

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 540

Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych szacunków

### WAŻNE ZMIANY

Cyklem ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwa uwagę na **zmiany** w Krajowych Standardach Rewizji Finansowej.

Zmiany polegają na zaimplementowaniu jako standardów krajowych, szeregu międzynarodowych standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

### CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (tekst jednolity Dz. U. 2016, poz. 1000), biegły rewident świadcząc usługi rewizji finansowej jest zobowiązany między innymi przestrzegać standardów rewizji finansowej. Przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Dostosowując prawo krajowe do Dyrektywy Unii Europejskiej obligującej Kraje Członkowskie do implementacji międzynarodowych standardów rewizji finansowej, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr [2783/52/2015](#) z dnia 10 lutego 2015 r. wprowadziła **jako krajowe standardy rewizji finansowej**:

- Międzynarodowe Standardy Badania (MSB),
- Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP),
- Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji (MSUA),

wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants, IFAC).

1 kwietnia 2015 r. Komisja Nadzoru Audytowego **zatwierdziła** powyższą uchwałę.

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 540

### OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują najpóźniej do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się:

- 31 grudnia 2016 r. i później – jeśli podmiot uprawniony świadczy usługi jednostkom zainteresowania publicznego,
- 31 grudnia 2017 r. i później – jeśli podmiot uprawniony nie świadczy usług jednostkom zainteresowania publicznego.

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują również w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych, których wykonywanie zostało rozpoczęte dnia 1 stycznia 2017 r. i później.

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

- równoczesnego stosowania uchwały Nr [2784/52/2015](#) KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (tj. o [Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1](#) – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, MSKJ 1), oraz
- po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia wcześniejszego stosowania nowych standardów.

Warunkiem niezbędnym do stwierdzenia o stosowaniu Krajowych Standardów Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania jest wdrożenie i stosowanie [MSKJ 1](#).

### CZEGO STANDARD DOTYCZY?

[KSRF 540](#) omawia odpowiedzialność biegłego rewidenta dotyczącą wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień oraz zawiera wymogi i wytyczne dotyczące zniekształceń pojedynczych wartości szacunkowych i oznak możliwej stronniczości kierownictwa.

Wskazuje się, że standard ten należy odczytywać w kontekście [MSB 200](#) „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 540

### JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- wartość szacunkowa,
- wielkość lub przedział oszacowane przez biegłego rewidenta,
- niepewność szacunku,
- stronniczość kierownictwa,
- wielkość oszacowana przez kierownictwo,
- wynik wartości szacunkowej.

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Standard podkreśla, że ze względu na nieodłączną niepewność towarzyszącą działalności gospodarczej, wiele pozycji sprawozdań finansowych można jedynie oszacować (nie można ich precyzyjnie wycenić). Z pewnymi wartościami szacunkowymi łączy się stosunkowo **niska niepewność szacunku**, dlatego stwarzają one **mniejsze ryzyko istotnych zniekształceń**. Są to np.: (•) wartości szacunkowe w jednostkach prowadzących niezłożoną działalność gospodarczą, (•) wartości szacunkowe, które są często ustalane i aktualizowane, ponieważ dotyczą rutynowych transakcji, (•) wartości szacunkowe oparte na łatwo dostępnych danych, takich jak publikowane dane na temat stóp procentowych lub giełdowych cen papierów wartościowych (dane takie mogą być określane jako „możliwe do zaobserwowania”), (•) szacunki wartości godziwej, gdy metoda wyceny jest prosta i łatwa w zastosowaniu. Z niektórymi wartościami szacunkowymi może się jednak wiązać stosunkowo **wysoka niepewność szacunku**, w szczególności, gdy opierają się na **znaczących założeniach**. Są to np.: (•) wartości szacunkowe powiązane z wynikiem sporu prawnego, (•) szacunki wartości godziwej dotyczące pochodnych instrumentów finansowych niebędących w publicznym obrocie, (•) szacunki wartości godziwej, do których stosuje się wysoce specjalistyczny model wyceny wypracowany przez jednostkę, lub których dotyczą założenia lub dane wejściowe niemożliwe do zaobserwowania na rynku.

