

Badanie szacunków księgowych w obecnym zmieniającym się otoczeniu w związku z COVID-19

Celem niniejszej publikacji jest wskazanie kluczowych obszarów, na których należy się skoncentrować wykonując procedury badania dotyczące szacunków księgowych i powiązanych ujawnień zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (International Standards on Auditing™ (ISA™)).

Niniejsza publikacja nie zmienia ani nie zastępuje MSB, których treść jest wiążąca. Zapoznanie się z tą publikacją nie zastępuje zapoznania się z MSB.

Publikacja ta może pomóc osobom sporządzającym sprawozdania finansowe, sprawującym nadzór i użytkownikom sprawozdań finansowych w zrozumieniu obowiązków biegłego rewidenta w odniesieniu do badania szacunków księgowych i powiązanych ujawnień.

Więcej materiałów pomocniczych dotyczących [wpływu pandemii COVID-19 na sprawozdawczość finansową](#) można znaleźć na stronie internetowej International Federation of Accountants' (IFAC)¹.

Podstawą niniejszej publikacji są wymogi i wytyczne zawarte w MSB 540 (zmienionym), który obowiązuje dla badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2019 r. lub później. Wytyczne te mogą jednak również być przydatne dla biegłych rewidentów przeprowadzających badania na podstawie obecnego MSB 540 (np. dla podmiotów, których rok obrotowy skończył się w czerwcu 2020 r.), ponieważ MSB 540 (zmieniony) jest rozszerzeniem obecnego standardu. Na przykład, MSB 540 (zmieniony) zawiera bardziej szczegółowe wymogi i materiały objaśniające ich zastosowanie w zakresie metod (w tym modeli), założeń i danych, a także rozważania na temat czynników ryzyka nieodłącznego, które mogą spowodować ryzyko istotnego zniekształcenia szacunku księgowego.

Pandemia COVID-19 na całym świecie ma szeroki wpływ na gospodarki, rynki i przedsiębiorstwa, powodując dużą zmienność i znaczącą niepewność. W tych nieprzewidywalnych okolicznościach biegli rewidenci badając szacunki księgowe muszą zwrócić szczególną uwagę na potencjalne skutki tej zmienności i niepewności.

Odpowiedzialność kierownictwa za szacunki księgowe i powiązane ujawnienia

Kierownictwo jest odpowiedzialne za ujmowanie i pomiar szacunków księgowych i powiązanych ujawnień zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często wymagają informacji dotyczących przyszłości jako podstawy ujmowania i wyceny lub ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym. Z tego powodu szacunki księgowe stanowią zasadniczą część sprawozdań finansowych wielu jednostek.

Ze względu na niepewności związane z pandemią COVID-19, kierownictwo prawdopodobnie będzie miało więcej trudności z określeniem założeń i uzyskaniem danych do ustalenia szacunków księgowych, w tym zwłaszcza dotyczących przyszłych przepływów pieniężnych. Wpływ pandemii COVID-19 na

¹ Na stronie internetowej IFAC znajdują się również dalsze [wskazówki na temat badania](#) związane z pandemią COVID-19.

otoczenie gospodarcze i gospodarki światowe może również wiązać się z potrzebą przeprowadzenia testów na utratę wartości.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za szacunki księgowo i powiązane ujawnienia

MSB 540 (zmieniony)² ustanawia wymogi dla biegłych rewidentów związane z badaniem szacunków księgowych i powiązanych ujawnień. Biorąc pod uwagę obecne otoczenie, reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia szacunków księgowych i powiązanych ujawnień może wymagać dodatkowych lub bardziej solidnych procedur.

Biorąc pod uwagę potrzebę stosowania przez kierownictwo osądu zawodowego w większym zakresie, przy projektowaniu i wykonywaniu procedur badania dotyczących szacunków księgowych i powiązanych ujawnień zasadnicze znaczenie dla wniosków biegłego rewidenta ma zastosowanie i zademonstrowanie przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu.

Niniejszy Alert pracowników dotyczący praktyki badania koncentruje się na następujących obszarach:

- Procedury szacowania ryzyka i powiązane czynności;
- Identyfikacja i szacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia;
- Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia;
- Ujawnianie informacji;
- Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta; oraz
- Stronniczość kierownictwa i oszustwa.

