSB 540 (zmienionego)

Poniższa tabela podaje przykłady ilustrujące zrozumienie i podejście biegłego rewidenta, z których można skorzystać w odniesieniu do wybranych wymogów MSB 540 (zmienionego). Przykład nie odnosi się do wszystkich wymogów standardu. W konkretnych okolicznościach zlecenia mogą mieć znaczenie inne zdarzenia, warunki lub czynniki i mogą one wymagać rozważenia.

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
Procedury oceny ryzyka i powiązane działania	
<p>13. Podczas uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego),²⁰ biegły rewident uzyskuje zrozumienie poniższych kwestii odnoszących się do szacunków księgowych jednostki. Procedury biegłego rewidenta prowadzące do uzyskania tego zrozumienia powinny zostać przeprowadzone w zakresie niezbędnym do zapewnienia odpowiedniej podstawy dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia zarówno na poziomie sprawozdania finansowego, jak i na poziomie stwierdzeń. (zob. par. A19–A22)</p>	<p>Biegły rewident przeprowadził następujące procedury oszacowania ryzyka w celu uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym następujące procedury dotyczące szacunków księgowych jednostki jako całości:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zapoznał się z dokumentacją roboczą z ubiegłego okresu i ze sprawozdaniem finansowym za poprzedni okres; • Przeanalizował protokoły z posiedzeń zarządu i komitetów; • Przeprowadził rozmowy z właściwymi członkami kierownictwa odpowiedzialnymi za sprawozdanie finansowe; • Przeprowadził analityczne procedury oszacowania ryzyka; • Przeprowadził testy „krok po kroku” (ang. <i>walk-throughs</i>) procesów wykorzystywanych przez kierownictwo w celu ustalenia potrzeby i dokonania szacunków księgowych; oraz • Skorzystał ze swojej wiedzy na temat branży, w której prowadzi działalność jednostka, w tym wiedzy uzyskanej podczas badania innych jednostek z sektora produkcji aparatów fotograficznych oraz na podstawie przeglądu publikacji handlowych i informacji publikowanych przez innych producentów.

¹⁸ Zobacz odpowiednie materiały dotyczące zastosowania.

¹⁹ Mają one na celu zilustrowanie możliwych wyników dla niniejszego przykładu - nie ilustrują wszystkich możliwych wyników.

²⁰ MSB 315 (zmieniony), paragrafy 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 i 20–21

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p><i>Jednostka i jej otoczenie</i></p> <p>(a) Transakcje jednostki oraz inne zdarzenia i uwarunkowania, które mogą skutkować potrzebą ujęcia lub ujawnienia, albo zmiany szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym. (zob. par. A23)</p>	<p>W wyniku przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka, biegły rewident ustalił, że niesprzyjające warunki rynkowe przyspieszyły w bieżącym okresie, głównie z powodu rosnącej penetracji rynku urządzeń komórkowych w przystępnych cenach z coraz lepszymi aparatami fotograficznymi. W związku z tym przychody i zyski jednostki nie osiągnęły zakładanych celów, pomimo zaplanowanego w budżecie spadku w stosunku do roku ubiegłego, co miało wpływ na kilka szacunków, w tym na wycenę rzeczowych aktywów trwałych.</p>
<p>(b) Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące szacunków księgowych (w tym kryteria ujęcia, podstawy pomiaru, oraz powiązane wymogi odnoszące się do ujawnień i prezentacji), a także sposób, w jaki są one stosowane w kontekście rodzaju i okoliczności dotyczących jednostki i jej otoczenia, w tym w jaki sposób transakcje i inne zdarzenia lub okoliczności są podatne na czynniki ryzyka nieodłącznego lub wpływają na nie. (zob. par. A24–A25)</p>	<p>Biegły rewident uzyskał zrozumienie szczegółowych wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej na podstawie przeglądu MSR 36 i związanych z nim wytycznych i pomocy praktycznych opracowanych przez firmę audytorską.</p> <p>MSR 36 wymaga, aby jednostka oceniła na koniec każdego okresu sprawozdawczego, czy występują przesłanki utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych oraz, o ile takie przesłanki występują, aby oszacowała wartość odzyskiwalną aktywów i ustaliła, czy wartość bilansowa przewyższa szacowaną wartość odzyskiwalną. MSR 36 definiuje wartość odzyskiwalną jako wyższą z dwóch kwot: wartości godziwej składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne, pomniejszonej o koszty zbycia, lub wartości użytkowej. W momencie ujęcia odpisu z tytułu utraty wartości MSR 36 wymaga także dokonania szeregu powiązanych ujawnień, takich jak osądy i szacunki związane z obliczeniem utraty wartości.</p> <p>Dodatkowo MSR 1²¹ wymaga ujawnienia informacji na temat założeń przyjętych przez kierownictwo co do przyszłości oraz wszelkich innych ważniejszych źródeł niepewności oszacowania na koniec okresu sprawozdawczego, które są obarczone znaczącym ryzykiem powstania istotnych korekt wartości bilansowych aktywów i zobowiązań w następnym roku obrotowym.</p>

²¹ MSR 1 "Prezentacja sprawozdań finansowych"

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
	<p>MSR 36 zawiera konkretne wymogi dotyczące wyliczenia wartości odzyskiwalnej (np. jakie konkretnie elementy mają być zawarte w wyliczeniu wartości użytkowej), które mogą ograniczać stopień subiektywizmu przy wyborze i stosowaniu metody ustalania szacunku.</p> <p>W tym przypadku kierownictwo zastosowało model wartości użytkowej do oszacowania wartości odzyskiwalnej. Takie modele mogą zazwyczaj zawierać liczne założenia oraz wiązać się z potrzebą złożonego modelowania. Skutkuje to subiektywizmem i podatnością kierownictwa na stronniczość przy wyborze odpowiednich założeń, a także złożonością procesu opracowania i stosowania odpowiedniego modelu.</p> <p>Biegły rewident ocenił, że ujawnienia wymagane zgodnie z MSR 36 i MSR 1, odnoszące się do szacowania wartości odzyskiwalnej rzeczowych aktywów trwałych jednostki, nie są same w sobie szczególnie złożone i nie skutkują wyższym poziomem subiektywizmu ani możliwością stronniczości kierownictwa.</p>
<p>(c) Czynniki regulacyjne odnoszące się do szacunków księgowych jednostki, a tam, gdy ma to zastosowanie, ramowe założenia regulacyjne związane z nadzorem ostrożnościowym. (zob. par. A26)</p>	<p>Na podstawie własnej wiedzy o sektorze produkcji aparatów fotograficznych, dostępnych wytycznych branżowych oraz rozmów przeprowadzonych z członkami kierownictwa, biegły rewident ustalił, że nie ma żadnych czynników regulacyjnych odnoszących się do szacunku księgowego jednostki wyceny rzeczowych aktywów trwałych.</p>
<p>(d) Rodzaj szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym jednostki oczekuje biegły rewident na podstawie zrozumienia przez niego kwestii z par. 13(a)–(c) powyżej. (zob. par. A27)</p>	<p>Biegły rewident uzyskał zrozumienie w tej sprawie na podstawie wyników przeprowadzonych procedur zgodnie z paragrafem 13(a)–(c) powyżej.</p> <p>Biegły rewident ustalił spodziewany charakter szacunku księgowego (wycena i utrata wartości rzeczowych aktywów trwałych) i powiązanych ujawnień, jakie mają być zawarte w sprawozdaniu finansowym jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi zasadami sprawozdawczości finansowej (tj. ustalenie wartości odzyskiwalnej zgodnie z MSR 36) poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> Przegląd poradnika praktycznego opracowanego przez firmę biegłego rewidenta,

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
	<p>zawierającego prezentację najlepszej praktyki na przykładach oraz przykłady ujawnień zgodnie z MSR 1 i MSR 36; oraz</p> <ul style="list-style-type: none"> Przegląd ujawnień w sprawozdaniach finansowych jednostki z ubiegłego roku dotyczących ustalenia wartości odzyskiwalnej rzeczowych aktywów trwałych.
<p><i>Kontrola wewnętrzna jednostki</i></p> <p>(e) Rodzaj i zakres nadzoru oraz ładu korporacyjnego, jaki występuje w jednostce w zakresie procesu sprawozdawczości finansowej kierownictwa w odniesieniu do szacunków księgowych. (zob. par. A28–A30).</p>	<p>Biegły rewident przeprowadził procedury oszacowania ryzyka w celu uzyskania zrozumienia, czy osoby sprawujące nadzór:</p> <ul style="list-style-type: none"> Posiadają umiejętności lub wiedzę umożliwiające zrozumienie cech charakterystycznych określonej metody lub modelu do ustalenia szacunków księgowych oraz ryzyk odnoszących się do szacunku księgowego – obejmowało to ocenę doświadczenia Komitetu Audytu jednostki, w związku z oszacowaniem utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych; Posiadają umiejętności lub wiedzę do zrozumienia, czy kierownictwo ustaliło szacunki księgowe zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej – obejmowało to zapoznanie się z odpowiednimi kwalifikacjami Komitetu Audytu i ustalenie, czy posiada on wystarczającą wiedzę w zakresie MSR 36, aby zrozumieć, czy szacunki kierownictwa są zgodne z wymogami tego standardu; Są niezależne od kierownictwa, posiadają informacje konieczne do terminowej oceny sposobu, w jaki kierownictwo ustaliło szacunki księgowe, oraz autorytet do kwestionowania działań kierownictwa, gdy wydają się one być niewłaściwe lub nieprawidłowe – obejmowało to zbadanie okresowych sprawozdań przedstawianych Komitetowi Audytu przez kierownictwo i ocenę, czy zawierają one informacje niezbędne do sprawdzenia szacunków dokonanych przez kierownictwo, a także ocenę komunikacji Komitetu Audytu z kierownictwem w ostatnim czasie w celu ustalenia, czy Komitet Audytu zadał właściwe pytania na temat szacunków kierownictwa; Nadzorują proces ustalania szacunków księgowych jednostki przez kierownictwo,