**Poziom niepewności szacunku jest różny w zależności od:**

- a) rodzaju wartości szacunkowej,
- b) istnienia powszechnie stosowanej metody lub modelu przyjętych do ustalania wartości szacunkowej, oraz
- c) subiektywizmu założeń przyjętych do ustalania wartości szacunkowej.

Standard zwraca uwagę, że wartości szacunkowe są nieprecyzyjne i **mogą zależeć od osądu kierownictwa**, który może wywołać **zamierzoną lub niezamierzoną stronniczość kierownictwa** (np. wynikającą z dążenia do osiągnięcia pożądanego wyniku). Podatność wartości szacunkowej na stronniczość kierownictwa wzrasta wraz z subiektywizmem jej określania.

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 540

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

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

- **wartości szacunkowe**, w tym szacunki wartości godziwej, ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, **są racjonalne** oraz
- **powiązane ujawnienia** w sprawozdaniu finansowym **są odpowiednie** w świetle ramowych założeń sprawozdawczości finansowej obowiązujących badaną jednostkę.

Przeprowadzając **procedury oceny ryzyka i powiązane z nimi działania służące poznaniu jednostki i jej otoczenia** (w tym kontroli wewnętrznej) zgodnie z wymogami [MSB 315](#) (porównaj [ALERT nr 10](#)), **biegły rewident zdobywa wiedzę o następujących zagadnieniach:**

- zasadach określenia wartości szacunkowych, oraz zakresie powiązanych ujawnień wymaganych przez ramowe założeni sprawozdawczości finansowej (poznanie tych zasad umożliwi analizę, czy i jak kierownictwo je zastosowało; dotyczy to również wymaganych ujawnień,
- sposobie, w jaki kierownictwo rozpoznaje transakcje, zdarzenia i warunki, które mogą stwarzać potrzebę ujęcia lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym wartości szacunkowych (poprzez zapytania do kierownictwa na temat zmian okoliczności, które mogą prowadzić do powstania nowych lub potrzeby skorygowania istniejących wartości szacunkowych)
- sposobie, w jaki kierownictwo ustala wartości szacunkowe (obejmuje to również rozumienie danych, na których opierają się te wartości). Biegły poznaje zagadnienia: **(a)** metody oraz modelu zastosowanego do ustalenia wartości szacunkowych; **(b)** stosownych kontroli; **(c)** korzystania przez kierownictwo z pomocy eksperta; **(d)** założeń leżących u podstaw wartości szacunkowych (rozważenie przez kierownictwo rodzaju, odpowiedniości, kompletności, wiarygodności założeń przyjętych do ustalenia wartości szacunkowych oraz weryfikacja dokumentacji potwierdzającej powyższe rozważania – również w przypadku, gdy zostały one zidentyfikowane lub przyjęte przez eksperta); **(e)** zmian metod ustalania wartości szacunkowych, w tym przyczyn tych zmian; **(f)** oceny przez kierownictwo niepewności szacunku.

Standard określa, że biegły rewident dokonuje **przeglądu wyniku szacunków księgowych zawartych we wcześniejszym sprawozdaniu finansowym lub wartości szacunkowych ponownie oszacowanych na potrzeby bieżącego okresu** uwzględniając rodzaj wartości szacunkowych i to, czy informacje uzyskane dzięki przeglądowi będą przydatne dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia wartości szacunkowych w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres (przegląd nie służy podważeniu osądów dokonanych we wcześniejszych okresach w oparciu o informacje wówczas dostępne).

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 540

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Standard zaznacza, że **wynik wartości szacunkowej często różni się od wartości szacunkowych ujętych w sprawozdaniach finansowych w poprzednich okresach**. Rozpoznając powody tych różnic, biegły rewident może uzyskać (•) informacje dotyczące skuteczności procesu szacowania stosowanego przez kierownictwo w poprzednim okresie (biegły rewident może ocenić prawdopodobną skuteczność bieżącego procesu), (•) dowody badania dotyczące przeszacowania w bieżącym okresie wartości szacunkowych z poprzedniego okresu, (•) dowody badania dotyczące spraw, takich jak niepewność szacunku, z którymi może się wiązać wymóg ich ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.