Procedury szacowania ryzyka i powiązane czynności



Par. 13-15 MSB 540 (zmienionego) opisują procedury szacowania ryzyka i powiązane czynności, które są wymagane w odniesieniu do szacunków księgowych. Paragrafy te powołują się na MSB 315 (zmieniony)³ i rozszerzają jego zastosowanie. Poniższa tabela przedstawia niektóre kwestie, na które biegły rewident może zwrócić szczególną uwagę przy szacowaniu ryzyka i wykonywaniu powiązanych czynności w odniesieniu do szacunków księgowych.

Kwestia	Przykłady
Czynniki regulacyjne (MSB 540 (zmieniony), par. 13(c))	<p>W związku z pandemią COVID-19 mogą wystąpić:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tymczasowe zmiany ramowych założeń regulacyjnych, które będą wymagały zrozumienia oraz rozważenia skutków. Na przykład, Europejski Bank Centralny tymczasowo złagodził wymogi kapitałowe tak, aby banki mogły pomóc rynkom w prawidłowym funkcjonowaniu podczas epidemii COVID-19. • Inicjatywy mające na celu zaproponowanie zrównoważonych rozwiązań dla dłużników, którzy są tymczasowo niezdolni do spłaty swoich zobowiązań. • Zmiany terminów składania przez jednostki sprawozdań

² MSB 540 (zmieniony), *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*

³ MSB 315 (zmieniony), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*

Kwestia	Przykłady
	<p>finansowych, co może również wydłużyć czas, w jakim biegły rewident powinien rozważyć późniejsze zdarzenia. Zmiany założeń podczas tego okresu mogą mieć wpływ na kwoty lub ujawnienia dotyczące szacunków księgowych.</p>
<p>Właściwe metody,⁴ założenia⁵ lub źródła danych⁶ oraz potrzeba dokonania w nich zmian</p> <p>(MSB 540 (zmieniony), par. 13(h)(ii))</p>	<p>W obecnym otoczeniu biegli rewidenty będą prawdopodobnie musieli rozważyć, czy kierownictwo oceniło dalsze stosowanie dotychczasowych metod, założeń i danych, a jeśli nie – czy te metody, założenia i dane są nadal odpowiednie.</p> <p>Poniżej przedstawiono sprawy, które biegły rewident może chcieć rozważyć w świetle zmieniającego się otoczenia:</p> <p><i>Metody⁷</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • To, czy model został w odpowiednim momencie zmieniony lub skorygowany w celu odzwierciedlenia zmian warunków rynkowych lub innych. Ze względu na zmiany otoczenia, poprzednio stosowane modele mogą już nie być odpowiednie; • To, czy zostały (lub powinny być zostać) wprowadzone nowe korekty wyniku otrzymywanego przy zastosowaniu danego modelu; • To, czy korekty wyniku otrzymywanego przy zastosowaniu danego modelu są odpowiednie w danych okolicznościach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej; <p><i>Założenia⁸</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Podstawa wyboru założeń przez kierownictwo. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą zawierać kryteria lub wytyczne stosowane przy wyborze założeń; • Jak kierownictwo ocenia, czy zastosowane założenia są właściwe i kompletne; • O ile ma to zastosowanie, jak kierownictwo ustala, że założenia są

⁴ Metoda oznacza technikę pomiaru zastosowaną przez kierownictwo do dokonania szacunku księgowego zgodnie z wymaganą podstawą pomiaru. Dana metoda jest stosowana z wykorzystaniem narzędzia lub procesu obliczeniowego (zwanego czasem modelem) oraz wymaga zastosowania założeń i danych, a także uwzględnienia związków pomiędzy nimi.

⁵ Założenia obejmują osądy oparte na dostępnych informacjach dotyczących takich spraw, jak wybór oprocentowania czy stopy dyskontowej, bądź osądy dotyczące przyszłych warunków lub zdarzeń.

⁶ Dane oznaczają informacje, które można uzyskać z bezpośredniej obserwacji lub od podmiotu zewnętrznego wobec jednostki.