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
	<p>w tym stosowanie modeli – obejmowało to zweryfikowanie poprzez sprawdzenie protokołów i innych informacji, czy kierownictwo składa okresowe sprawozdania Komitetowi Audytu i czy sprawozdania te są analizowane, omawiane i zatwierdzane przez Komitet Audytu; oraz</p> <ul style="list-style-type: none"> Nadzorują czynności monitorowania podjęte przez kierownictwo – obejmowało to ocenę zaangażowania Komitetu Audytu w kontrolę nad procedurami nadzoru i przeglądu stosowanymi przez kierownictwo w celu wykrywania i usuwania słabości w zaprojektowanych kontrolach lub ich operacyjnej skuteczności
<p>(f) W jaki sposób kierownictwo identyfikuje potrzebę oraz stosuje specjalistyczną wiedzę i doświadczenie w zakresie szacunków księgowych, w tym w odniesieniu do wykorzystania eksperta kierownictwa. (zob. par. A31)</p>	<p>Kierownictwo stwierdziło, że dla potrzeb testowania wartości odzyskiwalnej rzeczowych aktywów trwałych posiada wystarczającą wiedzę i umiejętności niezbędne do wyboru i zastosowania odpowiednich metod, założeń i danych bez potrzeby angażowania eksperta. Biegły rewident przeprowadził procedury oszacowania ryzyka w celu uzyskania zrozumienia, czy kierownictwo:</p> <ul style="list-style-type: none"> Rozważyło specjalistyczny rodzaj kwestii wymagającej oszacowania (przesłanki utraty wartości); Rozważyło złożoną naturę modeli wymagających zastosowania wymogów MSR 36; oraz Ustaliło, czy rodzaj warunku, transakcji lub zdarzenia wymagającego szacunku księgowego (utraty wartości) jest nietypowy lub rzadki. <p>Biegły rewident stwierdził, że kierownictwo rozważyło powyższe kwestie przeprowadzając własne oszacowanie ryzyka związanego z szacunkami księgowymi oraz uznał, że kierownictwo w sposób właściwy zastosowało specjalistyczną wiedzę i umiejętności.</p>
<p>(g) W jaki sposób proces szacowania ryzyka przez jednostkę identyfikuje i reaguje na ryzyka odnoszące się do szacunków księgowych.</p>	<p>Biegły rewident przeprowadził procedury oszacowania ryzyka w celu uzyskania ogólnego zrozumienia procesu oszacowania ryzyka przez kierownictwo oraz ustalenia, czy, a jeżeli tak, to i w jaki sposób kierownictwo:</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>(zob. par. A32–A33)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Zwraca szczególną uwagę na wybór i zastosowanie metod, założeń i danych wykorzystywanych do ustalania szacunków księgowych – obejmowało to zrozumienie procesu stosowanego przez kierownictwo w związku z wyborem odpowiednich metod, założeń i danych oraz ocenę kontroli w zakresie przeglądu i innych kontroli związanych z procesem utraty wartości konsumenckich aparatów fotograficznych. • Monitoruje kluczowe wskaźniki wydajności (KPI), które mogą wskazywać na nieoczekiwane lub niespójne wyniki w porównaniu do historycznych lub zabudżetowanych wielkości lub z innych znanych czynników (np. zmiany zdarzeń lub warunków) – obejmowało to zbadanie dowodów okresowych posiedzeń kierownictwa mających na celu analizę wyników jednostki przez odniesienie do jej wyników oraz ocenę wpływu tych wyników na szacunki księgowe jednostki, a w szczególności na szacunki dokonane na podstawie prognoz; • Identyfikuje finansowe lub inne zachęty, które mogą stanowić motywację do stronnictwość – obejmowało to zrozumienie, jakie wynagrodzenie lub inne zachęty były powiązane z wynikiem szacunków księgowych i jakie kontrole kierownictwo wdrożyło w celu wykrycia potencjalnych zniekształceń szacunków w wyniku stronnictwość; • Monitoruje potrzebę zmian w metodach, znaczących założeniach lub danych wykorzystywanych do ustalania szacunków księgowych – obejmowało to zapoznanie się z protokołami posiedzeń zarządu i komitetów w celu oceny, czy kierownictwo wzięło pod uwagę skutki zdarzeń i warunków zaistniałych w ciągu okresu i po jego zakończeniu dla sprawozdawczości finansowej i jakie działania zostały podjęte; • Ustanawia odpowiedni nadzór nad modelami oraz przegląd modeli wykorzystywanych do ustalania szacunków księgowych – obejmowało to zrozumienie i ocenę wprowadzonych przez kierownictwo kontroli dotyczących ustalania szacunków księgowych i tego, w jaki sposób kontrole te uwzględniają

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
	<p>wykorzystanie modeli;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wdraża proces wymagający dokumentowania powodów, lub niezależnego przeglądu, znaczących osądów dokonywanych przy ustalaniu szacunków księgowych – obejmowało to zrozumienie i ocenę kontroli w zakresie przeglądu kierownictwa oraz komunikacji kierownictwa z Komitetem Audytu, w tym odpowiednich materiałów przedstawianych Komitetowi Audytu do przeglądu; • Wdraża proces okresowego sprawdzania modelu – obejmowało to zrozumienie kontroli w zakresie zmian, jakie wdrożyło kierownictwo w odniesieniu do zmian lub korekt modeli, oraz sprawdzenie protokołów okresowych posiedzeń, podczas których omawiana była potrzeba zmian i ulepszeń modeli; oraz • Podejmuje działania w celu wdrożenia odpowiedniego podziału obowiązków pomiędzy osoby odpowiedzialne za oszacowanie ryzyka i osoby odpowiedzialne za ustalanie szacunków – obejmowało to uzyskanie zrozumienia ról i obowiązków w procesie ustalania szacunków oraz ocenę, czy są one rozdzielane w taki sposób, aby osoby ustalające szacunki były niezależne od osób odpowiedzialnych za oszacowanie ryzyka, w tym kontroli zapewniających, że ustalanie szacunków podlega niezależnemu przeglądowi.
<p>(h) System informacyjny jednostki w zakresie w jakim odnosi się do szacunków księgowych, w tym:</p> <p>(i) Grup transakcji, zdarzeń i uwarunkowań, które są znaczące dla sprawozdania finansowego i mogą skutkować potrzebą ujęcia szacunków księgowych i powiązanych ujawnień lub ich zmianą; oraz (zob. par. A34–A35)</p>	<p>Biegły rewident uzyskał gruntowne zrozumienie systemu informacyjnego jednostki podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka zgodnie z MSB 315 (zmienionym).²² Obejmowało to zrozumienie, które systemy i raporty są wykorzystywane przez kierownictwo do ustalania szacunków wartości odzyskiwalnej rzeczowych aktywów trwałych jednostki.</p>