Przegląd wartości szacunkowych z poprzedniego okresu może także pomóc biegłemu rewidentowi w **rozpoznaniu w bieżącym okresie okoliczności lub warunków, które zwiększają narażenie wartości szacunkowych na stronniczość kierownictwa lub wskazują na jej występowanie**. Retrospektywnego przeglądu osądów kierownictwa i założeń znaczących wartości szacunkowych wymaga również MSB 240 (porównaj ALERT nr 5).

Rozpoznając i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia zgodnie z wymogami MSB 315 (porównaj ALERT nr 10), biegły rewident **ocenia stopień niepewności szacunku wartości szacunkowej** oraz **ustala, czy któraś z wartości szacunkowych, rozpoznana jako charakteryzująca się wysokim poziomem niepewności szacunku, wywołuje znaczące ryzyko**. Jako przykłady wartości szacunkowych, z którymi może wiązać się wysoka niepewność szacunku standard przywołuje: (•) wartości szacunkowe w znaczącym zakresie zależne od osądu, np. od oceny wyniku trwającego sporu lub kwoty i terminu przyszłych przepływów pieniężnych zależnych od niepewnych zdarzeń, które wystąpią w odległej przyszłości, (•) wartości szacunkowe, które nie zostały obliczone za pomocą uznanych technik wyceny, (•) wartości szacunkowe, w przypadku których wyniki dokonanego przez biegłego rewidenta przeglądu podobnych wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych za poprzednie okresy, wskazują na znaczące różnice między pierwotną wartością szacunkową a rzeczywistym wynikiem, (•) szacunki wartości godziwej, w przypadku których stosuje się model wyceny wypracowany przez wysoce wyspecjalizowaną jednostkę, lub dla których brak jest możliwych do zaobserwowania danych wejściowych.

Standard podkreśla, że wielkość kwoty wartości szacunkowej wykazanej lub ujawnionej w sprawozdaniu finansowym może nie stanowić wyznacznika związanej z nią niepewności szacunku (niska kwota nie oznacza niskiej niepewności szacunku).

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

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 540

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Na podstawie ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia, **biegły rewident ustala:** (a) czy kierownictwo właściwie zastosowało wymogi określania wartości szacunkowych zawarte w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej (b) czy metody ustalania wartości szacunkowych, są odpowiednie i były stosowane w sposób ciągły oraz czy zmiany wartości szacunkowych lub metod ich ustalania w stosunku do wcześniejszego okresu – jeśli nastąpiły – są odpowiednie w danych okolicznościach.

MSB 330 (porównaj [ALERT nr 12](#)) wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia **procedur badania**, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres stanowią **reakcję na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia** zarówno na poziomie sprawozdania finansowego, jak i na poziomie stwierdzeń. Standard szczegółowo **określa, jakie działania podejmuje biegły rewident**.

Przy planowaniu badania wymaga się, aby biegły rewident określił rodzaj, czas i zakres środków koniecznych do przeprowadzenia badania. Mogą one obejmować, zaangażowanie **osób posiadających specjalistyczne umiejętności lub wiedzę**. MSB 220 (porównaj [ALERT nr 3](#)) wymaga od kluczowego biegłego rewidenta odpowiedzialnego za badanie, aby upewnił się, że zespół przeprowadzający badanie oraz wszyscy zewnętrzni eksperci powołani przez biegłego rewidenta posiadają łącznie umiejętności i kompetencje do przeprowadzenia badania. Sprawami, które mogą wpłynąć na pogląd biegłego rewidenta o istnieniu zapotrzebowania na specjalistyczne umiejętności lub wiedzę mogą np. być: (a) rodzaj odnośnych aktywów, zobowiązań lub składników kapitału własnego w określonym sektorze działalności gospodarczej, branży (np. złoża mineralne, aktywa biologiczne, złożone instrumenty finansowe), (b) wysoki poziom niepewności szacunków, (c) złożone obliczenia lub specjalistyczne modele stosowane np. przy szacowaniu wartości godziwej, kiedy nie występuje możliwy do zaobserwowania rynek, (d) złożoność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczących wartości szacunkowych, w tym występowanie obszarów podlegających odmiennym interpretacjom, lub w przypadku których praktyka jest niespójna bądź dopiero się rozwija, (e) procedury, które biegły rewident zamierza przeprowadzić jako reakcję na ocenione ryzyko.