⁷ MSB 540 (zmieniony), par. A39

⁸ MSB 540 (zmieniony), par. A40

Kwestia	Przykłady
	<p>stosowane w sposób spójny we wszystkich pozostałych obszarach sprawozdania finansowego; oraz</p> <p><i>Dane</i>⁹</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jak kierownictwo ocenia, czy wykorzystywane dane są odpowiednie. Z powodu pandemii COVID-19 dane wykorzystywane w poprzednich okresach mogą już nie być odpowiednie. Na przykład, kierownictwo może zwykle szacować oczekiwane straty kredytowe z tytułu należności z tytułu dostaw i usług na podstawie historycznych strat kredytowych dotyczących dużej grupy należności z tytułu dostaw i usług. Obecnie dane te mogą nie być odpowiednie, ponieważ nie odzwierciedlają aktualnych warunków gospodarczych. W związku z tym kierownictwo może być zmuszone do zastosowania innych danych lub skorygowania wyniku uzyskanego za pomocą modelu (jak opisano powyżej).
<p>Zrozumienie kontroli (MSB 540 (zmieniony), par. 13(i))</p>	<p>Chociaż przedsiębiorstwa mogą podejmować różne działania, aby dostosować się do obecnego otoczenia, biegły rewident nadal musi uzyskać zrozumienie kontroli wewnętrznej w zakresie związanym z badaniem (tj. czynności kontrolnych). Zrozumienie to obejmuje odpowiednio kontrole dotyczące stosowanego przez kierownictwo procesu dokonywania szacunków księgowych, np. czy wprowadzono zmiany w kontrolach związanych z przeglądem i zatwierdzaniem szacunków księgowych.</p> <p>Jeśli kierownictwo zaprojektowało nowe kontrole lub kontrole uległy zmianie w zakresie mającym znaczenie dla badania, biegły rewident jest zobowiązany do oceny zaprojektowania tych kontroli i ustalenia, czy zostały one wdrożone.</p>
<p>Specjalistyczne umiejętności lub wiedza zespołu wykonującego zlecenie (MSB 540 (zmieniony), par. 15)</p>	<p>Biegły rewident może ustalić, że zespół wykonujący zlecenie potrzebuje specjalistycznych umiejętności lub wiedzy w związku z pandemią COVID-19. Na przykład, biegły rewident może potrzebować pomocy eksperta ds. wyceny, ponieważ aktualne warunki wskazują, że wartości średnie dla danej branży lub historyczne wyniki nie są już odpowiednie lub wymagają uzupełnienia innymi informacjami, aby możliwa była ocena założeń zastosowanych przez kierownictwo w modelu wyceny (np. stopy dyskontowe).</p> <p>MSB 540 (zmieniony), par. A61 opisuje sprawy, które mogą wpływać na ustalenie przez biegłego rewidenta, czy od zespołu przeprowadzającego zlecenie wymaga się specjalistycznych umiejętności lub wiedzy.</p>

⁹ MSB 540 (zmieniony), par. A44

Identyfikacja i szacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia



MSB 540 (zmieniony), par. 16-17 opisuje identyfikację i szacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z szacunkami księgowymi. Paragrafy te powołują się na MSB 315 (zmieniony) i rozszerzają jego zastosowanie w zakresie szacunków księgowych. W zależności od rodzaju szacunku księgowego, stopień niepewności co do skutków zdarzeń i warunków stanowiących podstawę znaczących założeń, a także brak dostępnych danych możliwych do zaobserwowania, mogą mieć wpływ na pracę biegłego rewidenta dotyczącą szacunków księgowych.

MSB 540 (zmieniony) opisuje czynniki ryzyka nieodłącznego, aby pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia. Są to:

- Niepewność szacunków;
- Złożoność; oraz
- Subiektywizm.¹⁰

Czynniki ryzyka nieodłącznego mogą, indywidualnie lub łącznie, w mniejszym lub większym stopniu wpływać na szacunki księgowe oraz pomagać biegłemu rewidentowi w oszacowaniu wartości ryzyka nieodłącznego według skali tego ryzyka. Przydatność i znaczenie czynników ryzyka nieodłącznego mogą być różne dla różnych szacunków. W obecnym otoczeniu wpływ czynników ryzyka nieodłącznego może być wzmocniony i może spowodować wyższą ocenę zidentyfikowanych ryzyk lub ich wyższą pozycję na skali ryzyka nieodłącznego, co z kolei ma wpływ na to, jak dowody badania potwierdzające ustalenia są potrzebne w odpowiedzi na oszacowane ryzyko.

Przy szacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia biegły rewident może również rozważyć, czy poprzednio zidentyfikowane ryzyka są w świetle aktualnych okoliczności ryzykami znaczącymi¹¹.

Poniższa tabela wskazuje, dla każdego z tych czynników ryzyka nieodłącznego, kwestie, które biegły rewident może wziąć pod uwagę ze względu na pandemię COVID-19, i które mogą pomóc w identyfikacji i szacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia.