²² MSB 315 (Zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>(ii) W jaki sposób, dla takich szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, kierownictwo:</p> <p>a. identyfikuje właściwe metody, założenia lub źródła danych oraz potrzebę dokonania w nich zmian, które są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym, w jaki sposób kierownictwo: (zob. par. A36–A37)</p> <p>i. Wybiera lub projektuje, oraz stosuje wykorzystywane metody, w tym wykorzystywanie modeli; (zob. par. A38–A39)</p>	<p>Kierownictwo stwierdziło, że nie potrafi ustalić wartości godziwej pomniejszonej o koszty doprowadzenia do zbycia aktywów, ponieważ nie może dokonać wiarygodnego szacunku ceny, jaka zostałaby zastosowana w uporządkowanej transakcji sprzedaży aktywów pomiędzy uczestnikami rynku. Dlatego kierownictwo oszacowało wartość odzyskiwalną rzeczowych aktywów trwałych jednostki wykorzystywanych do produkcji aparatów fotograficznych na podstawie ich wartości użytkowej. Kierownictwo zastosowało metodę dochodową do ustalenia szacunku wartości użytkowej. Jednostka opracowała model zdyskontowanych przepływów pieniężnych. Kierownictwo wprowadziło pewne zmiany do modelu w bieżącym roku w celu uwzględnienia zmian w produktach jednostki i zmian rynkowych.</p>
<p>ii. Wybiera założenia, które zostaną wykorzystane, uwzględniając rozważenie alternatywnych rozwiązań oraz identyfikuje znaczące założenia, oraz (zob. par. A40–A43)</p>	<p>Biegły rewident ustalił, jakie założenia przyjęło kierownictwo przy ustalaniu wartości odzyskiwalnej, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prognozowane przyszłe przepływy pieniężne, w tym przychody i zakładane stopy wzrostu przychodów, marże operacyjne, nakłady inwestycyjne (uznane za konieczne dla zachowania ciągłości użytkowania aktywów) i wymogi w zakresie kapitału obrotowego. • Stopy dyskonta ustalane przed opodatkowaniem. <p>Rozważając alternatywne założenia dotyczące przepływów pieniężnych, biegły rewident ustalił, że kierownictwo przeanalizowało szereg różnych źródeł rynkowych oraz historyczne wyniki finansowe i trendy rynkowe. Aby ustalić stopę dyskonta, po rozważeniu alternatywnych metod, kierownictwo ustaliło, że średni ważony koszt kapitału (WACC) jest metodą najlepiej odzwierciedlającą strukturę finansową jednostki.</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
	<p>Biegły rewident zauważył, że podejście kierownictwa do ustalenia, które założenia są znaczące, polega na przeprowadzeniu analizy wrażliwości w celu oceny wpływu, jaki miałyby racjonalne wahania założeń na obliczenie szacunku punktowego. W rezultacie kierownictwo ustaliło, że szacowana wartość użytkowa jest w istotnym zakresie wrażliwa na racjonalne wahania prognoz przychodów, prognozowane marże operacyjne, nakłady inwestycyjne, wymogi w zakresie kapitału obrotowego oraz założenia co do stopy dyskonta. W związku z tym kierownictwo uznało te założenia za znaczące.</p> <p>Biegły rewident uznał, że ustalone przez kierownictwo znaczące założenia są odpowiednie, zważywszy na charakter jednostki i okoliczności.</p>
<p>iii. Wybiera dane do zastosowania, (zob. par. A44)</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że kierownictwo wybrało następujące dane do wykorzystania przy ustalaniu wartości odzyskiwalnych rzeczowych aktywów trwałych jednostki:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jako źródło informacji przyjęto historyczne przepływy pieniężne i wartości księgowe aktywów według kosztu historycznego za okresy sprzed okresu prognozowanego według podejścia dochodowego • Dane wykorzystywane w budżetach są zatwierdzane przez osoby sprawujące nadzór. Są to na przykład zatwierdzone umowy sprzedażowe, wewnętrzna zdolność produkcyjna i dziennik zamówień, uzgodnione z danymi wykorzystywanymi w innych częściach działalności. • Analiza trendów w sektorze aparatów fotograficznych oparta na wiarygodnych źródłach, wybranych na podstawie uzgodnionych standardów branżowych. • Niezależne dane zewnętrzne: stopy procentowe, współczynnik beta i stopy wolne od ryzyka z wiarygodnych źródeł (np. agencje rządowe, międzynarodowi dostawcy danych finansowych), wybrane na podstawie źródeł wyodrębnionych w przeszłości przez kierownictwo jako wiarygodne.
<p>b. Rozumie stopień niepewności</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że kierownictwo oceniło niepewność szacunku jako wysoką,</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>szacowania, w tym poprzez rozważenie zakresu możliwych wyników pomiaru, oraz (zob. par. A45)</p>	<p>ponieważ szacunek wartości odzyskiwalnej zależy od prognoz na długi okres oszacowania i posiada zakres możliwych wyników.</p> <p>Kierownictwo przeprowadziło także analizę wrażliwości w celu wyodrębnienia przedziału racjonalnie możliwych wyników wyceny, co dodatkowo pokazuje wysoki poziom niepewności szacowania.</p>
<p>c. Odnosi się do niepewności oszacowania, w tym wybierając szacunek punktowy oraz powiązane ujawnienia, w celu ich ujęcia w sprawozdaniu finansowym. (zob. par. A46–A49)</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że kierownictwo ustaliło zakres możliwych wyników pomiaru dla wartości użytkowej aktywów korzystając z modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych. Kierownictwo wybrało szacunek punktowy, który znajduje się w połowie tego zakresu, na podstawie wiedzy o tym rodzaju działalności, znajomości sektora i związanych z nim rynków.</p> <p>Obok ujawnień spełniających wymogi MSR 36, kierownictwo sporządziło też ujawnienia opisujące kluczowe źródła niepewności szacunków i przedstawiające zakres możliwych wyników, a także założenia przyjęte przy ustalaniu tego zakresu, konkretne informacje o znaczeniu danego szacunku dla sytuacji finansowej i wyników działalności jednostki oraz inne ujawnienia jakościowe i ilościowe dotyczące narażenia na odnośne ryzyka i zarządzanie nimi.</p>
<p>(i) Mające znaczenie dla badania czynności kontrolne nad procesem ustalania szacunków księgowych przez kierownictwo, jak opisano w paragrafie 13(h)(ii). (zob. par. A50–A54)</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że kierownictwo zaprojektowało i wdrożyło szereg kontroli mających znaczenie dla tego szacunku księgowego, w tym następujące kontrole:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kierownictwo przeprowadza kwartalny przegląd rzeczowych aktywów trwałych w celu zidentyfikowania ewentualnych przesłanek utraty wartości. • Kierownictwo przegląda i zatwierdza szacunki związane z wartością odzyskiwalną rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych do produkcji konsumenckich aparatów fotograficznych, w tym również osądy dotyczące wyboru odpowiednich metod, założeń i danych. • Kierownictwo porównuje prognozy przychodów z faktycznymi wynikami i analizuje

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
	<p>odchylenia.</p> <p>Biegły rewident uzyskał zrozumienie charakteru tych czynności kontrolnych, ocenił skuteczność tych kontroli i ustalił, czy kontrole były wdrożone w trakcie okresu, zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego).</p>
<p>(j) W jaki sposób kierownictwo dokonuje przeglądu wyniku(ów) wcześniejszych szacunków księgowych i odnosi się do rezultatów tego przeglądu.</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że kierownictwo przegląda wyniki swoich wcześniejszych szacunków wartości odzyskiwalnej poprzez przegląd realizacji / wyniku założeń przyjętych w modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych do pomiaru wartości użytkowej, na których opierają się prognozy przepływów pieniężnych. Biegły rewident zwrócił uwagę, że kierownictwo uwzględnia wprowadzanie korekt do swoich procesów w przypadku zidentyfikowania znaczących odchylenia.</p>
<p>14. Biegły rewident dokonuje przeglądu wyników wcześniejszych szacunków księgowych, lub gdy ma to zastosowanie, ich późniejszych ponownych ustaleń, w celu ułatwienia identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie sprawozdawczym. Określając rodzaj i zakres tego przeglądu biegły rewident bierze pod uwagę charakterystykę szacunków księgowych. Przegląd ten nie ma na celu podważenia ocen szacunków księgowych dokonanych w poprzednich okresach sprawozdawczych, które były prawidłowo oparte na informacjach dostępnych w chwili ich dokonywania. (zob. par. A55–A60)</p>	<p>Biegły rewident przeprowadził retrospektywny przegląd dokonanego przez kierownictwo szacunku wartości odzyskiwalnej na koniec poprzedniego okresu, co obejmowało przegląd realizacji/wyniku znaczących założeń wykorzystanych w obecnym modelu przepływów pieniężnych do założeń przyjętych na koniec ubiegłego okresu, oraz wyjaśnienie ewentualnych istotnych zmian założeń.</p> <p>Przeprowadzając ten retrospektywny przegląd, biegły rewident rozważył, czy w szacunku dotyczącym poprzedniego okresu wystąpiły jakiegokolwiek oznaki stroniczości kierownictwa.</p> <p>Nie odnotowano żadnych znaczących odchylenia od założeń i nie stwierdzono żadnych oznak stroniczości. Poprzednie szacunki kierownictwa uznano za racjonalne.</p>
<p>15. W odniesieniu do szacunków księgowych biegły rewident określa, czy zespół wykonujący zlecenie posiada specjalistyczne umiejętności lub wiedzę do wykonania procedur oszacowania ryzyka, identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia,</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że przy ocenie stopy dyskonta przyjętej przez kierownictwo w modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych konieczne jest zaangażowanie specjalisty firmy ds. wyceny, co obejmuje porównanie do branżowych punktów danych.</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
zaprojektowania i wykonania procedur badania stanowiących reakcję na te ryzyka, lub oceny uzyskanych dowodów badania. (zob. par. A61–A63)	
Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia	
<p>16. W trakcie identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień na poziomie stwierdzeń, jak jest to wymagane przez MSB 315 (zmieniony), biegły rewident szacuje odrębnie ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli. Podczas identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia i szacowania ryzyka nieodłącznego biegły rewident bierze pod uwagę następujące zagadnienia: zob. par. A64–A71)</p> <p>(a) Stopień, w jakim szacunek księgowy jest narażony na niepewność szacowania, oraz (zob. par. A72–A75)</p>	<p>Biegły rewident oszacował, że ryzyko istotnego zniekształcenia wyceny rezerwy jest umiarkowane, biorąc pod uwagę oszacowanie przez biegłego rewidenta kwestii omówionych w paragrafach 16(a)–(b). Biegły rewident oszacował ryzyko kontroli jako niskie, jako że kontrole jednostki zostały dobrze zaprojektowane i oczekuje się, że w odpowiedni sposób odnoszą się do ryzyka istotnego zniekształcenia na podstawie poprzednich testów i oceny zmian wprowadzonych w ciągu roku.</p> <p>Biegły rewident ocenił niepewność szacunku związaną z szacunkiem księgowym jako wysoką w związku z tym, że szacowana wartość odzyskiwalna zależy od długookresowych prognoz przepływów pieniężnych z zakresem możliwych wyników, i dlatego trudno ją zmierzyć z wysoką dokładnością.</p>
<p>(b) Stopień w jakim na poniższe ma wpływ niepewność szacowania, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego: (zob. par. A76–A79)</p> <p>(i) Wybór i zastosowanie metod, założeń i danych podczas ustalania szacunku księgowego, oraz</p> <p>(ii) Wybór szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień do włączenia</p>	<p>Jeżeli chodzi o złożoność, subiektywizm i inne czynniki ryzyka nieodłącznego, rozważania biegłego rewidenta były następujące:</p> <p>W odniesieniu do wyboru metody, założeń i danych:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Poziom złożoności został oceniony jako wysoki w związku z tym, że obliczenia zdyskontowanych przepływów pieniężnych dokonane przez kierownictwo obejmują liczne założenia wymagające subiektywnego osądu i opierają się na złożonym modelowaniu (metoda złożona). • Poziom subiektywizmu został oceniony jako wysoki, ponieważ ze względu na wysoki poziom niepewności szacunku, kierownictwo musi dokonać znaczącego