**Biegły rewident może nie posiadać specjalistycznych umiejętności ani wiedzy**, które są wymagane w innej dziedzinie niż rachunkowość lub rewizja finansowa i może stanąć wobec potrzeby ich uzyskania od **eksperta powołanego przez biegłego rewidenta**. MSB 620 określa wymogi i wytyczne dotyczące ustalenia potrzeby zatrudnienia lub zaangażowania eksperta przez biegłego rewidenta oraz określa odpowiedzialność biegłego rewidenta w związku z korzystaniem z pracy powołanego przez niego eksperta.

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 540

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Biegły rewident na podstawie dowodów badania **ocenia**, czy wartości szacunkowe zawarte w sprawozdaniu finansowym można uznać, w myśl ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, **za racjonalne czy za zniekształcone**.

Biegły rewident uzyskuje dowody badania na temat tego, czy **informacje ujawnione w sprawozdaniach finansowych** są zgodne z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W przypadku wartości szacunkowych powodujących powstanie **znaczącego ryzyka**, biegły rewident także ocenia **odpowiedniość ujawnionych w sprawozdaniach finansowych informacji na temat niepewności szacunku**. [MSB 705](#) zawiera wytyczne dotyczące wpływu, jaki na opinię biegłego rewidenta wywiera przekonanie biegłego rewidenta, że ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym dotyczące niepewności szacunku są niewystarczające lub wprowadzają w błąd.

Biegły rewident uzyskuje od kierownictwa (oraz jeśli to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór) **pisemne oświadczenia**, czy jest ono przekonane o **racjonalności znaczących założeń przyjętych przy ustalaniu wartości szacunkowych**. Dalsze wytyczne w tym zakresie zawiera [MSB 580](#).

Standard wymaga udokumentowania:

- podstawy wyciągniętych przez biegłego rewidenta wniosków o racjonalności wartości szacunkowych powodujących powstanie znaczącego ryzyka oraz ich ujawnienia oraz
- oznak dotyczących możliwej stronniczości kierownictwa (o ile występują) - pomaga to biegłemu rewidentowi stwierdzić, czy ocena ryzyka przez biegłego rewidenta i powiązane z tym reakcje nadal pozostają odpowiednie, a także ocenić, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń.

Standard zawiera uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego oraz mniejszych jednostek, mając na uwadze specyfikę tych podmiotów.

**Załącznik** do standardu omawia sposoby wyceny wartości godziwej i ujawniania informacji w myśl różnych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

### Krajowy Standard Rewizji Finansowej 540

#### GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest na stronie internetowej KIBR pod adresem:

[http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala\\_2783-52-2015\\_KSRF\\_540.pdf](http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_540.pdf)

#### CO BYŁO POPZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas uregulowana głównie w paragrafach 45-46 [Krajowego Standardu Rewizji Finansowej nr 1](#). Regulacje KSRF 1 dotyczyły *badania danych szacunkowych*.

Zagadnienia poruszone w KSRF nr 1 były zdecydowanie węższe niż w omawianym standardzie.

#### UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje wybrane aspekty nowych standardów. Alert nie może być traktowany jako substytut zapoznania się z mającymi zastosowanie standardami i regulacjami prawnymi wiążącymi biegłego rewidenta oraz podmiot uprawniony do badania.