Czynnik ryzyka nieodłącznego	Kwestia do rozważenia
Niepewność szacunków (MSB 540 (zmieniony), par. 16(a))	<p>Ponieważ przebieg i spodziewany czas trwania pandemii COVID-19 są niepewne, może ona mieć wiele różnych skutków, co powoduje wysoki stopień niepewności szacunków.</p> <p>W niektórych okolicznościach niepewność szacunków może być tak duża, że dokonanie racjonalnego szacunku księgowego staje się niemożliwe. W innych przypadkach niepewność dotycząca szacunku księgowego może powodować powstanie znaczących wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Dalsze wytyczne, które należy stosować w takich okolicznościach, znaleźć można w MSB 540 (zmienionym), par. A74 i A75.</p>

¹⁰ MSB 540 (zmieniony), par. 16

¹¹ Jeśli ryzyko zostało uznane za znaczące, należy przeprowadzić dodatkowe procedury, w tym procedury dotyczące kontroli mających znaczenie dla badania i komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór.

Czynnik ryzyka nieodłącznego	Kwestia do rozważenia
Złożoność (MSB 540 (zmieniony), par. 16(b))	<p>Pandemia COVID-19 może na różne sposoby wpływać na stopień złożoności szacunków księgowych:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rządowe programy wsparcia i inne wprowadzane zmiany przepisów i regulacji mogą powodować zmiany pomiarów szacunków księgowych. • Zmiany warunków umownych związanych z szacunkiem księgowym. • Zastosowanie innego modelu do ustalenia szacunku księgowego z powodu dostępności możliwych do zaobserwowania założeń. • Jednostka może zawierać złożone porozumienia finansowe w celu wsparcia swojej zdolności do kontynuacji działalności. • Może zajść potrzeba opracowania nowego modelu odpowiadającego aktualnym okolicznościom.
Subiektywizm (MSB 540 (zmieniony), par. 16(b))	<p>Niepewność szacunków powoduje subiektywizm, a zatem potrzebę stosowania osądu przy dokonywaniu szacunków księgowych. Gdy wzrasta stopień niepewności szacunków, wzrasta również poziom subiektywizmu. Pandemia COVID-19 spowodowała wzrost subiektywizmu w zakresie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Założeń o długich okresach prognozowania. • Założeń opartych o dane, które nie są obecnie możliwe do zaobserwowania. • Założeń opartych o dane, które nie są wiarygodne z powodu swojej zmienności. • Sald, co do których opracowywanie wiarygodnych prognoz na przyszłość jest utrudnione. <p>Przykłady szacunków księgowych, które są najprawdopodobniej narażone obejmują:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utrata wartości aktywów niefinansowych (np. wartości niematerialnych), wartości firmy i aktywów finansowych (np. należności z tytułu dostaw i usług). • Wartość godziwa aktywów finansowych (inwestycje i należności). • Wartość godziwa zobowiązań finansowych. • Restrukturyzacja zobowiązań. • Stopień zaawansowania umów budowlanych. • Możliwość odzyskania aktywa z tytułu podatku odroczonego. • Aktywa i zobowiązania z tytułu świadczeń emerytalnych. • Zobowiązania z tytułu leasingu. <p>Gdy poziom subiektywizmu jest wysoki, szacunek księgowy może być bardziej narażony na stronniczość kierownictwa (zob. punkt „Stronniczość kierownictwa</p>

**Czynnik ryzyka
nieodłącznego****Kwestia do rozważenia**

i oszustwa” poniżej).

Oprócz wyżej wymienionych kwestii, biegły rewident może rozważyć:

- Czy oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń jest nadal właściwe. Na przykład, nawet jeśli nie uważano dotąd, że ściągalność należności wiąże się z potencjalnym ryzykiem istotnego zniekształcenia, w obecnej sytuacji dłużnicy mogą nie być w stanie dokonywać płatności terminowo. W związku z tym biegli rewidenty mogą być zmuszeni do ponownego oszacowania wiążącego się z tym ryzyka istotnego zniekształcenia.
- Czy, uwzględniając zmiany oszacowanego ryzyka, może wystąpić potrzeba modyfikacji ogólnej strategii badania i planu badania, a w związku z tym także planowanego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania. Biegły rewident może również komunikować się w tych sprawach z osobami sprawującymi nadzór.¹²

Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

MSB 540 (zmieniony), par. 18-30, opisuje reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia szacunków księgowych. Paragrafy te powołują się na MSB 330¹³ i rozszerzają jego zastosowanie w zakresie szacunków księgowych. MSB 540 (zmieniony) identyfikuje następujące strategie przeprowadzania testów:

- Uzyskanie dowodów badania ze zdarzeń, które wystąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta;
- Przetestowanie sposobu, w jaki kierownictwo dokonało szacunku księgowego; lub
- Ustalenie przez biegłego rewidenta szacunku punktowego lub przedziału szacunku.