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>do sprawozdania finansowego.</p>	<p>subiektywnego osądu przy pomiarze szacowanej wartości odzyskiwalnej. W szczególności znacznego subiektywnego osądu wymaga wybór odpowiednich prognoz przychodów oraz ustalenie odpowiedniej stopy dyskonta do wykorzystania przy kalkulacji przepływów pieniężnych.</p> <ul style="list-style-type: none"> Ocenił, że zostały inne czynniki ryzyka nieodłącznego. Wysoki poziom subiektywizmu w założeniach leżących u podstaw prognoz przychodów sprawia, że wartość odzyskiwalna jest wysoce podatna na stronniczość kierownictwa, co oznacza, że ryzyko stronniczości kierownictwa ocenia się jako wysokie. Podatność na zniekształcenie spowodowane oszustwem oceniono jako niską w związku z tym, że biegły rewident nie zidentyfikował konkretnych czynników ryzyka oszustwa związanych z tym szacunkiem. Skutek zmiany oszacowano jako umiarkowany w związku z tym, że do szacunku zostało wprowadzone ryzyko związane ze zmianami w produktach jednostki i zmianami na rynku, które doprowadziły do konieczności wprowadzenia przez kierownictwo zmian do założeń w modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych. Nie nastąpiły żadne inne znaczące zmiany ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ani charakteru pozycji sprawozdań finansowych, które prowadziłyby do konieczności zmiany szacunku. <p>W odniesieniu do wyboru szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień do włączenia do sprawozdania finansowego:</p> <ul style="list-style-type: none"> Biegły rewident ocenił, że wybór szacunku punktowego i ujawnienia, jakie powinny zostać dokonane zgodnie z wymogami MSR 36, są jednoznaczne i nieskomplikowane. W związku z tym biegły rewident ustalił, że czynniki ryzyka nieodłącznego w niskim stopniu wpłynęły na dokonany przez kierownictwo wybór szacunku punktowego i powiązanych ujawnień.
<p>17. Biegły rewident ustala, czy którekolwiek z ryzyk istotnego zniekształcenia zidentyfikowanych i oszacowanych zgodnie z par. 16 są, według jego osądu, ryzykami</p>	<p>Biegły rewident ocenił, że występuje znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia wyceny rzeczowych aktywów trwałych związane z ustaleniem wartości odzyskiwalnej aktywów wykorzystywanych do produkcji aparatów fotograficznych. Było to spowodowane</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>znaczącymi.²³ Jeżeli biegły rewident określił, że istnieje znaczące ryzyko, uzyskuje zrozumienie kontroli jednostki, w tym czynności kontrolnych dotyczących tego ryzyka.²⁴ (Zob. par. A80)</p>	<p>ustaleniem przez biegłego rewidenta, że stopień niepewności szacunku, subiektywizm, złożoność i podatność na stronniczość kierownictwa jest wysokie, co zwiększa prawdopodobieństwo zniekształcenia. Dodatkowo wartość bilansowa rzeczowych aktywów trwałych pięciokrotnie przekracza poziom istotności, w związku z czym istotne zniekształcenie jest racjonalnie możliwe.</p> <p>Jak wskazano powyżej, w odpowiedzi na wymóg zawarty w paragrafie 13(i) biegły rewident uzyskał zrozumienie i ocenił kontrole wdrożone przez jednostkę w reakcji na ryzyko zniekształcenia związane z wartością odzyskiwalną.</p>
<p>Reakcje na oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia</p>	
<p>18. Zgodnie z wymogami MSB 330,²⁵ dalsze procedury badania biegłego rewidenta powinny stanowić reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń,²⁶ z uwzględnieniem przyczyn oszacowania tych ryzyk. Dalsze procedury badania powinny uwzględniać jedno lub więcej z poniższych podejść:</p> <p>(a) Uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń, jakie mają miejsce do dnia sprawozdania biegłego rewidenta (zob. paragraf 21);</p> <p>(b) Sprawdzenie, w jaki sposób kierownictwo ustala szacunki księgowe (zob. paragrafy 22–27); lub</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że dalsze procedury badania w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia powinny obejmować przetestowanie ustalonego przez kierownictwo procesu dokonywania szacunków w drodze testów szczegółowych.</p> <p>Decyzja biegłego rewidenta o wyborze tego podejścia opierała się na szeregu czynników:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nie przewiduje się, aby dowody badania ze zdarzeń, jakie miały miejsce do dnia sprawozdania biegłego rewidenta dostarczyły wystarczających i odpowiednich dowodów badania dla tego szacunku; • Dokonany przez biegłego rewidenta przegląd zdyskontowanych przepływów pieniężnych wykorzystanych przez jednostkę dla tego szacunku w poprzednich okresach sugeruje, że zastosowany przez kierownictwo proces jest odpowiedni; • Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określają, w jaki sposób kierownictwo powinno ustalać szacunki księgowe; oraz

²³ MSB 315 (zmieniony), paragraf 27

²⁴ MSB 315 (zmieniony), paragraf 29

²⁵ MSB 330, paragrafy 6–15 i 18

²⁶ MSB 330, paragrafy 6-7 i 21

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>(c) Ustalenie szacunku punktowego lub przedziału biegłego rewidenta (zob. paragrafy 28–29).</p> <p>Dalsze procedury badania biegłego rewidenta powinny uwzględniać fakt, że im wyżej oszacowane jest ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące muszą być dowody badania.²⁷ Biegły rewident projektuje i wykonuje dalsze procedury badania w sposób, który nie jest ukierunkowany na uzyskiwanie dowodów badania potwierdzających ustalenia lub wykluczenie dowodów badania przeczących ustaleniom. (Zob. par. A81–A84)</p>	<ul style="list-style-type: none"> Oczekuje się, że przyjęte podejście będzie bardziej skuteczne i praktycznie wykonalne niż niezależne ustalenie przez biegłego rewidenta szacunku punktowego lub zakresu. <p>Projektując procedury testowania, biegły rewident wziął pod uwagę wyższy poziom subiektywizmu i podatności na stronniczość kierownictwa, które zostały uznane za powiązane ze znaczącymi założeniami przyjętymi przy ustalaniu szacunku wartości odzyskiwalnej.</p>
<p>19. Zgodnie z wymogami MSB 330²⁸ biegły rewident projektuje i wykonuje testy w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat operacyjnej skuteczności stosownych kontroli, jeżeli:</p> <p>(a) Oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dokonane przez biegłego rewidenta obejmuje oczekiwanie, że te kontrole działają skutecznie, lub</p> <p>(b) Same procedury wiarygodności nie dostarczą wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń.</p> <p>W odniesieniu do szacunków księgowych, testy kontroli wykonywane przez biegłego rewidenta stanowią reakcję</p>	<p>Reakcja biegłego rewidenta opierała się na oczekiwaniu, że możliwe będzie uzyskanie dowodów badania na podstawie testów operacyjnej skuteczności stosownych kontroli. Jeżeli chodzi o kontrolę przeglądu dokonywaną przez kierownictwo (Tytuł kontroli – „Kierownictwo przegląda i zatwierdza szacunki związane z wartością odzyskiwalną rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych do produkcji konsumenckich aparatów fotograficznych, w tym również osądy dotyczące wyboru odpowiednich metod, założeń i danych”), biegły rewident przewidywał, że ograniczy ona poziom testów wiarygodności potrzebnych w zakresie osądów dokonywanych przy wyborze odpowiednich źródeł danych w celu ustalenia znaczących założeń, co jest jednym z podstawowych celów kontroli przeglądu dokonywanej przez kierownictwo.</p> <p>Biegły rewident ustalił, że przetestowanie innej powiązanej czynności kontrolnej (Tytuł kontroli – „Konta rzeczowych aktywów trwałych są przeglądane pod kątem ewentualnej utraty wartości”) nie będzie celowe, ponieważ biegły rewident spodziewa się uzyskać wystarczające dowody badania dotyczące stwierdzenia w zakresie wyceny poprzez wykonanie procedur wiarygodności. W związku z tym biegły rewident nie badał</p>

²⁷ MSB 330, paragraf 7(b)

²⁸ MSB 330, paragraf 8

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>na oszacowanie przypisane ryzykom istotnego zniekształcenia. Projektując i wykonując testy kontroli biegły rewident uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im bardziej polega na skuteczności danej kontroli.²⁹ (zob. par. A85-A89)</p>	<p>skuteczności operacyjnej tej kontroli.</p>
<p>20. W przypadku znaczącego ryzyka dotyczącego szacunku księgowego, dalsze procedury badania biegłego rewidenta obejmują testy kontroli w bieżącym okresie sprawozdawczym, jeżeli biegły rewident planuje polegać na tych kontrolach. Gdy podejście do znaczącego ryzyka obejmuje wyłącznie procedury wiarygodności, procedury te obejmują testy szczegółowe.³⁰ (Zob. par. A90)</p>	<p>Jak wskazano powyżej, biegły rewident zbadał skuteczność operacyjną jednej kontroli w ciągu okresu, ale przeprowadził także testy szczegółowe w ramach sprawdzenia, w jaki sposób kierownictwo dokonało szacunku księgowego. Nie stwierdzono żadnych wyjątków w zakresie skuteczności operacyjnej kontroli w trakcie okresu.</p>

²⁹ MSB 330, paragraf 9

³⁰ MSB 330, paragrafy 15 i 21

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p><i>Badanie, w jaki sposób kierownictwo ustala szacunki księgowo</i></p> <p>22. Podczas badania sposobu, w jaki kierownictwo ustala szacunki księgowo, dalsze procedury badania obejmują procedury zaprojektowane i wykonywane zgodnie z paragrafami 23–26, w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do: (Zob. par. A94)</p> <p>(a) Wyboru i zastosowania metod, znaczących założeń oraz danych wykorzystanych przez kierownictwo podczas ustalania szacunku księgowego, oraz</p> <p>(b) Sposobu, w jaki kierownictwo dokonało wyboru szacunku punktowego i przedstawiło powiązane ujawnienia dotyczące niepewności szacowania.</p>	<p>Zobacz reakcję na wymogi w paragrafach 23–25 poniżej.</p>
<p>Metody</p> <p>23. Stosując wymogi paragrafu 22 w odniesieniu do metod, dalsze procedury badania odnoszą się do poniższych zagadnień:</p> <p>(a) Czy wybrana metoda jest prawidłowa w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy zmiany metody w stosunku do tych, które były wykorzystane w poprzednich okresach sprawozdawczych są odpowiednie; (zob. par. A95, A97)</p>	<p>Biegły rewident dokonał szczegółowej oceny modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych wykorzystanego do oszacowania wartości użytkowej w celu ustalenia, czy model zostały wybrany, zaprojektowany i czy był zastosowany zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Biegły rewident ustalił, że model we właściwy sposób uwzględnia konkretne wymogi MSR 36 związane z modelami zdyskontowanych przepływów pieniężnych, takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> Opieranie prognoz dotyczących przepływów pieniężnych na racjonalnych i mających poparcie faktograficzne założeniach odzwierciedlających najlepszy szacunek kierownictwa co do warunków gospodarczych, które wystąpią podczas pozostałego okresu użytkowania składnika aktywów i wykorzystanie w większym stopniu dowodów pochodzenia zewnętrznego.

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
	<ul style="list-style-type: none"> • Ograniczenie prognoz dotyczących przepływów pieniężnych opartych na najnowszych i zatwierdzonych przez kierownictwo budżetach/planach finansowych (wyluczając wpływ takich kwestii, jak restrukturyzacja lub modernizacja lub ulepszenie działania aktywów) do maksymalnie pięciu lat. • Wykorzystanie ekstrapolacji prognoz przychodów, nie przewyższających długoterminowej średniej stopy wzrostu dla produktów, sektorów przemysłowych lub kraju czy też krajów, w których jednostka prowadzi działalność, lub na rynku, na którym składnik aktywów jest użytkowany, chyba że przyjęcie wyższej stopy jest uzasadnione, oraz ekstrapolacji przepływów pieniężnych na przyszły okres nie przekraczający okresu użytkowania aktywów. • Ustalenie szacunków przyszłych przepływów pieniężnych, na które składają się: <ul style="list-style-type: none"> ○ Prognozy dotyczące wpływów środków pieniężnych z dalszego użytkowania aktywów; ○ Prognozy dotyczące wypływów środków pieniężnych, które muszą nastąpić, aby mogło dojść do wygenerowania wpływów środków pieniężnych z dalszego użytkowania danego składnika aktywów (łącznie z wypływami środków pieniężnych przeznaczonych na przygotowanie składnika aktywów do użytkowania) i które mogą być bezpośrednio przyporządkowane lub na rozsądnych i spójnych zasadach w części przypisane temu składnikowi aktywów; oraz ○ Przepływy pieniężne netto (jeśli takowe wystąpią), które zostaną uzyskane (lub wypłacone) z tytułu zbycia składnika aktywów na koniec jego okresu użytkowania. • Wyłączenie przepływów pieniężnych, które odnoszą się do działalności finansowej lub otrzymania lub zapłaty podatku dochodowego. • Uwzględnienie stóp dyskontowych, które są stopą przed opodatkowaniem

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
	<p>i odzwierciedlają bieżącą rynkową ocenę:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Wartości pieniądza w czasie; oraz ○ Ryzyka wiążącego się z danym składnikiem aktywów, o które szacunki przyszłych przepływów pieniężnych nie zostały jeszcze skorygowane. <p>Biegły rewident porównał model zdyskontowanych przepływów pieniężnych stosowany przez kierownictwo z modelem opracowanym przez kierownictwo w ubiegłym roku i zauważył, że kierownictwo dokonało zmian założeń przyjętych w modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych, ale nie zmienił zastosowanej metody. Po dalszym zbadaniu uznano to za właściwe i biegły rewident stwierdził, że metoda zastosowana przez kierownictwo do ustalania szacunków księgowych jest odpowiednia w kontekście ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.</p>
(b) Czy osądy zastosowane podczas wyboru metody powodują wystąpienie oznak możliwej stroniczości kierownictwa; (zob. par. A96)	Na podstawie prac wykonanych zgodnie z paragrafem 23(a) biegły rewident nie zidentyfikował żadnych osądów dokonanych przez kierownictwo przy wyborze metody, które wskazywałyby na możliwość stroniczości kierownictwa.
(c) Czy kalkulacje są zastosowane zgodnie z metodą oraz są poprawne matematycznie;	Biegły rewident ustalił, że kalkulacje modelu są poprawne matematycznie, poprzez sprawdzenie i zweryfikowanie formuł wykorzystanych w arkuszu kalkulacyjnym z zastosowaną przez kierownictwo metodą.
(d) Tam, gdzie zastosowana przez kierownictwo metoda obejmuje skomplikowane modelowanie, czy osądy zostały zastosowane spójnie oraz czy, gdy ma to zastosowanie: (Zob. par. A98– A100)	Biegły rewident ustalił, że model wykorzystany do zastosowania metody kierownictwa jest złożony, głównie z uwagi na to, że może być trudno zachować integralność (np. dokładność, spójność lub kompletność) danych i założeń stosując model w wyniku wielu atrybutów wyceny (tj. zakresu założeń przyjętych w modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych), różnorodnych powiązań pomiędzy nimi lub wielu powtórzeń obliczeń. Na przykład, model obejmuje przepływy pieniężne z różnych aparatów fotograficznych oraz prognozy przychodów z tytułu sprzedaży na różnych rynkach i obszarach geograficznych w szeregu różnych walutach
(i) Zaprojektowanie modelu spełnia cel pomiaru mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jest odpowiednie w danych okolicznościach oraz,	

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹				
<p>jeżeli ma to zastosowanie, zmiany w modelu w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego są odpowiednie w danych okolicznościach, oraz</p> <p>(ii) Poprawki wyniku modelu są spójne z celem pomiaru mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i są odpowiednie w danych okolicznościach, oraz</p>	<p>Biegły rewident ocenił zaprojektowanie modelu i ustalił, że spełnia on cel wyceny wynikający z mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz jest odpowiedni jako sposób obliczania wartości odzyskiwalnej. Obejmowało to procedury wiarygodności sprawdzające kompletność i dokładność znaczących założeń i danych wykorzystanych w modelu. Biegły rewident ustalił, że założenia i osądy w tym zakresie były stosowane w sposób spójny.</p> <p>Biegły rewident ustalił poprzez zapytania do kierownictwa i inspekcję dokumentacji i obliczeń modelu dotyczących bieżącego okresu, że kierownictwo nie dokonało żadnych korekt wyniku modelu, co zostało uznane za właściwe.</p>				
<p>(e) Czy spójność znaczących założeń i danych została zachowana podczas stosowania metody. (Zob. par. A101)</p>	<p>Biegły rewident ocenił, czy stosując metodę ustalania wartości użytkowej rzeczowych aktywów trwałych kierownictwo zachowało integralność znaczących założeń i danych. Biegły rewident przeprowadził tę ocenę poprzez szczegółowe przetestowanie modelu, w tym zbadanie, czy dane i założenia zostały przeniesione w sposób kompletny i dokładny przez każdy etap procesu szacowania i nie stwierdził żadnych problemów.</p>				
<p>Znaczące założenia</p> <p>24. Stosując wymogi paragrafu 22 w odniesieniu do znaczących założeń, dalsze procedury badania odnoszą się do poniższych zagadnień:</p> <p>(a) Czy znaczące założenia są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy zmiany metody w stosunku do poprzednich okresów sprawozdawczych są odpowiednie; (zob. par. A95, A102–A103)</p>	<p>Oprócz zapytań i analizy wrażliwości, biegły rewident przeprowadził testy szczegółowe prognoz przychodów, prognozowanych marż operacyjnych, nakładów inwestycyjnych, wymogów w zakresie kapitału obrotowego i stopy dyskonta, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania na to, czy znaczące założenia leżące u podstaw modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych są odpowiednie w kontekście MSR 36. Procedury biegłego rewidenta obejmowały, co następuje:</p> <table border="1" data-bbox="967 1129 1984 1356"> <thead> <tr> <th data-bbox="967 1129 1377 1216">Znaczące założenia</th> <th data-bbox="1377 1129 1984 1216">Przeprowadzone procedury</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="967 1216 1377 1356">Prognozy przychodów</td> <td data-bbox="1377 1216 1984 1356"> <ul style="list-style-type: none"> Biorąc pod uwagę wysoki poziom subiektywizmu związany z tym założeniem oraz wysoką podatność na stronniczość </td> </tr> </tbody> </table>	Znaczące założenia	Przeprowadzone procedury	Prognozy przychodów	<ul style="list-style-type: none"> Biorąc pod uwagę wysoki poziom subiektywizmu związany z tym założeniem oraz wysoką podatność na stronniczość
Znaczące założenia	Przeprowadzone procedury				
Prognozy przychodów	<ul style="list-style-type: none"> Biorąc pod uwagę wysoki poziom subiektywizmu związany z tym założeniem oraz wysoką podatność na stronniczość 				

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹	
		<p>kierownictwa, biegły rewident skupił się na podanym przez kierownictwo uzasadnieniu wyboru prognoz przychodów zastosowanych w modelu. Obejmowało to zapytanie kierownictwa, dlaczego wybrana stopa jest bardziej odpowiednia niż dostępne alternatywy i rozważenie, czy wybór tego założenia jest spójny (lub czy nie powinien być spójny) z poprzednimi okresami, publicznie dostępnymi danymi rynkowymi z wiarygodnych źródeł i podobnymi założeniami przyjętymi w innych szacunkach.</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Przeanalizował faktyczne historyczne zmiany poziomu przychodów oraz to, czy nadal są one dobrym wskaźnikiem prawdopodobnych przyszłych przychodów, zważywszy na znaczące zmiany rynkowe i spadek sprzedaży konsumenckich aparatów fotograficznych w całej branży. ● Oceniał, czy prognozy jednostki są zgodne z prognozami w sektorze lub danymi rynkowymi i publikacjami handlowymi oraz oceniał wiarygodność tych dowodów, biorąc pod uwagę wiarygodność i reputację źródła danych. ● Oceniał trafność prognoz kierownictwa