Ze względu na skutki pandemii COVID-19 może być więcej opóźnień prac związanych z badaniem (np. w związku z przedłużeniem terminów składania sprawozdań lub dostępem do informacji wykorzystywanych jako dowody badania), dlatego łatwiej dostępne mogą być dowody badania oparte o zdarzenia, które wystąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta. Ponadto, pandemia może mieć szczególny wpływ na dwie ostatnie strategie przeprowadzania testów, ponieważ te podejścia wymagają od biegłego rewidenta przeprowadzenia procedur dotyczących metod, założeń i danych wykorzystywanych do ustalenia szacunku księgowego. Poniższa tabela podkreśla niektóre kwestie, na które w obecnej sytuacji biegły rewident może chcieć zwrócić uwagę:

Kwestia	Kwestia do rozważenia
Metody (MSB 540)	<ul style="list-style-type: none"> • Czy dana metoda jest odpowiednia w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę rodzaj szacunku księgowego, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, inne dostępne koncepcje i techniki wyceny,

¹² Zob. MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, par. A26

¹³ MSB 330 *Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*

Kwestia	Kwestia do rozważenia
(zmieniony), par. 23)	<p>wymogi regulacyjne, a także rodzaj działalności, branżę i otoczenie, w którym działa jednostka. Metody stosowane w poprzednich latach mogą już nie być odpowiednie ze względu na zmienione okoliczności.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jeśli kierownictwo stwierdziło, że różne metody dają znacząco różne szacunki, w jaki sposób zbadało przyczyny tych różnic. • Czy korekty (o ile mają zastosowanie) wyniku otrzymanego przy zastosowaniu modelu są spójne z celem pomiaru według ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i odpowiednie do okoliczności. W aktualnej sytuacji kierownictwo może uznać potrzebę dokonania innych korekt niż w latach poprzednich lub większej ich liczby. Jeśli korekty nie są właściwe, mogą wskazywać na możliwą stronniczość kierownictwa (zob. punkt „Stronniczość kierownictwa i oszustwa” poniżej).
<p>Znaczące założenia (MSB 540 (zmieniony), par. 24)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Czy znaczące założenia są odpowiednie w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę rodzaj szacunku księgowego, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, a także rodzaj działalności, branżę i otoczenie, w którym działa jednostka. Kwestie szczególnie wymagające rozważenia mogą obejmować: <ul style="list-style-type: none"> ○ Ustalenie, czy znaczące założenia są odpowiednie. Może to stanowić szczególne wyzwanie w obecnej sytuacji, np. prognozowane przychody i przepływy pieniężne mogą być wysoce niepewne, a droga do ich uzyskania trudna (zwłaszcza w niektórych branżach). Założenia mogą również wpływać na wiele różnych sald (np. prognozowane przychody mogą mieć znaczenie dla testów na utratę wartości i ujmowania aktywa z tytułu podatku odroczonego). ○ Uzyskanie od kierownictwa analizy wrażliwości, która może pozwolić biegłemu rewidentowi zrozumieć zakres potencjalnych rezultatów dla alternatywnych założeń oraz to, czy kierownictwo wybrało scenariusz „optymistyczny” czy „pesymistyczny”. Biorąc pod uwagę niepewność spowodowaną pandemią COVID-19, analiza wrażliwości może być szczególnie ważna dla określenia wpływu zmian znaczących założeń na szacunek księgowy, a zatem również na sytuację finansową jednostki. • Czy znaczące założenia są spójne ze sobą nawzajem i z założeniami zastosowanymi do ustalenia innych szacunków księgowych. • W razie potrzeby rozważenie, czy kierownictwo zamierza i jest w stanie podjąć określone działania. Może to być szczególnie ważne w obecnej sytuacji, ponieważ niektóre działania mogą podlegać ograniczeniom wprowadzonym przez rządy, a jednostka może nie posiadać wystarczającej płynności lub dostępu do płynności, aby rozważać bądź podejmować określone działania.
Dane	<ul style="list-style-type: none"> • Czy dane są odpowiednie w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę rodzaj szacunku księgowego, mające zastosowanie ramowe założenia

Kwestia	Kwestia do rozważenia
(MSB 540 (zmieniony), par. 25)	<p> sprawozdawczości finansowej, a także rodzaj działalności, branżę i otoczenie, w którym działa jednostka. Na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Umowy są zgodnie z MSB 540 (zmienionym) uważane za dane. W obecnej sytuacji jednostki mogą renegocjować warunki istniejących umów i porozumień. Przykłady obejmują umowy z klientami, porozumienia z pracownikami dotyczące wynagrodzeń, umowy leasingu oraz warunki dotyczące wielu aktywów i zobowiązań finansowych. ○ Ze względu na otoczenie kierownictwo może mieć potrzebę korzystania z różnych źródeł danych. W takich okolicznościach biegły rewident może rozważyć przydatność i wiarygodność tych źródeł danych. ○ Szacunek księgowy może być uzależniony od danych, które nie dają się bezpośrednio zaobserwować lub nie są łatwo dostępne z powodu skutków pandemii. <ul style="list-style-type: none"> • Czy dane zostały właściwie zrozumiane lub zinterpretowane przez kierownictwo. W przypadku złożonych warunków prawnych lub umownych, biegły rewident może rozważyć, czy zrozumienie i interpretacja umowy wymagają specjalistycznych umiejętności lub wiedzy. Biegły rewident może również zbadać umowę, żeby sprawdzić, czy warunki umowy są zgodne z wyjaśnieniami kierownictwa.

Z powodu pandemii COVID-19:

- Kierownictwo może mieć większy problem ze zrozumieniem niepewności szacowania i jej uwzględnieniem poprzez wybór odpowiedniego szacunku punktowego i opracowanie powiązanych ujawnień. Może to również stanowić wyzwanie dla biegłych rewidentów, ponieważ MSB 540 (zmieniony) wymaga, aby procedury badania wykonywane przez biegłego rewidenta sprawdzały, czy, biorąc pod uwagę mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, kierownictwo podjęło odpowiednie kroki, aby zrozumieć i uwzględnić niepewność szacowania.¹⁴ MSB 540 (zmieniony) opisuje obowiązki biegłego rewidenta w sytuacji, gdy według osądu biegłego rewidenta kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby uwzględnić niepewność szacowania.¹⁵
- Może występować więcej przypadków, w których wielkość przedziału biegłego rewidenta jest wielokrotnością poziomu istotności przyjętą dla sprawozdania finansowego jako całości, ponieważ niepewność szacowania jest większa. Chociaż szeroki przedział może być właściwy w danych okolicznościach, może on wskazywać, że biegły rewident powinien ponownie rozważyć, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące racjonalności kwot znajdujących się w tym przedziale. W takich okolicznościach ważniejsze stają się także ujawniania

¹⁴ MSB 540 (zmieniony), par. 26, A109–A114

¹⁵ MSB 540 (zmieniony), par. 27

dotyczące niepewności szacowania (zob. także punkt dotyczący rozważań biegłego rewidenta na temat ujawnień).¹⁶

Kierownictwo powinno oszacować (a biegły rewident ocenić), jakie informacje były znane w dniu sporządzenia sprawozdania finansowego, aby ustalić, czy niezbędne są korekty szacunków księgowych lub czy wymagane są ujawnienia. Więcej informacji na temat późniejszych zdarzeń znaleźć można w publikacji IAASB [Alert pracowników dotyczący praktyki „Późniejsze zdarzenia w obecnym zmieniającym się środowisku – Kwestie dotyczące uwzględnienia wpływu COVID-19 w badaniu sprawozdań finansowych”](#).

Ujawnienia



MSB 540 (zmieniony) zawiera wymogi dotyczące ujawniania informacji w trzech miejscach. Par. 31 dotyczy wszystkich ujawnień związanych z szacunkami księgowymi poza tymi, które dotyczą niepewności szacunku. Par. 26(b) i 29(b) dotyczą ujawnień związanych z niepewnością szacunku.

W obecnej sytuacji niezwykle ważne są rzetelne ujawnienia informacji na temat szacunków księgowych. Ujawnienia te pomagają użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumieć rodzaj i stopień zmienności oraz niepewności szacowania kwot, dla których zmienne są trudne do przewidzenia.

Jeśli wielkość przedziału biegłego rewidenta jest wielokrotnością istotności, dokonana przez biegłego rewidenta ocena zasadności ujawnień na temat niepewności oszacowania staje się szczególnie ważna, zwłaszcza jeśli chodzi o to, czy ujawnienia odpowiednio odzwierciedlają wysoki stopień niepewności oszacowania i zakres możliwych wyników.¹⁷

MSSF 7¹⁸ wymaga również jakościowych i ilościowych ujawnień dotyczących ryzyka kredytowego, ryzyka płynności i ryzyka rynku. Jako przedmiot rozważań biegłego rewidenta podczas uzyskiwania dowodów badania na temat ujawnień, ujawnienia te w dużym stopniu związane są z pracą nad szacunkami księgowymi i mogą również podlegać analizie w świetle zwiększonych wymogów MSB 540 (zmienionego). Na przykład, ryzyko kredytowe jednostki mogło ulec znaczącej zmianie, ponieważ kontrahenci nie zrealizowali swoich zobowiązań np. z powodu restrykcji nałożonych przez rządy lub innych niekorzystnych warunków gospodarczych. Ryzyko płynności może ulec zmianie z powodu większej ostrożności w udzielaniu kredytów przez banki, a ryzyko rynkowe – z powodu zmian stóp procentowych.

MSB 540 (zmieniony)¹⁹ zwraca również uwagę na fakt, że w pewnych okolicznościach dla zapewnienia rzetelnej prezentacji potrzebne są dodatkowe ujawnienia poza tymi, których jednoznacznie wymagają ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. W obecnej sytuacji niezbędne mogą być dodatkowe ujawnienia, które nie były potrzebne przed pandemią.

¹⁶ MSB 540 (zmieniony), par. A125

¹⁷ MSB 540 (zmieniony), par. A125

¹⁸ Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 7 *Instrumenty finansowe: Ujawnianie informacji*

¹⁹ MSB 540 (zmieniony), par. A112

Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta



[Alert pracowników dotyczący praktyki badania „Sprawozdawczość biegłego rewidenta w obecnie zmieniającym się otoczeniu w związku z COVID-19”](#) zawiera wytyczne dla biegłych rewidentów dotyczące uwzględnienia wpływu COVID-19 na sprawozdanie biegłego rewidenta. Ten Alert personelu zwraca uwagę m.in. na to, że jeśli rozważenie przez biegłego rewidenta niepewności szacowania związanej z szacunkiem księgowym i powiązaniem ujawnieniem jest sprawą wymagającą szczególnej uwagi biegłego rewidenta, może to stanowić kluczową sprawę badania zgodnie z MSB 701.²⁰ Ponieważ ze względu na skutki pandemii COVID-19 stopień niepewności szacowania, złożoności i subiektywizmu może być wyższy, prawdopodobny jest wzrost liczby obszarów sprawozdania finansowego, które wymagają od biegłego rewidenta znaczących osądów.

Alert pracowników IAASB dotyczący praktyki badania „Sprawozdawczość biegłego rewidenta” podkreśla również, że zgodnie z MSB 706 (zmienionym)²¹ biegły rewident może uznać za niezbędne umieszczenie w swoim sprawozdaniu akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi na kwestię, która według osądu biegłego rewidenta ma fundamentalne znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników. Na przykład, jeśli MSB 701 nie ma zastosowania, biegły rewident może umieścić akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi na kwestię mającą związek z szacunkiem księgowym (lub powiązanymi z nim ujawnieniami), która ma fundamentalne znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników zmienności i niepewności tego szacunku księgowego.

Pandemia COVID-19 zrewidowała sposób uzyskiwania przez biegłych rewidentów dowodów badania. Jeśli chodzi o szacunki księgowy, uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących danych, założeń i metod zastosowanych przy sporządzaniu szacunków księgowych może być trudniejsze. Jeśli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania np. dlatego, że kierownictwo wykorzystało dane, które nie są wiarygodne, a nie ma innego odpowiedniego sposobu uzyskania niezbędnych dowodów badania, biegły rewident powinien ocenić wpływ tej sytuacji na badanie lub opinię biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym zgodnie z MSB 705 (zmienionym).²²

Stronniczość kierownictwa i oszustwa



Wszystkie szacunki księgowy wiążą się z niepewnością szacowania, co sprawia, że są subiektywne. Subiektywizm powoduje potrzebę zastosowania przez kierownictwo osądu, co z kolei powoduje podatność na niezamierzoną lub zamierzoną stronniczość kierownictwa.²³ Jeśli mamy do czynienia z intencją wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownictwa ma charakter oszustwa.

²⁰ MSB 701 *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

²¹ MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

²² MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

²³ Stronniczość kierownictwa jest zdefiniowana w MSB jako: „Brak neutralności kierownictwa przy sporządzaniu informacji.”

Oznaki możliwej stronnicości kierownictwa

Z powodu pandemii COVID-19, wpływ subiektywizmu na szacunki księgowe może być większy np. dlatego, że istnieje niepewność co do czasu trwania pandemii, a także charakteru i zakresu jej skutków. W związku z tym ocena oznak możliwej stronnicości kierownictwa przez biegłego rewidenta może mieć bardziej kluczowe znaczenie niż przed pandemią. Przy ocenie oznak możliwej stronnicości kierownictwa²⁴ biegły rewident może wziąć pod uwagę fakt, że stronnicość kierownictwa może być inna niż przed pandemią. Na przykład, przed pandemią kierownictwo mogło wykazywać niezamierzoną stronnicość w związku z dążeniem do osiągnięcia pożądanego wyniku. W obecnej sytuacji mogło to ulec zmianie, np. kierownictwo może wykazywać stronnicość (niezamierzoną lub zamierzoną) w związku z potrzebą spełnienia określonych warunków otrzymania rządowych pakietów pomocowych.

Oznaki możliwej stronnicości kierownictwa mogą również stanowić czynnik ryzyka oszustwa (w przypadku stronnicości zamierzonej) i mogą spowodować potrzebę przeprowadzenia przez biegłego rewidenta innych, bardziej solidnych procedur badania.

Oszustwa

Oszustwa w sprawozdawczości finansowej są często wynikiem zamierzonego zniekształcenia szacunków księgowych (co może oznaczać zamierzone zaniżenie lub zawyżenie tych szacunków) lub powiązanych ujawnień. Na przykład, kierownictwo może zawyżyć przyszłe przepływy pieniężne, aby uniknąć wykazania utraty wartości aktywów. W obecnej sytuacji prawdopodobne jest, że biegli rewidenci będą musieli się skoncentrować na dokonanych przez jednostkę kalkulacjach utraty wartości, w tym w szczególności na zastosowanych w tych kalkulacjach danych wejściowych, ze względu na bardziej subiektywny charakter tych danych.

Kierownictwo może również chcieć osiągnąć określone cele finansowe lub operacyjne. W obecnej sytuacji jest bardziej prawdopodobne, że niektóre jednostki mogą naruszać warunki umów kredytowych z powodu zmian wskaźników lub celów, na przykład z powodu zmiany wskaźnika wartości aktywów obrotowych do zobowiązań krótkoterminowych. Kierownictwo może umyślnie fałszywie przedstawić sytuację finansową, aby nie naruszyć warunków umów ze względu na wpływ, jaki mogłoby to mieć na jednostkę.

Ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem również może być wyższe z powodu nieskuteczności działania kontroli jednostki, np. gdy pracownicy pracują zdalnie, a system kontroli wewnętrznej nie został odpowiednio przystosowany do zmienionego środowiska pracy. Jeśli występuje podwyższone ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, biegły rewident musi rozważyć potrzebę zmian. Może też wystąpić potrzeba przeprowadzenia innych, bardziej solidnych procedur badania.

²⁴ MSB 540 (zmieniony), par. A134, zawiera kilka przykładów oznak możliwej stronnicości kierownictwa.

Inne zasoby

Więcej zasobów zgromadzonych przez pracowników IAASB, w tym inne Alerty pracowników dotyczące praktyki badania związane z COVID-19, znaleźć można na [stronie internetowej IAASB](#).



Struktury i procesy, którymi IAASB kieruje się w swoich działaniach, są opracowywane przez International Federation of Accountants® - IFAC®.

IAASB i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które podjęły działanie lub wstrzymały się od działania w oparciu o materiał zawarty w tej publikacji, niezależnie od tego, czy strata wynika z zaniedbania.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (International Standards on Quality Control, ISQC), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers), oraz inne publikacje IAASB publikowane są przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © kwiecień 2020 r., IFAC. Wszystkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony www.iaasb.org. Tłumaczenie, przedruk, przechowywanie bądź przesyłanie oraz inne podobne sposoby wykorzystania tego dokumentu wymagają pisemnego pozwolenia.

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 zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i w innych krajach.

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń znaleźć można na permissions lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org

Alert przetłumaczony przez:



Niniejszy dokument *Badanie szacunków księgowych w obecnym zmieniającym się otoczeniu w związku z COVID-19* opracowany przez IAASB i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w czerwcu 2020 r., został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lipcu 2020 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC 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 *Badanie szacunków księgowych w obecnym zmieniającym się otoczeniu w związku z COVID-19* w języku angielskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Badanie szacunków księgowych w obecnym zmieniającym się otoczeniu w związku z COVID-19* w języku polskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to COVID-19*.

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