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹	
		w przeszłości.
	<p>Prognozowane marże operacyjne</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Porównał prognozowane marże operacyjne do wyników historycznych, wcześniejszych prognoz i danych branżowych / rynkowych, i ocenił, czy faktyczna marża historyczna nadal jest dobrym wskaźnikiem prawdopodobnej przyszłej marży, biorąc pod uwagę znaczące zmiany rynkowe, spadek sprzedaży konsumenckich aparatów fotograficznych w całej branży i wynikające z tego skutki dla marż operacyjnych. • Rozważył, czy prognozy kosztów właściwie odzwierciedlają wpływ wzrostów umownych stawek z leasingu, umów ze sprzedawcami lub umów o pracę, lub innych umów.
	<p>Nakłady inwestycyjne (uznawane za niezbędne dla możliwości dalszego użytkowania aktywów)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Biegły rewident ustalił, że przyszłe plany biznesowe jednostki są oparte na wprowadzeniu nowego produktu. Kierownictwo zamierza wytwarzać nowy produkt, korzystając z istniejącego zakładu produkcyjnego, realizując inwestycje modernizacyjne zakładu niezbędne w celu zapewnienia możliwości jego

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹	
		<p>wykorzystania do wytwarzania nowego produktu, a tym samym utrzymania poziomu produkcji na poziomie zgodnym z aktualną zdolnością produkcyjną.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Biegły rewident ocenił, czy prognozowane nakłady inwestycyjne zawarte w modelu są na racjonalnym poziomie w stosunku do modernizacji i ciągłego utrzymania istniejącego zakładu oraz czy prognozowany poziom przychodów odzwierciedla aktualną zdolność produkcyjną.
	Wymogi w zakresie kapitału obrotowego	<ul style="list-style-type: none"> • Biegły rewident ocenił poziom zwiększenia kapitału obrotowego netto i uznał, że jest on spójny z prognozowanym wzrostem przychodów i marż.
	Stopa dyskonta	<ul style="list-style-type: none"> • Biorąc pod uwagę wysoki poziom subiektywizmu towarzyszący ustalaniu stopy dyskonta i wysoką podatność na stronniczość kierownictwa, biegły rewident skoncentrował się na osądach dokonywanych przez kierownictwo przy ustalaniu i wyborze odpowiedniej stopy dyskonta, w szczególności przy wyborze odpowiedniego współczynnika

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹	
		<p>beta do kalkulacji kosztu kapitału własnego.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Biegły rewident ocenił, czy dokonywane wybory są spójne z poprzednimi okresami oraz innymi założeniami dokonywanymi przez kierownictwo i poprosił kierownictwo o uzasadnienie, dlaczego wybrane przez nie kluczowe dane wejściowe są bardziej odpowiednie niż dostępne alternatywy. • Dodatkowo biegły rewident porównał stopę dyskonta ze stopą stosowaną przez podmioty niepowiązane w tym samym sektorze i ustalił, że jest to stopa dyskonta przed opodatkowaniem i odzwierciedla ona bieżące rynkowe oceny wartości pieniądza w czasie oraz ryzyka charakterystyczne dla składnika aktywów, które nie zostały już uwzględnione w prognozowanych przepływach pieniężnych.
<p>Dodatkowo do tych procedur, biegły rewident przeanalizował raport sporządzony przez specjalistę firmy ds. wycen dotyczący stopy dyskonta (zob. paragraf 15), zawierający ocenę odpowiedności i racjonalności ustaleń specjalisty, wykonanych działań następczych wymaganych w odniesieniu do kwestii zgłoszonych przez specjalistę i ustalił, że ostateczne wersje uzgodnionych rezultatów prac (np. raportów i zestawień sporządzonych przez specjalistów) zostały dołączone do dokumentacji badania.</p> <p>W wyniku przeprowadzenia powyższych procedur biegły rewident ustalił, że wybrane</p>		

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
	<p>przez kierownictwo prognozy przychodów wydają się optymistyczne w porównaniu z opublikowanymi prognozami branżowymi. Biegły rewident ustalił, na podstawie wykonanych procedur, że pozostałe znaczące założenia są odpowiednie w kontekście ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.</p> <p><i>[Uwaga: Reakcja biegłego rewidenta dotycząca założenia prognozy przychodów jest omówiona w dalszej części tego przykładu.]</i></p>
<p>(b) Czy osądy zastosowane podczas wyboru znaczących założeń powodują wystąpienie oznak możliwej stronniczości kierownictwa; (zob. par. A96)</p>	<p>Po wykonaniu procedur dotyczących wyboru znaczących założeń przez kierownictwo, w szczególności zakwestionowaniu poprawności stopy dyskonta i prognoz przychodów przyjętych w modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych, biegły rewident zidentyfikował oznaki możliwości stronniczości kierownictwa przy wyborze założeń prognozy przychodów, która wydawała się optymistyczna w porównaniu z opublikowanymi prognozami branżowymi. Biegły rewident nie zidentyfikował żadnych innych oznak możliwej stronniczości kierownictwa.</p> <p><i>[Uwaga: Reakcja biegłego rewidenta dotycząca tej oznaki możliwej stronniczości kierownictwa jest omówiona w dalszej części tego przykładu.]</i></p>
<p>(c) Czy, na podstawie wiedzy uzyskanej przez biegłego rewidenta w trakcie badania, znaczące założenia są spójne między sobą oraz z założeniami wykorzystanymi w innych szacunkach księgowych, lub z powiązanymi założeniami wykorzystanymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki; oraz (zob. par. A104)</p>	<p>Oprócz procedur przeprowadzonych przez biegłego rewidenta w odpowiedzi na paragraf 24(a) powyżej, biegły rewident ocenił, czy założenia prognozy przychodów i prognozowanych marż operacyjnych w modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych, są ze sobą spójne, biorąc pod uwagę bezpośrednie powiązanie pomiędzy tymi założeniami.</p> <p>Biegły rewident porównał też założenia przyjęte w modelu do zatwierdzonych budżetów i innych zatwierdzonych prognoz, w tym sporządzonych przez kierownictwo w ramach oceny kontynuacji działalności.</p> <p>Na podstawie tych procedur oraz innych procedur odnoszących się do innych znaczących założeń biegły rewident ustalił, że znaczące założenia kierownictwa są spójne z innymi znaczącymi założeniami przyjętymi przy szacowaniu wartości odzyskiwalnej</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
	oraz założeniami przyjętymi w innych szacunkach księgowych.
<p>(d) Tam gdzie ma to zastosowanie, czy kierownictwo zamierza podjąć specyficzne rodzaje działań i czy ma możliwość, aby to zrealizować. (zob. par. A105)</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że prognoza przychodów jednostki włączona do zdyskontowanych przepływów pieniężnych obejmuje przepływy pieniężne z wprowadzenia nowego aparatu fotograficznego wysokiej jakości i z niższym kosztem, który jednostka planuje produkować korzystając z istniejącego zakładu produkcji aparatów fotograficznych. Nowy aparat znajduje się wciąż w fazie badań i rozwoju, a jego wprowadzenie jest planowane 18 miesięcy po zakończeniu bieżącego roku obrotowego. Biegły rewident ustalił, że kierownictwo ma zamiar i możliwość wytworzenia nowego produktu poprzez wykonanie następujących procedur:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Przegląd sukcesów kierownictwa w przeszłości w rozwoju i wprowadzaniu nowych aparatów i ramy czasowe tych działań. • Rozmowy z głównymi członkami kierownictwa z obszarów badania i rozwoju oraz produkcji w celu oceny ich poglądów na założenia dotyczące spodziewanej daty wprowadzenia produktu i na to, czy wykorzystanie istniejącego zakładu produkcyjnego będzie wymagało znaczących modyfikacji. • Inspekcja planów sporządzonych na piśmie oraz innej dokumentacji, w tym, gdzie dotyczy, oficjalnie zatwierdzonych budżetów, zatwierdzeń lub protokołów. • Zapytanie kierownictwa o powody produkcji nowego produktu z wykorzystaniem istniejących maszyn i sprzętu, zamiast zainwestowania w nowe maszyny i urządzenia. • Analiza zdarzeń, które nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego i do daty sprawozdania biegłego rewidenta, w tym sprawdzenie, czy badania i rozwój nowego produktu były realizowane zgodnie z harmonogramem i czy kierownictwo zrealizowało nakłady inwestycyjne na poziomie prognozowanym w modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych.

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>Dane</p> <p>25. Stosując wymogi paragrafu 22 w odniesieniu do danych, dalsze procedury badania odnoszą się do poniższych zagadnień:</p> <p>(a) Czy dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy zmiany w stosunku do poprzednich okresów sprawozdawczych są odpowiednie (zob. par. A95, A106);</p>	<p>Biegły rewident przeprowadził testy szczegółowe wykorzystanych danych, uzgodnił je do odpowiedniej dokumentacji źródłowej i ustalił, że dane wykorzystane w modelu są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, są stosowne i wiarygodne, a zmiany danych wykorzystanych z ubiegłego okresu są odpowiednie. Badane dane obejmowały między innymi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Historyczne przepływy pieniężne, w tym historyczne przychody i marże operacyjne. • Historyczne wartości księgowe aktywów. • Stopy procentowe wolne od ryzyka wykorzystane przy ustalaniu założeń stopy dyskonta. • Warunki umowne. • Niezależne dane zewnętrzne (np. wskaźniki rynkowe lub branżowe) stosowne do założeń kierownictwa. <p>Na podstawie tych procedur biegły rewident ustalił, że dane wykorzystane przy dokonywaniu szacunku księgowego są odpowiednie w kontekście ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.</p>
<p>(b) Czy osądy zastosowane podczas wyboru danych powodują wystąpienie oznak możliwej stronniczości kierownictwa; (zob. par. A96)</p>	<p>Biegły rewident nie zidentyfikował żadnych osądów dokonanych przez kierownictwo przy wyborze danych, które wskazywałyby na możliwość stronniczości kierownictwa.</p>
<p>(c) Czy dane zostały odpowiednio zrozumiane lub zinterpretowane przez kierownictwo, w tym w odniesieniu do warunków umownych; oraz (zob. par. A107)</p>	<p>Zobacz procedury przeprowadzone przez biegłego rewidenta w odniesieniu do paragrafu 25(a) powyżej, które obejmowały analizę, czy wykorzystane dane są stosowne i wiarygodne w danych okolicznościach.</p>
<p>(d) Czy dane zostały odpowiednio zrozumiane lub zinterpretowane przez kierownictwo, w tym</p>	<p>Na podstawie procedur przeprowadzonych zgodnie z paragrafem 25(a) biegły rewident ustalił, że wykorzystane dane zostały odpowiednio zrozumiane i zinterpretowane</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>w odniesieniu do warunków umownych. (zob. par. A108)</p>	<p>przez kierownictwo, w tym w odniesieniu do warunków umownych.</p>
<p>Wybór szacunku punktowego i powiązanych ujawnień dotyczących niepewności szacowania przez kierownictwo</p> <p>26. Stosując wymogi paragrafu 22, dalsze procedury badania odnoszą się do tego, czy w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej kierownictwo podjęło odpowiednie kroki, aby:</p> <p>(a) Zrozumieć niepewność szacowania, oraz (zob. par. A109)</p> <p>(b) Odnieść się do niepewności oszacowania poprzez wybór odpowiedniego szacunku punktowego oraz określenie powiązanych ujawnień dotyczących niepewności oszacowania. (zob. par. A110–A114)</p>	<p>Na podstawie przeprowadzonych testów metod, znaczących założeń i danych biegły rewident ustalił, że kierownictwo podjęło odpowiednie kroki w celu zrozumienia i odniesienia się do niepewności szacunku. W związku z tym, że kierownictwo przedstawiło konkretne ujawnienia w sprawozdaniu finansowym opisujące niepewność szacunku związaną z procesem oceny utraty wartości (np. ujawnienie zakresu możliwych wyników oraz założeń przyjętych przy ustalaniu zakresu), biegły rewident ocenił również, że ujawnienia wskazują na to, że kierownictwo odpowiednio zrozumiało, a ujawnienia właściwie opisują niepewność szacunku.</p> <p>Biegły rewident ustalił, że chociaż kierownictwo posiada zrozumienie niepewności szacunku związanej z szacunkiem księgowym, zidentyfikowano wątpliwość dotyczącą jednego ze znaczących założeń wybranych i stosowanych przez kierownictwo przy ustalaniu szacunku punktowego wartości odzyskiwalnej. Konkretna wątpliwość dotyczyła elementu założeń prognoz przychodów wybranych przez kierownictwo, który wydawał się optymistyczny w porównaniu z opublikowanymi prognozami branżowymi oraz ostatnimi wynikami finansowymi jednostki.</p>
<p>27. Gdy, według osądu biegłego rewidenta opartego na uzyskanych dowodach badania, kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć lub odnieść się do niepewności oszacowania, wówczas biegły rewident: (zob. par. A115–A117)</p> <p>(a) Zwraca się do kierownictwa z prośbą o wykonanie dodatkowych procedur w celu zrozumienia niepewności oszacowania lub odniesienia się do niej poprzez ponowne rozważenie wyboru szacunku punktowego kierownictwa</p>	<p>W związku ze zidentyfikowaniem wątpliwości dotyczącej konkretnego znaczącego założenia wybranego i zastosowanego przez kierownictwo przy ustalaniu szacunku punktowego wartości odzyskiwalnej, biegły rewident poprosił kierownictwo o przeprowadzenie dodatkowych procedur ponownej oceny właściwości założeń wykorzystanych w modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych, oraz o przedstawienie dodatkowego uzasadnienia i dokumentacji potwierdzającej w celu odniesienia się do domniemanej niezgodności prognozy przychodów z innymi dostępnymi dowodami badania.</p> <p>Kierownictwo zgodziło się przeprowadzić dodatkowe procedury, a następnie stwierdziło, że zgadza się z wątpliwościami zgłoszonymi przez biegłego rewidenta i w efekcie przyjęło</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>lub rozważenie przedstawienia dodatkowych ujawnień dotyczących niepewności oszacowania oraz dokonuje oceny(-en) reakcji kierownictwa zgodnie z paragrafem 26;</p>	<p>bardziej konserwatywne założenie prognozy przychodów w swoim modelu, które jest zgodne z opublikowanymi prognozami branżowymi i ostatnimi wynikami finansowymi jednostki. Spowodowało to istotną zmianę szacowanej wartości odzyskiwalnej przyjętej w oszacowaniu utraty wartości przez kierownictwo. Zmiana szacunku utraty wartości spowodowała istotny wzrost wykazanej wcześniej przez jednostkę rezerwy z tytułu utraty wartości, która została skorygowana przez kierownictwo.</p>
<p>(b) Jeżeli biegły rewident ustala, że reakcja kierownictwa na jego prośbę nie jest wystarczająca w odniesieniu do niepewności szacowania, w zakresie, w jakim jest to możliwe, wówczas biegły rewident ustala swój szacunek punktowy lub przedział zgodnie z paragrafami 28–29; oraz</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że reakcja kierownictwa na prośbę biegłego rewidenta w wystarczającym stopniu odnosiła się do odnośnej niepewności szacowania i w efekcie nie uznano za konieczne ustalania przez biegłego rewidenta własnego szacunku punktowego lub przedziału.</p>
<p>(c) Ocenia, czy występują słabości istniejącej kontroli wewnętrznej, a jeżeli tak, komunikuje je zgodnie z MSB 265.³¹</p>	<p>Biegły rewident stwierdził, że wybór nieodpowiedniej stopy wzrostu przychodów wskazuje na słabość kontroli i w związku z tym, że sprawa ta doprowadziła do istotnej korekty sprawozdania finansowego, uznał ją za znaczącą słabość kontroli w zakresie przeglądu kierownictwa, co zostanie zakomunikowane osobom sprawującym nadzór w odpowiednim terminie.</p> <p><i>[Uwaga: Reakcja biegłego rewidenta dotycząca tej znaczącej słabości jest omówiona w dalszej części tego przykładu.]</i></p>
<p><i>Inne rozważania odnoszące się do dowodów badania</i></p> <p>30. Podczas uzyskiwania dowodów badania dotyczących ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do szacunków księgowych, niezależnie od źródeł informacji, które będą wykorzystane jako dowód badania,</p>	<p>Biegły rewident starannie przeanalizował źródła informacji wykorzystane jako dowody badania przy badaniu szacunku wartości odzyskiwalnej. Sporządzając założenia dotyczące zdyskontowanych przepływów pieniężnych, kierownictwo uzyskało dane na temat odpowiednich wskaźników branżowych z wiarygodnego zewnętrznego źródła informacji specjalizującego się w analizie branży. Biegły rewident porównał te dane z informacjami z alternatywnego niezależnego źródła specjalizującego się w podobnej</p>

³¹ MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>biegły rewident postępuje zgodnie z odpowiednimi wymogami MSB 500.</p> <p>Gdy wykorzystywana jest praca eksperta kierownictwa, wymogi określone w paragrafach 21-29 niniejszego MSB mogą stanowić wsparcie dla biegłego rewidenta podczas oceny odpowiedniości pracy eksperta jako dowodu badania dla odpowiedniego stwierdzenia zgodnie z paragrafem 8(c) MSB 500. Oceniając pracę eksperta kierownictwa, na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania wpływa ocena biegłego rewidenta dotycząca kompetencji, umiejętności oraz obiektywizmu eksperta, zrozumienie przez biegłego rewidenta rodzaju wykonanej przez eksperta pracy oraz znajomość obszaru lub specjalistycznej wiedzy eksperta przez biegłego rewidenta. (zob. par. A126–A132)</p>	<p>analizie branżowej w celu oceny ich wiarygodności. Biegły rewident ustalił, że dane z alternatywnego źródła są spójne z danymi wykorzystanymi przez kierownictwo. Biegły rewident przeprowadził dodatkowo alternatywne procedury dotyczące wiarygodności (np. kompletności i dokładności) informacji wykorzystanych przez jednostkę przy opracowywaniu modelu zdyskontowanych przepływów pieniężnych.</p> <p>Kierownictwo nie korzystało z pracy żadnych ekspertów kierownictwa przy dokonywaniu szacunku wartości odzyskiwalnej.</p>
Ujawnienia odnoszące się do szacunków księgowych	
<p>31. Biegły rewident projektuje i wykonuje dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla ujawnień odnoszących się do szacunków księgowych, innych niż te dotyczące niepewności oszacowania, do której odnoszą się paragrafy 26(b) i 29(b).</p>	<p>Biegły rewident przeprowadził testy szczegółowe ujawnień związanych z utratą wartości, wymagane zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym następujące procedury:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sprawdzenie, czy ujawniona została wartość odzyskiwalna każdego składnika aktywów lub ośrodka wypracowującego środki pieniężne, dla których w ciągu okresu ujęto lub odwrócono odpis z tytułu utraty wartości. • Sprawdzenie, czy każda ujawniona wartość odzyskiwalna stanowi wyższą z dwóch kwot: wartości godziwej danego składnika aktywów pomniejszonej o koszty zbycia lub wartości użytkowej; oraz • Uzgodnienie ujawnień od odpowiedniej dokumentacji potwierdzającej.

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa	
<p>32. Biegły rewident ocenia, czy osądy i decyzje podjęte przez kierownictwo podczas dokonywania szacunków księgowych ujętych w sprawozdaniu finansowym, nawet jeżeli pojedynczo są one racjonalne, stanowią oznaki możliwej stronniczości kierownictwa. Gdy zostaną zidentyfikowane oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, biegły rewident ocenia ich skutki dla badania. Gdy występuje intencja wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownictwa z natury ma oszukańczy charakter. (zob. par. A133–A136)</p>	<p>Biegły rewident przeprowadził ocenę osądów i decyzji podjętych przez kierownictwo przy ustalaniu szacunku wartości odzyskiwalnej oraz innych szacunków dokonywanych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.</p> <p>Biegły rewident ustalił, że wybrana przez kierownictwo prognoza przychodów wydaje się optymistyczna, co wskazuje na możliwość stronniczości kierownictwa. Biegły rewident ocenił przyczynę takiego wyboru i ustalił, że było to spowodowane publikacją zaktualizowanego raportu rynkowego, już po wyborze założeń przez kierownictwo, który wskazuje na wyższe spadki na rynku. Na podstawie tej oceny i uznając otwartość kierownictwa na zrewidowanie wybranego szacunku w momencie jego zakwestionowania, biegły rewident stwierdził, że nie był to przypadek stronniczości kierownictwa i nie było zamiaru wprowadzenia w błąd. W związku z tym nie uznano tego za oznakę podwyższonego ryzyka oszustwa. Zmiana wyboru założenia prognozy przychodów przez kierownictwo rozwiązała wątpliwości biegłego rewidenta w związku z tym szacunkiem, jednak biegły rewident przeanalizował także, czy inne szacunki wartości godziwej sporządzone przez kierownictwo nie zawierają zbyt optymistycznych założeń, ale nie zidentyfikował żadnych innych nadmiernie optymistycznych założeń wskazujących na możliwość stronniczości kierownictwa.</p>
Ogólna ocena oparta na wykonanych procedurach badania	
<p>33. Stosując MSB 330 do szacunków księgowych³² biegły rewident ocenia, w oparciu o przeprowadzone procedury badania i uzyskane dowody badania, czy:</p> <p>(zob. par. A137–A138)</p> <p>(a) Oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia</p>	<p>Biegły rewident zastanowił się nad przeprowadzonymi procedurami badania oraz dowodami badania uzyskanymi w odniesieniu do szacunku wartości odzyskiwalnej rzeczowych aktywów trwałych na koniec okresu ustalonego przez kierownictwo. Wybrane przez kierownictwo prognozy przychodów zostały uznane za oznakę słabości kontroli w zakresie przeglądu, na której biegły rewident chciał polegać po przetestowaniu jej</p>

³² MSB 330, paragrafy 25-26

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>na poziomie stwierdzeń pozostaje prawidłowe, w tym wtedy, gdy zostały zidentyfikowane oznaki możliwej stroniczości kierownictwa,</p> <p>(b) Decyzje kierownictwa odnoszące się do ujęcia, pomiaru, prezentacji i ujawnienia tych szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz</p> <p>(c) Zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania.</p>	<p>skuteczności operacyjnej. Biegły rewident zastanowił się nad wpływem tej okoliczności na plan badania i stwierdził, że nie może polegać na kontroli w zakresie przeglądu i konieczne będzie uzyskanie większego zakresu konkretnych dowodów badania. Uzyskano to poprzez wykonanie dodatkowych procedur badania dotyczących zmienionych założeń prognozy przychodów oraz dowody uzyskane przez biegłego rewidenta w odniesieniu do zmienionych założeń. Oszacowanie nieodłącznego ryzyka przez biegłego rewidenta (mianowicie, że występuje znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia oraz wysoki poziom subiektywizmu i podatność na stroniczość kierownictwa) nie uległo zmianie.</p> <p>Biegły rewident przeanalizował także wpływ tej znaczącej słabości na plan badania poprzez ocenę jej oddziaływania na inne obszary procesów realizowanych przez kierownictwo (w tym na identyfikację i wybór metod, znaczących założeń i danych), a także inne kontrole w zakresie przeglądu, na których biegły rewident polega podczas badania. Biegły rewident zaplanował uzyskanie dowodów badania dotyczące kontroli nad osądami dokonywanymi przy wyborze źródeł danych w celu przyjęcia znaczących założeń. W związku z niemożnością uzyskania tych dowodów poprzez poleganie na kontroli w zakresie przeglądu, biegły rewident przeprowadził dodatkowe procedury wiarygodności dotyczące wyboru przez kierownictwo źródeł danych stosownych dla prognozy przychodów, i dokonał oceny, czy są one spójne z osądami dokonywanymi w poprzednich okresach i w innych szacunkach.</p> <p>Po zweryfikowaniu założenia przez kierownictwo biegły rewident był usatysfakcjonowany decyzjami kierownictwa dotyczącymi ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawnień, i przekonany, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania.</p>
<p>34. Wykonując ocenę wymaganą przez paragraf 33(c), biegły rewident uwzględnił wszystkie uzyskane</p>	<p>Przeprowadzając powyższą ocenę, biegły rewident wziął pod uwagę wszystkie stosowne uzyskane dowody badania. Obok uzyskanych dowodów potwierdzających, zwrócono</p>

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>odpowiednie dowody badania, bez względu na to, czy są one potwierdzające, czy zaprzeczające.³³ Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wówczas ocenia skutki tego faktu dla badania lub opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 705 (zmienionym).³⁴</p>	<p>szczególną uwagę na to, czy nie zidentyfikowano potencjalnie zaprzeczających dowodów badania. Biegły rewident ustalił, że pierwotnie wybrana przez kierownictwo prognoza przychodów była niespójna z ostatnio opublikowanymi danymi rynkowymi. Dokonana przez kierownictwo, na prośbę biegłego rewidenta, zmiana wybranych założeń prognozy przychodów została uznana za odpowiednie rozwiązanie problemu. Biegły rewident nie zidentyfikował żadnych innych dowodów zaprzeczających dowodom badania uzyskanym podczas oceny szacunku wartości odzyskiwalnej dokonanego przez kierownictwo.</p>
<p>Ustalanie, czy szacunki księgowe są racjonalne, czy zniekształcone</p> <p>35. Biegły rewident ocenia, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne, czy są zniekształcone w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. MSB 450³⁵ dostarcza wytycznych, w jaki sposób biegły rewident może rozróżnić zniekształcenia (zarówno faktyczne, jak i wynikające z osądu lub prognozowane) dla oceny przez biegłego rewidenta skutków nieskorygowanych zniekształceń w odniesieniu do sprawozdania finansowego. (zob. par. A12–A13, A139–A144)</p>	<p>Biegły rewident ustalił, że po ujęciu korekty wynikającej z badania przez kierownictwo, opisanym w odpowiedzi na paragraf 27(a) powyżej, szacunek wartości odzyskiwalnej ustalony przez kierownictwo jest racjonalny w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.</p> <p>Dodatkowo, biegły rewident uznał, że dokonane przez kierownictwo powiązane ujawnienia, na przykład, zgodnie z wymogami MSR 36 oraz ujawnienia dotyczące niepewności szacunku dokonane zgodnie z MSR 1 są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.</p>
<p>36. W odniesieniu do szacunków księgowych biegły rewident ocenia:</p> <p>(a) W przypadku ramowych założeń rzetelnej</p>	<p>Jednostka ustaliła, że nie uznaje za konieczne dokonanie innych dodatkowych ujawnień poza wymaganymi przez MSR 36 i inne mające zastosowanie standardy, takie jak MSR 1, w celu uzyskania rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego jako całości.</p>

³³ MSB 500, paragraf 11

³⁴ MSB 705 (Zmieniony) „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”

³⁵ MSB 450, paragraf A6

Wybór wymogów MSB 540 (zmienionego) ¹⁸	Zrozumienie i podejście biegłego rewidenta ¹⁹
<p>prezentacji, czy kierownictwo zamieściło ujawnienia, wykraczające poza te specyficznie wymagane przez ramowe założenia, które są niezbędne, aby osiągnąć rzetelną prezentację sprawozdania finansowego jako całości;³⁶ lub</p>	<p>Biegły rewident dokonał oceny i zgodził się z wnioskami kierownictwa w tej sprawie.</p>
<p>(b) W przypadku ramowych założeń zgodności, czy ujawnienia są tymi, które są wymagane, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.³⁷</p>	<p>Wymóg ten nie ma zastosowania, jako że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie są uznawane za ramowe założenia zgodności.</p>

³⁶ Zobacz także MSB 700 (zmieniony), paragraf 14

³⁷ Zobacz także MSB 700 (zmieniony), paragraf 19

O IAASB

Celem IAASB jest służyć interesowi publicznemu poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych powiązanych standardów oraz ułatwianie procesu ujednoczenia międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, przyczyniając się w ten sposób do podnoszenia jakości i spójności praktyki na całym świecie i zwiększania publicznego zaufania do zawodu biegłego rewidenta przeprowadzającego badania i usługi atestacyjne na całym świecie.

IAASB opracowuje standardy badania i usług atestacyjnych oraz wytyczne do wykorzystania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów, angażującego Public Interest Oversight Board, która nadzoruje działalność IAASB, oraz IAASB Consultative Advisory Group, która wnosi wkład w zakresie interesu publicznego w rozwój standardów i wytycznych. Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są udostępniane przez International Federation of Accountants (IFAC).

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są udostępniane przez International Federation of Accountants® lub IFAC®. IAASB i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez jakiegokolwiek osoby działające bądź powstrzymujące się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy strata taka wynika z zaniedbania, czy też z innych przyczyn.

Copyright © maj 2020 r., IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nazwy 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN' oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i znakami usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i innych krajach.

W celu uzyskania informacji na temat praw autorskich, znaków towarowych i zgód proszę wejść do [permissions](#) lub skontaktować się z permissions@ifac.org.

Niniejszy dokument *Wdrożenie MSB 540 (zmienionego) – Proste i złożone przykłady ilustrujące* opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w maju 2020 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w sierpniu 2020 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia materiałów wspierających stosowanie MSB 540 (zmienionego) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” Zatwierdzonym tekstem materiałów wspierających stosowanie MSB 540 (zmienionego) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Wdrożenie MSB 540 (zmienionego) – Proste i złożone przykłady ilustrujące* w języku angielskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Wdrożenie MSB 540 (zmienionego) – Proste i złożone przykłady ilustrujące* w języku polskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *ISA 540 (Revised) Implementation – Simple and Complex Illustrative Examples*, May 2020.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z Permissions@ifac.org.

Przetłumaczony przez:

