

Załącznik Nr 1.20
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 540 (ZMIENIONY)
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 540 (ZMIENIONEGO)

BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH I POWIĄZANYCH UJAWNIEŃ

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 540 (ZMIENIONY)
BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH I POWIĄZANYCH UJAWNIEŃ

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze
rozpoczynające się 15 grudnia 2019 r. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Charakterystyka szacunków księgowych	2-3
Kluczowe koncepcje niniejszego MSB	4-9
Data wejścia w życie	10
Cel	11
Definicje	12
Wymogi	
Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności	13-15
Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia	16-17
Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia	18-30
Ujawnienia dotyczące szacunków księgowych	31
Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa	32
Ogólna ocena oparta na wykonanych procedurach badania	33-36
Pisemne oświadczenia	37
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór, kierownictwem lub innymi stosownymi stronami	38
Dokumentacja	39
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Charakterystyka szacunków księgowych	A1-A7
Kluczowe koncepcje niniejszego MSB	A8-A13
Definicje	A14-A18
Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności	A19-A63
Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia	A64-A80
Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia	A81-A132
Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa	A133-A136
Całościowa ocena oparta na wykonanych procedurach badania	A137-A144
Pisemne oświadczenia	A145

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór, kierownictwem lub innymi stosownymi stronami.....	A146-148
Dokumentacja.....	A149-A152

Załącznik 1: Czynniki ryzyka nieodłącznego

Załącznik 2: Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków audytora dotyczących szacunków księgowych i powiązanych ujawnień podczas badania sprawozdania finansowego. W szczególności, obejmuje wymogi i wytyczne, które odwołują się do lub rozszerzają sposób, w jaki MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)¹, MSB 330², MSB 450³, MSB 500⁴ i inne stosowne MSB mają być zastosowane w odniesieniu do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień. Zawiera również wymogi i wytyczne odnoszące się do oceny zniekształceń szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, oraz oznak możliwej stronniczości kierownictwa.

Charakterystyka szacunków księgowych

2. Występują różne rodzaje szacunków księgowych, których dokonania wymaga się od kierownictwa, gdy nie jest możliwe bezpośrednie zaobserwowanie kwot pieniężnych. Wycena takich kwot pieniężnych podlega niepewności szacunków, która odzwierciedla nieodłączne ograniczenia dotyczące wiedzy lub danych. Ograniczenia te powodują powstanie nieodłącznego subiektywizmu i zmienności wyników wyceny. Proces dokonywania szacunków księgowych obejmuje wybór i zastosowanie metody przy zastosowaniu założeń i danych, co wymaga osądu kierownictwa i co może powodować powstanie złożoności wyceny. Wpływ złożoności, subiektywizmu lub innych czynników ryzyka nieodłącznego na wycenę tych kwot pieniężnych wpływa na ich podatność na zniekształcenie. (Zob. par. A1–A6, Załącznik 1)
3. Pomimo, że niniejszy MSB ma zastosowanie do wszystkich szacunków księgowych, stopień, w jakim szacunek księgowy podlega niepewności szacunku, będzie znacznie zróżnicowany. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres oszacowania ryzyka oraz dalsze procedury badania wymagane przez niniejszy MSB, będą różniły się w zależności od niepewności szacunku i oszacowania powiązanych ryzyk istotnego zniekształcenia. Dla pewnych szacunków księgowych niepewność szacunku może być bardzo niska, jako że rodzaj tych szacunków, złożoność i subiektywizm dotyczące ich dokonywania mogą również być bardzo niskie. Dla takich szacunków księgowych nie oczekuje się, aby procedury szacowania ryzyka i dalsze procedury badania wymagane przez niniejszy MSB były szczegółowe. Gdy niepewność szacunku, złożoność lub subiektywizm są bardzo wysokie, wówczas oczekuje się, że procedury takie będą bardziej szczegółowe. Niniejszy MSB zawiera wytyczne dotyczące tego, w jaki sposób wymogi niniejszego MSB mogą być skalowane. (Zob. par. A7)

Kluczowe koncepcje niniejszego MSB

4. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga odrębnego szacowania ryzyka nieodłącznego dla zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń⁵. W kontekście MSB 540 (zmienionego), oraz w zależności od rodzaju konkretnego szacunku księgowego, podatność stwierdzenia na zniekształcenie, które może być istotne, może podlegać lub może na nie wpływać niepewność szacunku, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego

¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*.

² MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*.

³ MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania*.

⁴ MSB 500 *Dowody badania*.

⁵ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 31.

i wzajemne relacje między nimi. W związku z tym, oszacowanie ryzyka nieodłącznego zależy od stopnia, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego oddziałują na prawdopodobieństwo lub wielkość zniekształcenia, i różni się w skali, która jest określana jako zakres ryzyka nieodłącznego. (Zob. par. A8-A9, A65-A66, Załącznik 1)

5. Niniejszy MSB odnosi się do stosownych wymogów w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i MSB 330, oraz dostarcza powiązanych wytycznych, aby podkreślić znaczenie decyzji audytora w zakresie kontroli dotyczących szacunków księgowych, w tym decyzji dotyczących tego, czy:
 - występują kontrole, których zidentyfikowanie jest wymagane przez MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), w odniesieniu do których od audytora wymaga się dokonania oceny ich zaprojektowania i określenia, czy zostały wdrożone,
 - przetestować skuteczność działania stosownych kontroli.
6. Podczas szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga ponadto odrębnego oszacowania ryzyka kontroli. Szacując ryzyko kontroli audytor bierze pod uwagę, czy jego dalsze procedury badania uwzględniają planowane poleganie na skuteczności działania tych kontroli. Jeżeli audytor nie planuje testowania skuteczności działania kontroli lub nie zamierza polegać na skuteczności działania kontroli, oszacowanie ryzyka kontroli przez niego jest takie, że oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia jest takie samo jak oszacowanie ryzyka nieodłącznego. (Zob. par. A10)
7. Niniejszy MSB podkreśla, że dalsze procedury badania audytora (w tym, gdy to odpowiednie, testy kontroli) muszą odpowiadać przyczynom oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, biorąc pod uwagę skutki jednego lub kilku czynników ryzyka nieodłącznego oraz oszacowania ryzyka kontroli przez audytora.
8. Wpływ na stosowanie zawodowego sceptycyzmu w odniesieniu do szacunków księgowych ma rozważenie przez audytora czynników ryzyka nieodłącznego, a jego znaczenie wzrasta, gdy szacunki księgowe w większym stopniu podlegają niepewności szacunków lub wpływa na nie w większym stopniu złożoność, subiektywizm albo inne czynniki ryzyka nieodłącznego. Podobnie, stosowanie zawodowego sceptycyzmu jest ważne, gdy występuje większa podatność na zniekształcenie na skutek stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa, o ile mają one wpływ na ryzyko nieodłączne. (Zob. par. A11).
9. Niniejszy MSB wymaga, aby audytor ocenił, na podstawie wykonanych procedur badania i uzyskanych dowodów badania, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne⁶ w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy też są zniekształcone. Dla celów niniejszego MSB, racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oznacza, że stosowne wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zostały zastosowane odpowiednio, w tym te, które odnoszą się do: (zob. par. A12-A13, A139-A144)
 - dokonania szacunku księgowego, w tym wyboru metody, założeń oraz danych w perspektywie rodzaju szacunku księgowego oraz faktów i okoliczności danej jednostki,
 - wyboru szacunku punktowego kierownictwa oraz

⁶ Patrz także MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*, paragraf 13(c).

- ujawnień na temat szacunku księgowego, w tym ujawnień dotyczących tego, w jaki sposób szacunek księgowy został ustalony i wyjaśnienia rodzaju, zakresu i źródeł niepewności szacunku.

Data wejścia w życie

10. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2019 r. lub później.

Cel

11. Celem audytora jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących tego, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Definicje

12. Dla celów MSB poniższe pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
 - (a) Szacunek księgowy – kwota pieniężna, której pomiar, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, podlega niepewności oszacowania. (Zob. par. A14)
 - (b) Szacunek punktowy audytora lub przedział audytora – odpowiednio, kwota lub przedział kwot, opracowane przez audytora podczas oceny szacunku punktowego kierownictwa. (Zob. par. A15)
 - (c) Niepewność szacunku – podatność na nieodłączny brak precyzji w pomiarze. (Zob. par. A16, Załącznik 1)
 - (d) Stronniczość kierownictwa – brak neutralności kierownictwa podczas sporządzania informacji. (Zob. par. A17)
 - (e) Szacunek punktowy kierownictwa – kwota wybrana przez kierownictwo do ujęcia lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym jako szacunek księgowy.
 - (f) Wynik szacunku księgowego – rzeczywista kwota pieniężna, która wynika z wystąpienia transakcji, zdarzenia(-eń) lub warunku(-ów), do których odnosi się szacunek księgowy. (Zob. par. A18)

Wymogi

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności

13. Podczas uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego w 2019 r.)⁷, audytor uzyskuje* zrozumienie poniższych zagadnień odnoszących się do szacunków księgowych jednostki. Procedury audytora, aby

⁷ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 19-27.

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *audytor wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie audytora do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

uzyskać zrozumienie, są wykonywane w zakresie niezbędnym do uzyskania dowodów badania, które dostarczają odpowiedniej podstawy dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia zarówno na poziomie sprawozdania finansowego jak i na poziomie stwierdzeń. (Zob. par. A19-A22)

Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

- (a) Transakcje jednostki oraz inne zdarzenia lub warunki, które mogą skutkować powstaniem potrzeby ujęcia lub ujawnienia, albo zmiany szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A23)
- (b) Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące szacunków księgowych (w tym kryteria ujęcia, podstawy wyceny, oraz powiązane wymogi odnoszące się do prezentacji i ujawnień), a także sposób, w jaki są one stosowane w kontekście rodzaju i okoliczności dotyczących jednostki i jej otoczenia, w tym w jaki sposób czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenie. (Zob. par. A24-A25)
- (c) Czynniki regulacyjne stosowne do szacunków księgowych jednostki, w tym, gdy ma to zastosowanie, ramowe założenia regulacyjne związane z nadzorem ostrożnościowym. (Zob. par. A26)
- (d) Rodzaj szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których zawarcia w sprawozdaniu finansowym jednostki oczekuje audytor na podstawie zrozumienia przez audytora zagadnień opisanych w paragrafie 13(a)-(c) powyżej. (Zob. par. A27)

Uzyskanie zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki

- (e) Rodzaj i zakres nadzoru oraz ładu korporacyjnego, jaki występuje w jednostce w zakresie procesu sprawozdawczości finansowej kierownictwa stosownego do szacunków księgowych. (Zob. par. A28-A30)
- (f) W jaki sposób kierownictwo identyfikuje potrzebę oraz stosuje specjalistyczne umiejętności i wiedzę w zakresie szacunków księgowych, w tym w odniesieniu do wykorzystania eksperta kierownictwa. (Zob. par. A31)
- (g) W jaki sposób proces szacowania ryzyka przez jednostkę identyfikuje i odnosi się do ryzyk powiązanych z szacunkami księgowymi. (Zob. par. A32-A33)
- (h) System informacyjny jednostki w zakresie, w jakim odnosi się do szacunków księgowych, w tym:
 - (i) w jaki sposób informacje dotyczące szacunków księgowych i związanych z nimi ujawnień dla znaczących grup transakcji, sald kont lub ujawnień przepływają przez system informacyjny jednostki oraz (zob. par. A34-A35)
 - (ii) w jaki sposób, dla takich szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, kierownictwo:
 - a. identyfikuje stosowne metody, założenia lub źródła danych oraz potrzebę zmian w nich, które są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym, w jaki sposób kierownictwo: (zob. par. A36-A37)
 - i. wybiera lub projektuje, oraz stosuje, wykorzystywane metody, w tym

- wykorzystywanie modeli, (zob. par. A38-A39)
 - ii. wybiera założenia do wykorzystania, uwzględniając rozważenie alternatyw oraz identyfikuje znaczące założenia, oraz (zob. par. A40-A43)
 - iii. wybiera dane do wykorzystania, (zob. par. A44)
 - b. rozumie stopień niepewności szacunku, w tym poprzez rozważenie zakresu możliwych wyników wyceny, oraz (zob. par. A45)
 - c. odnosi się do niepewności szacunku, w tym wybierając szacunek punktowy oraz powiązane ujawnienia, w celu ich włączenia do sprawozdania finansowego. (Zob. par. A46-A49)
 - (i) Zidentyfikowane kontrole w elemencie czynności kontrolnych⁸ nad procesem dokonywania szacunków księgowych przez kierownictwo, jak opisano to w paragrafie 13(h)(ii). (Zob. par. A50-A54)
 - (j) W jaki sposób kierownictwo dokonuje przeglądu wyniku(-ów) wcześniejszych szacunków księgowych i odpowiada na rezultaty tego przeglądu.
14. Audytor dokonuje przeglądu wyników wcześniejszych szacunków księgowych, lub tam, gdzie ma to zastosowanie, ich późniejszych ponownych oszacowań, aby pomóc w identyfikacji i oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie. Określając rodzaj i zakres tego przeglądu audytor bierze pod uwagę charakterystykę szacunków księgowych. Przegląd ten nie ma na celu podważenia osądów dotyczących szacunków księgowych dokonanych w poprzednich okresach, które były odpowiednio oparte na informacjach dostępnych w chwili ich dokonywania. (Zob. par. A55–A60).
15. W odniesieniu do szacunków księgowych audytor ustala, czy zespół wykonujący zlecenie wymaga specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, aby wykonywać procedury oszacowania ryzyka, aby identyfikować i szacować ryzyka istotnego zniekształcenia, aby zaprojektować i wykonać procedury badania, aby zareagować na te ryzyka, lub aby ocenić uzyskane dowody badania. (Zob. par. A61–A63)

Identyfikowanie i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia

16. Identyfikując i szacując ryzyka istotnego zniekształcenia odnoszące się do szacunku księgowego i powiązanych ujawnień na poziomie stwierdzeń, w tym szacując oddzielnie ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli na poziomie stwierdzeń, jak jest to wymagane przez MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)⁹, audytor bierze pod uwagę następujące zagadnienia podczas identyfikowania ryzyka istotnego zniekształcenia i szacowania ryzyka nieodłącznego: (zob. par. A64–A71)
- (a) stopień, w jakim szacunek księgowy podlega niepewności szacunków, oraz (zob. par. A72–A75)
 - (b) stopień, w jakim na poniższe ma wpływ złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego: (zob. par. A76–A79)
 - (i) wybór i zastosowanie metod, założeń i danych podczas dokonywania szacunku księgowego lub

⁸ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 26(a)(i)-(iv).

⁹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 31 i 34.

- (ii) wybór szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień do włączenia do sprawozdania finansowego.

17. Audytor ustala, czy którekolwiek z ryzyk istotnego zniekształcenia zidentyfikowanych i oszacowanych zgodnie z paragrafem 16 są, według osądu audytora, ryzykami znaczącymi¹⁰. Jeżeli audytor ustalił, że istnieje znaczące ryzyko, audytor identyfikuje kontrole, które odpowiadają na to ryzyko¹¹ i ocenia, czy takie kontrole zostały zaprojektowane skutecznie oraz ustala, czy zostały one wdrożone¹². (Zob. par. A80).

Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

18. Zgodnie z wymogami MSB 330¹³, dalsze procedury badania audytora stanowią reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń¹⁴, z uwzględnieniem przyczyn oszacowania przypisanego do tych ryzyk. Dalsze procedury badania audytora zawierają jedno lub więcej spośród poniższych podejść:

- (a) uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń występujących do daty sprawozdania audytora (zobacz paragraf 21),
- (b) testowanie, w jaki sposób kierownictwo dokonuje szacunków księgowych (zobacz paragrafy 22-27) lub
- (c) opracowanie szacunku punktowego lub przedziału audytora (zobacz paragrafy 28-29).

Dalsze procedury badania audytora biorą pod uwagę, że im wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące muszą być dowody badania¹⁵. Audytor projektuje i wykonuje dalsze procedury badania w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogą potwierdzać ustalenia lub w kierunku wyłączenia dowodów badania, które mogą przeczyć ustaleniom. (Zob. par. A81-A84)

19. Zgodnie z wymogami MSB 330¹⁶ audytor projektuje i wykonuje testy, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania co do skuteczności działania kontroli, jeżeli:

- (a) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dokonane przez audytora obejmuje oczekiwanie, że te kontrole działają skutecznie lub
- (b) same procedury wiarygodności nie mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń.

W odniesieniu do szacunków księgowych, testy takich kontroli wykonywane przez audytora stanowią reakcję na przyczyny oszacowania przypisanego ryzykom istotnego zniekształcenia. Projektując i wykonując testy kontroli audytor uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im bardziej polega na skuteczności danej kontroli¹⁷. (Zob. par. A85-A89).

¹⁰ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 32.

¹¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(a)(i).

¹² MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(d).

¹³ MSB 330, paragrafy 6-15 i 18.

¹⁴ MSB 330, paragrafy 6-7 i 21.

¹⁵ MSB 330, paragraf 7(b).

¹⁶ MSB 330, paragraf 8.

¹⁷ MSB 330, paragraf 9.

20. Dla znaczącego ryzyka dotyczącego szacunku księgowego, dalsze procedury badania audytora obejmują testy kontroli w bieżącym okresie, jeżeli audytor planuje polegać na tych kontrolach. Gdy podejście do znaczącego ryzyka obejmuje wyłącznie procedury wiarygodności, procedury te obejmują testy szczegółowe¹⁸. (Zob. par. A90)

Uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń występujących do daty sprawozdania audytora

21. Gdy dalsze procedury badania audytora obejmują uzyskanie dowodów badania ze zdarzeń występujących do daty sprawozdania audytora, audytor ocenia, czy takie dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby odnieść się do ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczącego szacunku księgowego, biorąc pod uwagę, że zmiany w okolicznościach i innych stosownych warunkach pomiędzy zdarzeniem a datą wyceny mogą wpływać na stosowność takich dowodów badania w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A91-A93)

Testowanie, w jaki sposób kierownictwo dokonuje szacunków księgowych

22. Podczas testowania sposobu, w jaki kierownictwo dokonuje szacunku księgowego, dalsze procedury badania audytora obejmują procedury zaprojektowane i wykonywane zgodnie z paragrafami 23-26, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania w odniesieniu do ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących: (zob. par. A94)
- (a) wyboru i zastosowania metod, znaczących założeń oraz danych wykorzystanych przez kierownictwo podczas dokonywania szacunku księgowego oraz
 - (b) sposobu, w jaki kierownictwo wybrało szacunek punktowy i opracowało powiązane ujawnienia na temat niepewności szacunku.

Metody

23. Stosując wymogi paragrafu 22 w odniesieniu do metod, dalsze procedury badania audytora odnoszą się do tego:
- (a) czy wybrana metoda jest odpowiednia 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 są odpowiednie, (zob. par. A95, A97)
 - (b) czy osądy dokonane podczas wybierania metody powodują powstanie oznak możliwej stronniczości kierownictwa, (zob. par. A96)
 - (c) czy kalkulacje są zastosowane zgodnie z metodą oraz są dokładne 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)
 - (i) zaprojektowanie modelu spełnia cel wyceny mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jest odpowiednie w danych okolicznościach oraz, jeżeli ma to zastosowanie, zmiany w stosunku do modelu z poprzedniego okresu są odpowiednie w danych okolicznościach, oraz

¹⁸ MSB 330, paragrafy 15 i 21.

- (ii) korekty do wyniku modelu są spójne z celem wyceny w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej i są odpowiednie w danych okolicznościach oraz
- (e) czy spójność znaczących założeń i danych została zachowana podczas stosowania metody. (Zob. par. A101)

Znaczące założenia

24. Stosując wymogi paragrafu 22 w odniesieniu do znaczących założeń, dalsze procedury badania audytora odnoszą się do tego:
- (a) czy znaczące założenia są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy zmiany w stosunku do poprzednich okresów są odpowiednie, (zob. par. A95, A102-A103)
 - (b) czy osądy dokonane podczas wybierania znaczących założeń powodują powstanie oznak możliwej stronniczości kierownictwa, (zob. par. A96)
 - (c) czy, na podstawie wiedzy audytora uzyskanej podczas badania, znaczące założenia są spójne między sobą oraz z tymi wykorzystanymi w innych szacunkach księgowych lub z powiązanymi założeniami wykorzystanymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki oraz (zob. par. A104)
 - (d) gdy ma to zastosowanie, czy kierownictwo ma zamiar podjąć określone działania i ma możliwość, aby to zrealizować. (Zob. par. A105)

Dane

25. Stosując wymogi paragrafu 22 w odniesieniu do danych, dalsze procedury badania audytora odnoszą się do tego:
- (a) czy dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, zmiany w stosunku do poprzednich okresów są odpowiednie (zob. par. A95, A106),
 - (b) czy osądy dokonane podczas wybierania danych powodują powstanie oznak możliwej stronniczości kierownictwa, (zob. par. A96)
 - (c) czy dane są stosowne i wiarygodne w danych okolicznościach oraz (zob. par. A107)
 - (d) czy dane zostały odpowiednio zrozumiane lub zinterpretowane przez kierownictwo, w tym w odniesieniu do warunków umownych. (Zob. par. A108)

Wybór szacunku punktowego przez kierownictwo i powiązane ujawnienia na temat niepewności szacunku

26. Stosując wymogi paragrafu 22, dalsze procedury badania audytora odnoszą się do tego, czy w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, kierownictwo podjęło odpowiednie kroki, aby:
- (a) zrozumieć niepewność szacunku oraz (zob. par. A109)
 - (b) odnieść się do niepewności szacunku poprzez wybór odpowiedniego szacunku punktowego oraz poprzez opracowanie powiązanych ujawnień na temat niepewności szacunku. (Zob. par. A110-A114)

27. Gdy, według osądu audytora opartego na uzyskanych dowodach badania, kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć lub odnieść się do niepewności szacunku, audytor: (zob. par. A115-A117)
- (a) zwraca się do kierownictwa o wykonanie dodatkowych procedur, aby zrozumieć niepewność szacunku lub, aby odnieść się do niej poprzez ponowne rozważenie wyboru szacunku punktowego kierownictwa lub rozważenie dostarczenia dodatkowych ujawnień dotyczących niepewności szacunku oraz dokonuje oceny(-en) reakcji kierownictwa zgodnie z paragrafem 26,
 - (b) jeżeli audytor ustala, że reakcja kierownictwa na jego prośbę niewystarczająco odnosi się do niepewności szacowania, w możliwym do wykonania zakresie, opracowuje szacunek punktowy lub przedział audytora zgodnie z paragrafami 28-29, oraz
 - (c) ocenia, czy występują słabości kontroli wewnętrznej, a jeżeli tak, komunikuje je zgodnie z MSB 265¹⁹.

Opracowywanie szacunku punktowego lub przedziału audytora

28. Gdy audytor opracowuje szacunek punktowy lub przedział, aby ocenić szacunek punktowy kierownictwa i powiązane ujawnienia na temat niepewności szacunku, w tym, gdy jest to wymagane przez paragraf 27(b), dalsze procedury badania audytora obejmują procedury, aby ocenić, czy wykorzystane metody, założenia lub dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Niezależnie od tego, czy audytor wykorzystuje metody, założenia lub dane kierownictwa, czy swoje własne, te dalsze procedury badania są zaprojektowane i wykonywane, aby odnieść się do zagadnień wskazanych w paragrafach 23-25. (Zob. par. A118-A123)
29. Jeżeli audytor opracowuje przedział audytora, wówczas audytor:
- (a) ustala, że przedział ten obejmuje wyłącznie kwoty, które są poparte przez wystarczające i odpowiednie dowody badania i zostały ocenione przez audytora jako racjonalne w kontekście celów wyceny i innych wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz (zob. par. A124-A125)
 - (b) projektuje i wykonuje dalsze procedury badania, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania w odniesieniu do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących ujawnień w sprawozdaniu finansowym, które opisują niepewność szacunku.

Inne rozważania dotyczące dowodów badania

30. Podczas uzyskiwania dowodów badania w odniesieniu do ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących szacunków księgowych, niezależnie od źródeł informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, audytor postępuje zgodnie ze stosownymi wymogami zawartymi w MSB 500.

Podczas wykorzystywania pracy eksperta kierownictwa, wymogi określone w paragrafach 21-29 niniejszego MSB mogą pomóc audytorowi podczas oceny odpowiedniości pracy eksperta jako dowodu badania dla stosownego stwierdzenia zgodnie z paragrafem 8(c) w MSB 500. Podczas dokonywania oceny pracy eksperta kierownictwa, na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania wpływa ocena audytora dotycząca kompetencji, możliwości oraz obiektywizmu eksperta, zrozumienie przez audytora charakteru wykonanej przez eksperta pracy

¹⁹ MSB 265 *Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach w kontroli wewnętrznej.*

oraz znajomość dziedziny specjalistycznej wiedzy eksperta przez audytora. (Zob. par. A126-A132).

Ujawnienia dotyczące szacunków księgowych

31. Audytor projektuje i wykonuje dalsze procedury badania, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania odnoszące się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla ujawnień dotyczących szacunku księgowego, innych niż te dotyczące niepewności szacunku, do której odnoszą się paragrafy 26(b) i 29(b).

Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa

32. Audytor ocenia, czy osądy i decyzje podjęte przez kierownictwo podczas dokonywania szacunków księgowych zawartych w sprawozdaniu finansowym, nawet jeżeli pojedynczo są one racjonalne, stanowią oznaki możliwej stronniczości kierownictwa. Gdy zostaną zidentyfikowane oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, audytor ocenia ich skutki dla badania. Tam, gdzie występuje intencja wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownictwa z natury swej ma oszukańczy charakter. (Zob. par. A133-A136)

Ogólna ocena oparta na wykonanych procedurach badania

33. Stosując MSB 330 do szacunków księgowych²⁰ audytor ocenia na podstawie wykonanych procedur badania i uzyskanych dowodów badania, czy: (zob. par. A137-A138)
 - (a) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń pozostaje odpowiednie, w tym wtedy, gdy zostały zidentyfikowane oznaki możliwej stronniczości kierownictwa,
 - (b) decyzje kierownictwa dotyczące ujęcia, wyceny, prezentacji i ujawnienia tych szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz
 - (c) zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania.
34. Dokonując oceny wymaganej przez paragraf 33(c), audytor bierze pod uwagę wszystkie uzyskane stosowne dowody badania, bez względu na to, czy są potwierdzające, czy zaprzeczające²¹. Jeżeli audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, audytor ocenia skutki tego dla badania lub opinii audytora o sprawozdaniu finansowym zgodnie z MSB 705 (zmienionym)²².

Ustalanie czy szacunki księgowe są racjonalne czy zniekształcone

35. Audytor ustala, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy są zniekształcone. MSB 450²³ dostarcza wytycznych, w jaki sposób audytor może rozróżnić zniekształcenia (zarówno faktyczne, jak i wynikające z osądu lub ekstrapolowane) dla oceny przez audytora wpływu nieskorygowanych zniekształceń na sprawozdanie finansowe. (Zob. par. A12-A13, A139-A144)
36. W odniesieniu do szacunków księgowych audytor ocenia:

²⁰ MSB 330, paragrafy 25-26.

²¹ MSB 500, paragraf 11.

²² MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

²³ MSB 450, paragraf A6.

- (a) w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji, czy kierownictwo zawarło ujawnienia, wykraczające poza te specyficznie wymagane przez ramowe założenia, które są niezbędne, aby osiągnąć rzetelną prezentację sprawozdania finansowego jako całości²⁴, lub
- (b) w przypadku ramowych założeń zgodności, czy ujawnienia są tymi, które są konieczne, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd²⁵.

Pisemne oświadczenia

37. Audytor zwraca się o pisemne oświadczenia od kierownictwa²⁶ oraz, gdy to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, na temat tego, czy metody, znaczące założenia i dane wykorzystane podczas dokonywania szacunków księgowych i powiązanych ujawnień są odpowiednie, aby osiągnąć ujęcie, wycenę lub ujawnienie, które są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Audytor rozważa również potrzebę, aby uzyskać oświadczenia na temat konkretnych szacunków księgowych, w tym w odniesieniu do metod, założeń lub wykorzystanych danych. (Zob. par. A145)

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór, kierownictwem lub innymi stosownymi stronami

38. Podczas stosowania MSB 260 (zmienionego)²⁷ oraz MSB 265²⁸, od audytora wymagane jest, aby komunikował pewne sprawy, w tym znaczące jakościowe aspekty praktyk księgowych jednostki i znaczące słabości w kontroli wewnętrznej, odpowiednio, osobom sprawującym nadzór lub kierownictwu. Realizując to, audytor rozważa sprawy odnoszące się do szacunków księgowych, jeżeli jakiegokolwiek występują, które zostaną zakomunikowane, i bierze pod uwagę, czy przyczyny danych ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczą niepewności szacunku lub skutków złożoności, subiektywizmu albo innych czynników ryzyka nieodłącznego podczas dokonywania szacunków księgowych i powiązanych ujawnień. Dodatkowo, w pewnych okolicznościach, przepisy prawa lub regulacja wymagają od audytora, aby poinformował o pewnych sprawach inne stosowne strony, takie jak regulatorzy lub nadzór ostrożnościowy. (Zob. par. A146-A148)

Dokumentacja

39. Audytor zamieszcza w dokumentacji badania²⁹: (zob. par. A149-A152)
- (a) kluczowe elementy zrozumienia przez audytora jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki dotyczącej szacunków księgowych jednostki,
 - (b) powiązanie dalszych procedur badania audytora z oszacowanymi ryzykami istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń³⁰, biorąc pod uwagę przyczyny (dotyczące ryzyka nieodłącznego lub ryzyka kontroli) danego oszacowania tych ryzyk,
 - (c) reakcja(-e) audytora, gdy kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć i odnieść się do niepewności szacunku,

²⁴ Patrz także MSB 700 (zmieniony), paragraf 14.

²⁵ Patrz także MSB 700 (zmieniony), paragraf 19.

²⁶ MSB 580 *Pisemne oświadczenia*.

²⁷ MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, paragraf 16(a).

²⁸ MSB 265, paragraf 9.

²⁹ MSB 230 *Dokumentacja badania*, paragrafy 8-11, A6, A7 oraz A10.

³⁰ MSB 330, paragraf 28(b).

- (d) oznaki możliwej stronniczości kierownictwa związanej z szacunkami księgowymi, jeżeli jakiegolwiek występują, oraz ocenę audytora dotyczącą skutków dla badania, jak jest to wymagane przez paragraf 32, oraz
- (e) znaczące osądy dotyczące ustalenia przez audytora, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy są zniekształcone.

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Charakterystyka szacunków księgowych (Zob. par. 2)

Przykłady szacunków księgowych

A1. Przykłady szacunków księgowych dotyczących grup transakcji, sald kont i ujawnień obejmują:

- przestarzałe zapasy,
- amortyzację aktywów trwałych,
- wycenę aktywów infrastrukturalnych,
- wycenę instrumentów finansowych,
- wynik toczącego się sporu sądowego,
- rezerwę na oczekiwane straty kredytowe,
- wycenę zobowiązań z tytułu umów ubezpieczeniowych,
- zobowiązania gwarancyjne,
- zobowiązania z tytułu świadczeń emerytalnych,
- płatności oparte na akcjach,
- wartość godziwą aktywów lub zobowiązań nabytych w transakcji połączenia jednostek gospodarczych, w tym ustalenie wartości firmy i wartości niematerialnych,
- utratę wartości aktywów długoterminowych lub aktywów trwałych przeznaczonych do zbycia,
- niepieniężne wymiany aktywów lub zobowiązań pomiędzy niezależnymi stronami,
- przychody ujęte z kontraktów długoterminowych,

Metody

A2. Metoda jest techniką wyceny wykorzystywaną przez kierownictwo, aby dokonać szacunku księgowego zgodnie z wymaganą podstawą wyceny. Na przykład, jedną z uznanych metod wykorzystywaną do dokonywania szacunków księgowych dotyczących transakcji płatności opartych na akcjach jest ustalenie teoretycznej ceny opcji kupna z wykorzystaniem formuły wyceny opcji Black-Scholes'a. Metoda ta jest stosowana z wykorzystaniem narzędzia obliczeniowego lub procesu, czasami określana jest jako model, i obejmuje stosowanie założeń i danych oraz wzięcie pod uwagę zestawu powiązań między nimi.

Założenia i dane

A3. Założenia obejmują osądy oparte na dostępnych informacjach o zagadnieniach takich jak wybór stopy procentowej, stopy dyskontowej albo osądy dotyczące przyszłych warunków lub zdarzeń.

Założenie może zostać wybrane przez kierownictwo z wielu odpowiednich wariantów. Założenia, które mogą zostać dokonane lub zidentyfikowane przez eksperta kierownictwa, stają się założeniami kierownictwa, gdy zostaną przez niego wykorzystane do dokonania szacunku księgowego.

- A4. Dla celów niniejszego MSB dane stanowią informacje, które mogą być uzyskane poprzez bezpośrednią obserwację lub od strony zewnętrznej w stosunku do jednostki. Informacje uzyskane poprzez zastosowanie technik analitycznych lub interpretacyjnych w odniesieniu do danych są określane jako dane uzyskane, gdy takie techniki posiadają dobrze ugruntowane podstawy teoretyczne, a zatem w mniejszym stopniu wymagają osądu kierownictwa. W przeciwnym razie takie informacje są założeniem.
- A5. Przykłady danych obejmują:
- ceny uzgodnione w transakcjach rynkowych,
 - czas działania lub wielkość produkcji z maszyny produkcyjnej,
 - historyczne ceny lub inne warunki uwzględnione w umowach, takie jak zakontraktowana stopa procentowa, harmonogram płatności oraz warunek uwzględniony w umowie pożyczki,
 - informacje dotyczące przyszłości, takie jak prognozy gospodarcze lub dotyczące przychodów uzyskane z zewnętrznego źródła informacji, lub
 - przyszła stopa procentowa ustalana z wykorzystaniem technik interpolacji z przyszłych stóp procentowych (dane uzyskane).
- A6. Dane mogą pochodzić z różnorodnych źródeł. Na przykład, dane mogą być:
- generowane wewnątrz organizacji lub zewnętrze,
 - uzyskane z systemu, który jest albo z, albo spoza księgi głównej lub ksiąg pomocniczych,
 - obserwowalne w umowach lub
 - obserwowalne w dokumentach legislacyjnych lub regulacyjnych.

Skalowalność (Zob. par. 3)

- A7. Przykładami paragrafów, które zawierają wytyczne dotyczące tego, w jaki sposób wymogi niniejszego MSB mogą być skalowane, obejmują paragrafy A20-A22, A63, A67 oraz A84.

Kluczowe koncepcje niniejszego MSB

Czynniki ryzyka nieodłącznego (Zob. par. 4)

- A8. Czynniki ryzyka nieodłącznego stanowią charakterystykę zdarzeń lub warunków, które wpływają na podatność na zniekształcenia stwierdzenia dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, spowodowanego oszustwem lub błędem, przed rozważeniem kontroli.³¹ Załącznik 1 zawiera dalsze wyjaśnienia dotyczące rodzaju tych czynników ryzyka nieodłącznego i ich wzajemnych relacji w kontekście dokonywania szacunków księgowych i ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym.
- A9. Podczas szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń³², oprócz

³¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 12(f).

³² MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 31.

niepewności szacunków, złożoności i subiektywizmu, audytor bierze również pod uwagę stopień, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego zawarte w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) (inne niż niepewność szacunku, złożoność i subiektywizm), wpływają na podatność na zniekształcenia stwierdzeń dotyczących szacunków księgowych. Takie dodatkowe czynniki ryzyka nieodłącznego obejmują:

- zmianę w rodzaju lub okolicznościach dotyczących stosownych pozycji sprawozdania finansowego lub wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mogą spowodować powstanie potrzeby wprowadzenia zmian w metodzie, założeniach lub danych wykorzystywanych do dokonania szacunku księgowego,
- podatność na zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa lub innymi czynnikami ryzyka oszustwa, o ile wpływają one na ryzyko nieodłączne podczas dokonywania szacunku księgowego,
- niepewność, inną niż niepewność szacunku.

Ryzyko kontroli (Zob. par. 6)

A10. Podczas oszacowania ryzyka kontroli na poziomie stwierdzeń zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), audytor bierze pod uwagę, czy audytor planuje przetestować skuteczność działania kontroli. Gdy audytor rozważa, czy przetestować skuteczność działania kontroli, ocena audytora, że kontrole są skutecznie zaprojektowane i zostały wdrożone, wspiera oczekiwanie audytora dotyczące skuteczności działania kontroli podczas ustalania planu ich testowania.

Zawodowy sceptycyzm (Zob. par. 8)

A11. Paragrafy A60, A95, A96, A137 i A139 są przykładami paragrafów, które opisują sposoby, na które audytor może stosować zawodowy sceptycyzm. Paragraf A152 dostarcza wytycznych dotyczących sposobów, na które zastosowanie zawodowego sceptycyzmu przez audytora może zostać udokumentowane i zawiera przykłady konkretnych paragrafów w niniejszym MSB, dla których dokumentacja może dostarczać dowodów zastosowania zawodowego sceptycyzmu.

Koncepcja „racjonalny” (Zob. par. 9, 35)

A12. Inne rozważania, które mogą być stosowne dla rozważenia przez audytora, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej obejmują to, czy:

- dane i założenia wykorzystane do dokonania szacunku księgowego są wzajemnie spójne i spójne z tymi wykorzystanymi w innych szacunkach księgowych lub obszarach działalności gospodarczej jednostki oraz
- szacunek księgowy bierze pod uwagę odpowiednie informacje wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

A13. Sformułowanie „odpowiednio zastosowany” użyte w paragrafie 9 oznacza w sposób, który nie tylko jest zgodny z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale dokonując tego, odzwierciedla osądy, które są spójne z celem podstawy wyceny w tych ramowych założeniach.

Definicje

Szacunek księgowy (Zob. par. 12(a))

- A14. Szacunki księgowe są kwotami pieniężnymi, które mogą dotyczyć grup transakcji lub sald kont ujętych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym. Szacunki księgowe obejmują również kwoty pieniężne zawarte w ujawnieniach lub wykorzystane do dokonania osądów dotyczących ujęcia lub ujawnienia odnoszącego się do grupy transakcji lub salda konta.

Szacunek punktowy audytora lub przedział audytora (Zob. par. 12(b))

- A15. Szacunek punktowy lub przedział audytora może zostać wykorzystany do oceny szacunku księgowego bezpośrednio (na przykład, odpis aktualizujący z tytułu utraty wartości lub wartość godziwa różnych rodzajów instrumentów finansowych) lub pośrednio (na przykład kwota, która zostanie wykorzystana jako znaczące założenie dla szacunku księgowego). Podobne podejście może zostać przyjęte przez audytora podczas opracowywania kwoty lub przedziału kwot podczas oceny niepieniężnej pozycji danych lub założenia (na przykład, oszacowany okres użyteczności aktywa).

Niepewność szacunku (Zob. par. 12(c))

- A16. Nie wszystkie szacunki księgowe podlegają wysokiemu stopniowi niepewności szacunku. Na przykład, niektóre pozycje sprawozdania finansowego mogą mieć aktywny i otwarty rynek, który dostarcza łatwo dostępnych i wiarygodnych informacji o cenach, po których następują rzeczywiste wymiany. Jednakże, niepewność szacunku może występować nawet, gdy metoda wyceny i dane są dobrze zdefiniowane. Na przykład, wycena papierów wartościowych notowanych na aktywnym i otwartym rynku w notowanych cenach rynkowych może wymagać korekty, jeżeli udział jest znaczący lub podlega restrykcjom w zakresie zbywalności. Dodatkowo, ogólne okoliczności gospodarcze dominujące w danym czasie, na przykład, brak płynności na danym rynku, mogą wpływać na niepewność szacunku.

Stronniczość kierownictwa (Zob. par. 12(d))

- A17. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często wymagają neutralności, to jest uwolnienia od stronniczości. Niepewność szacunku powoduje powstawanie subiektywizmu podczas dokonywania szacunku księgowego. Występowanie subiektywizmu powoduje powstawanie potrzeby dokonania osądu przez kierownictwo i podatności na niezamierzoną lub zamierzoną stronniczość kierownictwa (na przykład, jako wynik motywacji, aby osiągnąć pożądaną cel w zakresie zysku lub wskaźnik kapitałowy). Podatność szacunku księgowego na stronniczość kierownictwa wzrasta wraz z zakresem, w jakim podczas ustalania szacunku księgowego występuje subiektywizm.

Wynik szacunku księgowego (Zob. par. 12(f))

- A18. Niektóre szacunki księgowe, z natury swej, nie mają wyniku, który jest stosowny dla pracy wykonanej przez audytora zgodnie z niniejszym MSB. Na przykład, szacunek księgowy może być oparty na postrzeganiu uczestników rynku w danym momencie. W związku z tym, cena realizowana, gdy składnik aktywów został sprzedany lub zobowiązanie zostało przeniesione może różnić się od powiązanego szacunku księgowego dokonanego na dzień bilansowy, ponieważ wraz z upływem czasu, postrzeganie wartości przez uczestników rynku uległo zmianie.

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności

Uzyskiwanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki (Zob. par. 13)

- A19. Paragrafy 19–27 w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) wymagają od audytora uzyskania zrozumienia pewnych zagadnień dotyczących jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie

ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Wymogi zamieszczone w paragrafie 13 niniejszego MSB odnoszą się bardziej szczegółowo do szacunków księgowych i bazują na szerszych wymogach w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).

Skalowalność

- A20. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur audytora, aby uzyskać zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki, odnoszących się do szacunków księgowych jednostki mogą zależeć w większym lub mniejszym stopniu od zakresu, w jakim indywidualne zagadnienie(-a) ma(-ją) zastosowanie w danych okolicznościach. Na przykład, w jednostce może wystąpić kilka transakcji lub innych zdarzeń, lub warunków, które powodują potrzebę ustalenia szacunków księgowych, mające zastosowanie wymogi sprawozdawczości finansowej mogą być łatwe do zastosowania i mogą nie występować stosowne czynniki regulacyjne. Ponadto, szacunki księgowe mogą nie wymagać znaczących osądów, a proces dokonywania szacunków księgowych może być mniej złożony. W tych okolicznościach, szacunki księgowe mogą w mniejszym stopniu podlegać lub być pod wpływem niepewności szacunków, złożoności, subiektywizmu lub innych czynników ryzyka nieodłącznego i może wystąpić mniej zidentyfikowanych kontroli w elemencie czynności kontrolnych. Jeżeli tak jest, procedury identyfikacji i oszacowania ryzyka przez audytora prawdopodobnie będą mniej rozległe i mogą być uzyskiwane głównie poprzez zapytania do kierownictwa odpowiedzialnego za sprawozdanie finansowe, takie jak proste testy typu walk-through dotyczące procesu dokonywania szacunku księgowego przez kierownictwo (w tym podczas oceny, czy zidentyfikowane kontrole w tym procesie są zaprojektowane skutecznie oraz podczas ustalania, czy kontrola została wdrożona).
- A21. Przeciwnie, szacunki księgowe mogą wymagać znaczących osądów kierownictwa, a proces dokonywania szacunków księgowych może być złożony i może obejmować wykorzystanie złożonych modeli. Dodatkowo, jednostka może mieć bardziej skomplikowany system informacyjny i bardziej rozległe kontrole nad szacunkami księgowymi. W tych okolicznościach, szacunki księgowe mogą podlegać lub może na nie wpływać w większym stopniu niepewność szacunku, subiektywizm, złożoność lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego. Jeżeli tak jest, rodzaj lub rozłożenie w czasie procedur oszacowania ryzyka przez audytora prawdopodobnie będą inne lub będą bardziej rozległe, niż w okolicznościach z paragrafu A20.
- A22. Poniższe rozważania mogą być stosowne dla jednostek z jedynie prostą działalnością gospodarczą, które mogą obejmować wiele mniejszych jednostek:
- procesy stosowne dla szacunków księgowych mogą być nieskomplikowane, ponieważ działalność gospodarcza jest prosta lub wymagane szacunki mogą mieć niższy stopień niepewności szacunku,
 - szacunki księgowe mogą być tworzone poza księgą główną lub księgami pomocniczymi, kontrole nad ich opracowywaniem mogą być ograniczone, a zarządzający właściciel może mieć znaczący wpływ na ich ustalanie. Rola zarządzającego właściciela w dokonywaniu szacunków księgowych może wymagać wzięcia pod uwagę przez audytora, zarówno podczas identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, jak również podczas rozważania ryzyka stroniczości kierownictwa.

Jednostka i jej otoczenie

Transakcje jednostki i inne zdarzenia lub uwarunkowania (Zob. par. 13(a))

- A23. Zmiany w okolicznościach, które mogą spowodować potrzebę ustalenia lub zmiany

w szacunkach księgowych, mogą obejmować na przykład, czy:

- jednostka angażowała się w nowe typy transakcji,
- warunki transakcji uległy zmianie lub
- pojawiły się nowe zdarzenia lub warunki.

Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 13(b))

A24. Uzyskanie zrozumienia wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dostarcza audytorowi podstawy do omówienia z kierownictwem, oraz tam, gdzie ma to zastosowanie, z osobami sprawującymi nadzór tego, w jaki sposób kierownictwo zastosowało wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej stosowne dla szacunków księgowych, oraz do ustalenia przez audytora, czy zostały one odpowiednio zastosowane. Zrozumienie to może także pomóc audytorowi w komunikowaniu się z osobami sprawującymi nadzór, gdy audytor rozważa znaczącą praktykę rachunkowości, która jest akceptowalna w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale nie jest najbardziej odpowiednia w okolicznościach danej jednostki³³.

A25. Podczas uzyskiwania tego zrozumienia, audytor może dążyć do zrozumienia, czy:

- mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej:
 - nakazują pewne kryteria dla ujęcia lub metody dla wyceny szacunków księgowych,
 - określają pewne kryteria, które pozwalają na wycenę lub wymagają wyceny w wartości godziwej, na przykład, poprzez odniesienie się do zamiarów kierownictwa, aby podjąć pewne działania w odniesieniu do składnika aktywów lub zobowiązania, lub
 - określają wymagane lub sugerowane ujawnienia, w tym ujawnienia dotyczące osądów, założeń lub innych źródeł niepewności szacunków dotyczącej szacunków księgowych, oraz
- zmiany w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej wymagają zmian w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki odnoszących się do szacunków księgowych.

Czynniki regulacyjne (Zob. par. 13(c))

A26. Uzyskanie zrozumienia czynników regulacyjnych, jeżeli jakiegokolwiek występują, które są stosowne dla szacunków księgowych, może pomóc audytorowi w zidentyfikowaniu mających zastosowanie ramowych założeń regulacyjnych (na przykład ramowe założenia regulacyjne ustanowione przez nadzór ostrożnościowy w sektorach bankowym lub ubezpieczeniowym) oraz w ustaleniu, czy takie ramowe założenia regulacyjne:

- odnoszą się do warunków ujęcia lub metod wyceny szacunków księgowych, lub dostarczają powiązanych wytycznych ich dotyczących,
- określają lub dostarczają wytycznych na temat dodatkowych ujawnień, oprócz wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- zapewniają wskazanie obszarów, dla których może być potencjał dla stronnictwa kierownictwa w celu spełnienia wymagania regulacyjnego, lub

³³ MSB 260 (zmieniony), paragraf 16(a).

- zawierają dla celów regulacyjnych wymogi, które nie są spójne z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mogą wskazywać na potencjalne ryzyko istotnego zniekształcenia. Na przykład, niektórzy regulatorzy mogą zmierzać do wpływania na minimalne poziomy dla rezerw na oczekiwane straty kredytowe, które przekroczyły te wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

Charakterystyka szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których włączenia do sprawozdania finansowego oczekuje audytor (Zob. par. 13(d))

A27. Uzyskanie zrozumienia charakterystyki szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których włączenia do sprawozdania finansowego jednostki oczekuje audytor, pomaga audytorowi w zrozumieniu podstawy wyceny takich szacunków księgowych oraz rodzaju i zakresu ujawnień, które mogą być stosowne. Takie zrozumienie dostarcza audytorowi podstawy do omówienia z kierownictwem, w jaki sposób kierownictwo dokonuje szacunków księgowych.

System kontroli wewnętrznej jednostki

Charakter i zakres nadzoru i ładu korporacyjnego (Zob. par. 13(e))

A28. Stosując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)³⁴, zrozumienie przez audytora charakteru i zakresu nadzoru i ładu korporacyjnego, jakie występują w jednostce w zakresie procesu dokonywania szacunków księgowych przez kierownictwo, może być ważne dla wymaganej od audytora oceny tego, czy:

- kierownictwo, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, stworzyło i utrzymywało kulturę uczciwości i etycznego zachowania,
- środowisko kontroli dostarcza odpowiedniego fundamentu dla innych elementów systemu kontroli wewnętrznej, biorąc pod uwagę charakter i wielkość jednostki, oraz
- słabości kontroli zidentyfikowane w środowisku kontroli podważają inne elementy systemu kontroli wewnętrznej.

A29. Audytor może uzyskać zrozumienie czy osoby sprawujące nadzór:

- posiadają umiejętności lub wiedzę, aby zrozumieć charakterystykę konkretnej metody lub modelu do dokonywania szacunków księgowych lub ryzyk odnoszących się do szacunku księgowego, na przykład, ryzyk dotyczących metody lub technologii informacyjnej wykorzystywanych podczas dokonywania szacunków księgowych,
- posiadają umiejętności i wiedzę, aby zrozumieć, czy kierownictwo dokonało szacunków księgowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- są niezależne od kierownictwa, posiadają informacje konieczne, aby terminowo ocenić sposób, w jaki kierownictwo dokonuje szacunków księgowych oraz umocowanie do kwestionowania działań kierownictwa, gdy działania te wydają się być nieadekwatne lub nieodpowiednie,
- nadzorują proces dokonywania szacunków księgowych przez kierownictwo, w tym wykorzystanie modeli, lub
- nadzorują czynności monitorowania podjęte przez kierownictwo. Może to obejmować

³⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 21(a).

nadzór i przegląd procedur zaprojektowanych, aby wykryć i skorygować wszelkie słabości w projekcie lub operacyjnej skuteczności kontroli nad szacunkami księgowymi.

A30. Uzyskanie zrozumienia nadzoru sprawowanego przez osoby sprawujące nadzór może być istotne, gdy istnieją szacunki księgowe, które:

- wymagają znaczącego osądu ze strony kierownictwa, aby uwzględnić subiektywizm,
- mają wysoką niepewność szacunku,
- są złożone do wykonania, na przykład ze względu na szerokie wykorzystanie technologii informacyjnych, duże wolumeny danych lub wykorzystanie wielu źródeł danych lub założeń o złożonych powiązaniach,
- miały lub powinny były mieć zmianę metody, założeń lub danych w porównaniu z poprzednimi okresami, lub
- obejmują znaczące założenia.

Zastosowanie przez kierownictwo specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, w tym wykorzystanie ekspertów kierownictwa (Zob. par. 13(f))

A31. Audytor może rozważyć, czy poniższe okoliczności zwiększają prawdopodobieństwo, że kierownictwo potrzebuje zaangażować eksperta³⁵:

- specjalistyczny rodzaj zagadnienia wymagającego oszacowania, na przykład, szacunek księgowy może obejmować pomiar rezerw mineralnych lub węglowodorowych w przemyśle wydobywczym lub ocenę prawdopodobnego wyniku zastosowania skomplikowanych warunków umownych,
- złożony charakter modeli wymaganych do zastosowania stosownych wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jak może być w przypadku pewnych wycen, takich jak poziom 3 wartości godziwej³⁶,
- nietypowy lub rzadki rodzaj warunku, transakcji lub zdarzenia wymagającego szacunku księgowego.

Proces oszacowania ryzyka przez jednostkę (Zob. par. 13(g))

A32. Zrozumienie, w jaki sposób proces oszacowania ryzyka przez jednostkę identyfikuje i odnosi się do ryzyk dotyczących szacunków księgowych może pomóc audytorowi w rozważeniu zmian w:

- wymogach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczących szacunków księgowych,
- dostępności lub rodzaju źródeł danych, które są stosowne dla dokonywania szacunków księgowych, lub które mogą wpływać na wiarygodność wykorzystanych danych,
- systemie informacyjnym jednostki lub środowisku IT oraz
- kluczowym personelu.

A33. Zagadnienia, które audytor może rozważyć podczas uzyskiwania zrozumienia sposobu, w jaki kierownictwo zidentyfikowało i odnosi się do podatności na zniekształcenie będące skutkiem stronniczości kierownictwa lub oszustwa podczas dokonywania szacunków księgowych

³⁵ MSB 500, paragraf 8.

³⁶ Patrz, na przykład, Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 13 *Pomiar wartości godziwej*.

obejmują czy, a jeżeli tak, to w jaki sposób, kierownictwo:

- zwraca szczególną uwagę na wybór lub zastosowanie metod, założeń i danych wykorzystywanych podczas dokonywania szacunków księgowych,
- monitoruje kluczowe wskaźniki działalności*, które mogą wskazywać na nieoczekiwane lub niespójne wyniki w porównaniu do historycznych lub zabudżetowanych wyników lub do innych znanych czynników,
- identyfikuje finansowe lub inne zachęty, które mogą stanowić motywację do stronnictwa,
- monitoruje potrzebę zmian w metodach, znaczących założeniach lub danych wykorzystywanych podczas dokonywania szacunków księgowych,
- ustanawia odpowiedni nadzór nad modelami oraz przegląd modeli wykorzystywanych podczas dokonywania szacunków księgowych,
- wymaga udokumentowania powodów lub niezależnego przeglądu, znaczących osądów dokonanych podczas dokonywania szacunków księgowych.

System informacyjny jednostki odnoszący się do szacunków księgowych (Zob. par. 13(h)(i))

A34. Znaczące grupy transakcji, zdarzenia i uwarunkowania mieszczące się w zakresie paragrafu 13(h) są takie same jak znaczące grupy transakcji, zdarzenia i uwarunkowania odnoszące się do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, które podlegają paragrafowi 25(a) w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.). Podczas uzyskiwania zrozumienia systemu informacyjnego jednostki, w jakim dotyczy on szacunków księgowych, audytor może rozważyć:

- czy szacunki księgowe powstają na skutek rejestracji rutynowych i powtarzalnych transakcji lub czy powstają na skutek jednorazowych lub nietypowych transakcji,
- w jaki sposób system informacyjny odnosi się do kompletności szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, w szczególności dla szacunków księgowych dotyczących zobowiązań.

A35. W trakcie badania audytor może zidentyfikować grupy transakcji, zdarzenia lub uwarunkowania, które powodują potrzebę szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których kierownictwo nie zidentyfikowało. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) dotyczy okoliczności, gdy audytor identyfikuje ryzyka istotnego zniekształcenia, których nie zidentyfikowało kierownictwo, w tym rozważenia konsekwencji dla oceny przez audytora procesu oszacowania ryzyka przez jednostkę³⁷.

Identyfikacja stosownych metod, założeń i źródeł danych przez kierownictwo (Zob. par. 13(h)(ii)(a))

A36. Jeżeli kierownictwo zmieniło metodę dokonywania szacunku księgowego, rozważania mogą obejmować, czy nowa metoda jest, na przykład, bardziej odpowiednia, sama w sobie stanowi odpowiedź na zmiany w otoczeniu lub okolicznościach wpływające na jednostkę lub na zmiany w wymogach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub otoczeniu regulacyjnym, lub czy kierownictwo ma inny ważny powód.

A37. Jeżeli kierownictwo nie zmieniło metody dokonywania szacunku księgowego, rozważania mogą obejmować, czy dalsze wykorzystywanie dotychczasowych metod, założeń i danych jest

* ang. *Key Performance Indicators (KPI)*.

³⁷ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 22(b).

odpowiednie w świetle bieżącego otoczenia lub okoliczności.

Metody (Zob. par. 13(h)(ii)(a)(i))

A38. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą nakazywać metodę, która ma zostać wykorzystana podczas dokonywania szacunku księgowego. Jednakże w wielu przypadkach, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie nakazują jednej metody lub wymagana podstawa wyceny nakazuje lub zezwala na wykorzystanie alternatywnych metod.

Modele

A39. Kierownictwo może zaprojektować i wdrożyć szczególne kontrole odnoszące się do modeli wykorzystywanych do dokonywania szacunków księgowych, zarówno własnych modeli kierownictwa, jak i modeli zewnętrznych. Gdy model sam w sobie posiada podwyższony poziom złożoności lub subiektywizmu, taki jak model oczekiwanych strat kredytowych lub model wartości godziwej wykorzystujący dane wejściowe z poziomu 3, kontrole, które odnoszą się do takiej złożoności lub subiektywizmu z większym prawdopodobieństwem mogą zostać zidentyfikowane jako stosowne dla badania. Gdy występuje złożoność w odniesieniu do modeli, z większym prawdopodobieństwem kontrole odnoszące się do integralności danych zostaną zidentyfikowane jako kontrole zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.). Czynniki, które mogą być odpowiednie do rozważania przez audytora podczas uzyskiwania zrozumienia modelu oraz powiązanych zidentyfikowanych kontroli obejmują następujące:

- sposób, w jaki kierownictwo ustala stosowność i dokładność modelu,
- walidowanie lub testy ex-post modelu, w tym czy model jest walidowany przed jego wykorzystaniem i ponownie walidowany w regularnych odstępach czasu, aby ustalić, czy model pozostaje odpowiedni dla zamierzonego wykorzystania. Walidacja modelu przez jednostkę może obejmować ocenę:
 - teoretycznej poprawności modelu,
 - matematycznej integralności modelu oraz
 - dokładności i kompletności danych oraz odpowiedniości danych i założeń wykorzystywanych w modelu,
- sposób, w jaki model jest odpowiednio zmieniany lub na bieżąco korygowany do zmian w warunkach rynkowych lub innych oraz czy istnieją odpowiednie polityki kontroli zmian modelu,
- czy korekty, nazywane również w pewnych branżach nakładkami, są wprowadzane do wyników modelu oraz czy takie korekty są odpowiednie w danych okolicznościach zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Gdy korekty nie są odpowiednie, takie korekty mogą stanowić oznakę możliwej stronniczości kierownictwa, oraz
- czy model jest adekwatnie udokumentowany, w tym jego zamierzone zastosowania, ograniczenia, kluczowe parametry, wymagane dane i założenia, wyniki wszelkich wykonanych walidacji oraz rodzaj i podstawa dla wszelkich korekt wprowadzonych do wyniku modelu.

Założenia (Zob. par. 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Zagadnienia, które audytor może rozważyć podczas uzyskiwania zrozumienia, w jaki sposób

kierownictwo wybrało założenia wykorzystywane podczas dokonywania szacunków księgowych obejmują, na przykład:

- uzasadnienie wyboru przez kierownictwo oraz dokumentację wspierającą wybór danego założenia. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą dostarczać kryteria lub wytyczne, które mają zostać wykorzystane podczas wyboru danego założenia,
- sposób, w jaki kierownictwo ocenia, czy założenia są stosowne i kompletne,
- gdy ma to zastosowanie, w jaki sposób kierownictwo określa, że założenia są spójne pomiędzy sobą, z założeniami wykorzystanymi w innych szacunkach księgowych lub obszarach działalności gospodarczej jednostki, lub z innymi zagadnieniami, które są:
 - pod kontrolą kierownictwa (na przykład założenia dotyczące programów utrzymania, które mogą wpływać na oszacowanie okresu użyteczności składnika aktywów) oraz czy są one spójne z planami działalności gospodarczej jednostki i otoczeniem zewnętrznym oraz
 - poza kontrolą kierownictwa (na przykład, założenia dotyczące stóp procentowych, wskaźników śmiertelności albo potencjalnych działań sądowych lub regulacyjnych),
- wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące ujawniania założeń.

A41. W odniesieniu do szacunków księgowych wartości godziwej, założenia różnią się w zależności od źródeł danych i uzasadnienia dla wspierających je osądów w poniższy sposób:

- (a) te, które odzwierciedlają, co uczestnicy rynku wykorzystaliby wyceniając składnik aktywów lub zobowiązanie, opracowane w oparciu o dane rynkowe uzyskane ze źródeł niezależnych od jednostki sprawozdawczej,
- (b) te, które odzwierciedlają własne osądy jednostki dotyczące tego, które założenia uczestnicy rynku wykorzystaliby wyceniając składnik aktywów lub zobowiązanie, opracowane w oparciu o najlepsze dane dostępne w danych okolicznościach.

Jednakże, w praktyce, rozróżnienie pomiędzy przypadkami (a) i (b) nie zawsze może być oczywiste i rozróżnienie między nimi zależy od zrozumienia źródeł danych i podstaw osądów, które wspierają dany szacunek. Ponadto, może być konieczne, aby kierownictwo wybrało spośród wielu różnych założeń wykorzystywanych przez różnych uczestników rynku.

A42. Założenia wykorzystywane do dokonywania szacunku księgowego są określane w niniejszym MSB jako znaczące założenia, jeżeli racjonalne odchylenie w danym założeniu istotnie wpłynęłoby na wycenę szacunku księgowego. Analiza wrażliwości może być przydatna w zaprezentowaniu stopnia, do jakiego różni się wycena, w oparciu o jedno lub kilka założeń wykorzystanych podczas dokonywania szacunku księgowego.

Rynki nieaktywne lub o niskiej płynności

A43. Gdy rynki są nieaktywne lub o niskiej płynności, zrozumienie przez audytora tego, jak kierownictwo wybiera założenia, może obejmować zrozumienie tego, czy kierownictwo:

- wdrożyło odpowiednie polityki dla dostosowania zastosowania metody w danych okolicznościach. Takie dostosowanie może obejmować dokonanie korekt modelu lub opracowanie nowych modeli, które są odpowiednie w danych okolicznościach,
- posiada zasoby o niezbędnych umiejętnościach lub wiedzy, aby dostosować lub opracować

model, jeżeli to konieczne, w trybie pilnym, z tym wybrać technikę wyceny, która jest odpowiednia w takich okolicznościach,

- posiada zasoby, aby ustalić zakres wyników przy założeniu zaangażowanych niepewności, na przykład poprzez przeprowadzenie analizy wrażliwości,
- posiada środki, aby oszacować, gdy ma to zastosowanie, w jaki sposób pogorszenie w warunkach rynkowych wpłynęło na działalność jednostki, otoczenie i stosowne ryzyka gospodarcze oraz ich skutki dla szacunków księgowych jednostki, w danych okolicznościach, oraz
- posiada odpowiednie zrozumienie tego, w jaki sposób dane na temat cen z różnych zewnętrznych źródeł informacji oraz ich stosowność mogą różnić się w takich okolicznościach.

Dane (Zob. par. 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Zagadnienia, które audytor może rozważyć podczas uzyskiwania zrozumienia sposobu, w jaki kierownictwo wybiera dane, na których oparte są szacunki księgowe, obejmują:

- rodzaj i źródło danych, w tym informacje uzyskane z zewnętrznego źródła informacji,
- sposób, w jaki kierownictwo ocenia, czy dane są odpowiednie,
- dokładność i kompletność danych,
- spójność wykorzystanych danych z danymi wykorzystanymi w poprzednich okresach,
- złożoność aplikacji IT lub innych aspektów środowiska IT jednostki wykorzystanych do pozyskania i przetwarzania danych, w tym, gdy obejmuje to radzenie sobie z dużymi ilościami danych,
- sposób, w jaki dane są uzyskiwane, przesyłane i przetwarzane oraz w jaki sposób utrzymywana jest ich integralność.

Sposób, w jaki kierownictwo rozumie i odnosi się do niepewności szacunków (Zob. par. 13(h)(ii)(b) – 13(h)(ii)(c))

A45. Zagadnienia, których rozważenie przez audytora może być odpowiednie, odnoszące się do tego, czy i w jaki sposób kierownictwo rozumie stopień niepewności szacunku, obejmują na przykład:

- czy, a jeżeli tak, to w jaki sposób kierownictwo zidentyfikowało alternatywne metody, znaczące założenia lub źródła danych, które są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- czy, a jeżeli tak, to w jaki sposób kierownictwo rozważyło alternatywne wyniki poprzez, na przykład, przeprowadzenie analizy wrażliwości, aby ustalić wpływ zmian w znaczących założeniach lub danych wykorzystywanych podczas dokonywania szacunku księgowego.

A46. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej mogą określać podejście do wyboru szacunku punkтового kierownictwa spośród racjonalnie możliwych wyników wyceny. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą uznawać, że odpowiednią kwotą jest ta, która została odpowiednio wybrana spośród racjonalnie możliwych wyników wyceny oraz, w niektórych przypadkach, mogą wskazywać, że najbardziej stosowna kwota może być w środkowej części tego przedziału.

- A47. Na przykład, w odniesieniu do szacunków wartości godziwej, MSSF 13³⁸ wskazuje, że jeżeli do wyceny wartości godziwej wykorzystywane jest wiele technik wyceny, to wyniki (tj. odpowiednie wskazanie wartości godziwej) są szacowane rozważając racjonalność przedziału wartości wskazanych przez te wyniki. Wycena wartości godziwej stanowi punkt wewnątrz tego przedziału, który jest najbardziej reprezentatywną z wartości godziwych w danych okolicznościach. W innych przypadkach, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wskazywać wykorzystanie średniej ważonej prawdopodobieństwem spośród racjonalnie możliwych wyników wyceny lub kwoty wyceny, która jest najbardziej prawdopodobna lub która jest bardziej prawdopodobna niż nieprawdopodobna.
- A48. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą określać ujawnienia lub cele ujawnień dotyczące szacunków księgowych, a niektóre jednostki mogą wybrać, aby ujawnić dodatkowe informacje. Te ujawnienia lub cele ujawnień mogą odnosić się, na przykład, do:
- wykorzystanej metody szacowania, w tym każdego mającego zastosowanie modelu i podstawy jego wyboru,
 - informacji, które zostały uzyskane z modeli lub z innych wyliczeń wykorzystywanych do ustalania szacunków ujętych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym, w tym informacji odnoszących się do danych bazowych i założeń wykorzystanych w tych modelach, takich jak:
 - założenia opracowane wewnętrznie lub
 - dane, takie jak stopy procentowe, na które wpływają czynniki poza kontrolą jednostki,
 - skutki wszelkich zmian w metodzie szacowania z poprzedniego okresu,
 - źródła niepewności szacunku,
 - informacje dotyczące wartości godziwej,
 - informacje na temat analiz wrażliwości uzyskane z modeli finansowych, które wykazują, że kierownictwo rozważyło alternatywne założenia.
- A49. W niektórych przypadkach mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać szczególnych ujawnień dotyczących niepewności szacunku, na przykład:
- ujawnienie informacji na temat przyjętych założeń dotyczących przyszłości oraz innych głównych źródeł niepewności szacunku, które powodują wyższe prawdopodobieństwo lub wielkość istotnej korekty do wartości bieżących aktywów i zobowiązań po końcu okresu. Takie wymogi mogą być opisane wykorzystując pojęcia takie jak „Kluczowe źródła niepewności szacunku” lub „Krytyczne szacunki księgowe”. Mogą one odnosić się do szacunków księgowych, które wymagają najtrudniejszych, najbardziej subiektywnych lub złożonych osądów kierownictwa. Takie osądy mogą być bardziej subiektywne i złożone oraz odpowiednio, potencjał dla konsekwentnej istotnej korekty do wartości bieżących aktywów i zobowiązań może wzrosnąć wraz z liczbą pozycji danych i założeń wpływających na możliwe przyszłe rozstrzygnięcie niepewności szacunku. Informacje,

³⁸ MSSF 13 *Wycena wartości godziwej*, paragraf 63.

które mogą zostać ujawnione, obejmują:

- charakter założenia lub innego źródła niepewności szacunku,
- wrażliwość bieżących wartości na wykorzystane metody i założenia, w tym przyczyny tej wrażliwości,
- oczekiwane rozstrzygnięcie niepewności oraz zakres racjonalnie możliwych wyników w odniesieniu do wartości bieżących aktywów i zobowiązań, których dotyczą, oraz
- wyjaśnienie zmian dokonanych w przeszłych założeniach w odniesieniu do tych aktywów i zobowiązań, jeżeli niepewność pozostaje nierozstrzygnięta,
- ujawnienie zakresu możliwych wyników oraz założeń wykorzystanych podczas ustalania tego zakresu,
- ujawnienie specyficznych informacji, takich jak:
 - informacje dotyczące znaczenia szacunków księgowych wartości godziwej dla sytuacji finansowej i wyników działalności jednostki oraz
 - ujawnienia dotyczące braku aktywności lub niskiej płynności rynku,
- ujawnienia jakościowe, takie jak narażenie na ryzyko i sposób, w jaki powstaje, cele jednostki, polityki i procedury dla zarządzania ryzykiem oraz metody wykorzystywane do pomiaru ryzyka i wszelkich zmian w stosunku do poprzedniego okresu w zakresie tych jakościowych koncepcji,
- ujawnienia ilościowe, takie jak zakres, w jakim jednostka jest narażona na ryzyko, na podstawie informacji dostarczanych wewnętrznie kluczowemu personelowi zarządzającemu jednostką, w tym ryzyko kredytowe, ryzyko płynności i ryzyko rynkowe.

Zidentyfikowane kontrole nad procesem dokonywania szacunków księgowych przez kierownictwo (Zob. par. 13(i))

A50. Osąd audytora podczas identyfikowania kontroli w elemencie czynności kontrolnych, a przez to potrzeba oceny zaprojektowania tych kontroli i ustalenia, czy zostały one wdrożone, odnosi się do procesu kierownictwa opisanego w paragrafie 13(h)(ii). Audytor może nie zidentyfikować stosownych kontroli odnoszących się do wszystkich aspektów wskazanych w paragrafie 13(h)(ii).

A51. Jako część identyfikacji kontroli oraz oceny ich projektu i ustalenia, czy zostały one wdrożone, audytor może rozważyć:

- w jaki sposób kierownictwo ustala odpowiedniość danych wykorzystywanych, aby opracować szacunki księgowe, w tym, gdy kierownictwo wykorzystuje zewnętrzne źródło informacji lub dane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych,
- przegląd i zatwierdzanie szacunków księgowych, w tym założeń lub danych wykorzystywanych do ich opracowania, przez odpowiednie szczeble kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór,
- podział obowiązków pomiędzy osoby odpowiedzialne za dokonywanie szacunków księgowych i osoby zobowiązujące jednostkę do powiązanych transakcji, w tym, czy przypisanie odpowiedzialności odpowiednio uwzględnia rodzaj jednostki oraz jej produkty lub usługi. Na przykład, w przypadku dużej instytucji finansowej, stosowny podział obowiązków może obejmować niezależną funkcję odpowiedzialną za szacowanie i potwierdzanie wyceny w wartości godziwej produktów finansowych jednostki

wykonywanej przez personel, którego wynagrodzenie nie jest powiązane z tymi produktami,

- skuteczność projektu kontroli. Zasadniczo, dla kierownictwa trudniejszym może być zaprojektowanie kontroli, które odnoszą się do subiektywizmu i niepewności szacunków w sposób, który skutecznie zapobiega lub wykrywa i koryguje istotne zniekształcenia, niż zaprojektowanie kontroli, które odnoszą się do złożoności. Może się okazać potrzebne, aby kontrole, które odnoszą się do subiektywizmu i niepewności szacunków obejmowały więcej elementów manualnych, które mogą być mniej wiarygodne niż kontrole zautomatyzowane, ponieważ mogą one zostać łatwiej ominięte, zignorowane lub obchodzone. Skuteczność zaprojektowania kontroli odnoszących się do złożoności może różnić się w zależności od powodu i rodzaju tej złożoności. Na przykład, łatwiejsze może być, aby zaprojektować bardziej skuteczne kontrole odnoszące się do metody, która jest wykorzystywana rutynowo lub dotyczy integralności danych.

A52. Gdy kierownictwo w rozległym zakresie wykorzystuje technologie informacyjne podczas dokonywania szacunku księgowego, zidentyfikowane kontrole w elemencie czynności kontrolnych prawdopodobnie będą obejmowały ogólne kontrole IT i kontrole przetwarzania informacji. Takie kontrole mogą odnosić się do ryzyk związanych z poniższymi zagadnieniami:

- czy aplikacje IT i inne aspekty środowiska IT posiadają możliwości i są odpowiednio skonfigurowane, aby przetwarzać duże ilości danych,
- złożone obliczenia podczas stosowania metody. Gdy wymagane są różne aplikacje IT do przetwarzania złożonych transakcji, dokonuje się regularnych uzgodnień pomiędzy aplikacjami IT, w szczególności, gdy aplikacje IT nie mają zautomatyzowanych interfejsów lub mogą podlegać ręcznej ingerencji,
- czy projekt i kalibracja modeli są okresowo oceniane,
- kompletne i dokładne pozyskiwanie danych dotyczących szacunków księgowych z ksiąg jednostki lub z zewnętrznych źródeł informacji,
- dane, w tym kompletny i dokładny przepływ danych przez system informatyczny jednostki, odpowiedniość wszelkich modyfikacji do danych wykorzystywanych podczas dokonywania szacunków księgowych, utrzymywanie integralności i bezpieczeństwa danych,
- gdy wykorzystywane są zewnętrzne źródła informacji, ryzyka dotyczące przetwarzania lub rejestrowania danych,
- czy kierownictwo posiada kontrole w zakresie dostępu, zmiany i utrzymywania indywidualnych modeli, aby zachować silny ślad rewizyjny zatwierdzonych wersji modeli oraz, aby zapobiec nieautoryzowanemu dostępowi lub poprawkom do tych modeli, oraz
- czy występują odpowiednie kontrole nad transferem informacji dotyczących szacunków księgowych do księgi głównej, w tym odpowiednie kontrole nad zapisami dziennika.

A53. W niektórych branżach, takich jak bankowość lub ubezpieczenia, pojęcie ładu korporacyjnego może być wykorzystane, aby opisać czynności w ramach środowiska kontroli, procesu monitorowania przez jednostkę systemu kontroli wewnętrznej i innych elementów systemu kontroli wewnętrznej, jak opisano w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)³⁹.

³⁹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), Załącznik 3.

A54. W jednostkach posiadających funkcję audytu wewnętrznego, jej praca może szczególnie pomóc audytorowi w uzyskaniu zrozumienia:

- rodzaju i zakresu wykorzystania przez kierownictwo szacunków księgowych,
- projektu i wdrożenia kontroli, które odnoszą się do ryzyk dotyczących danych, założeń i modeli wykorzystywanych do dokonywania szacunków księgowych,
- tych aspektów systemu informacyjnego jednostki, które generują dane, na których oparte są szacunki księgowe, oraz
- sposobu, w jaki nowe ryzyka odnoszące się do szacunków księgowych są identyfikowane, szacowane i zarządzane.

Dokonywanie przeglądu wyników lub ponownego oszacowania poprzednich szacunków księgowych (Zob. par. 14)

A55. Przegląd wyników lub ponowne oszacowanie wcześniejszych szacunków księgowych (przegląd retrospektywny) pomaga podczas identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia, gdy poprzednie szacunki księgowe skutkują transferem lub realizacją składnika aktywów lub zobowiązania w bieżącym okresie, lub są ponownie szacowane dla celów bieżącego okresu. Przeprowadzając retrospektywny przegląd audytor może uzyskać:

- informacje odnoszące się do skuteczności wcześniejszego procesu szacowania przez kierownictwo, z których audytor może uzyskać dowody badania na temat prawdopodobnej skuteczności bieżącego procesu kierownictwa,
- dowody badania zagadnień, takich jak przyczyny zmian, które mogą być wymagane do ujawnienia w sprawozdaniu finansowym,
- informacje dotyczące złożoności lub niepewności szacunku odnoszące się do szacunków księgowych,
- informacje dotyczące podatności szacunków księgowych na, lub które mogą stanowić oznakę możliwej stronniczości kierownictwa. Zawodowy sceptycyzm audytora pomaga w identyfikacji takich okoliczności lub warunków oraz w ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

A56. Retrospektywny przegląd może dostarczyć dowodów badania, które wspierają identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie. Taki retrospektywny przegląd może zostać przeprowadzony dla szacunków księgowych dokonanych dla sprawozdania finansowego za poprzedni okres lub może zostać przeprowadzony przez kilka okresów lub krótszy okres (taki jak półroczny lub kwartalny). W niektórych przypadkach odpowiedni może być retrospektywny przegląd przez kilka okresów, gdy wynik szacunku księgowego jest rozwiązywany przez dłuższy okres.

A57. Retrospektywny przegląd osądów i założeń kierownictwa związanych ze znaczącymi szacunkami księgowymi jest wymagany przez MSB 240⁴⁰. W praktyce, dokonywany przez audytora przegląd poprzednich szacunków księgowych jako procedura szacowania ryzyka zgodnie z niniejszym MSB może zostać przeprowadzony w połączeniu z przeglądem wymagany przez MSB 240.

A58. W oparciu o wcześniejsze oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez audytora, na przykład, jeżeli ryzyko nieodłączne jest oszacowane jako wyższe dla jednego lub kilku ryzyk

⁴⁰ MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf 33(b)(ii).

istotnego zniekształcenia, audytor może uznać, że wymagany jest bardziej szczegółowy przegląd retrospektywny. Jako część szczegółowego przeglądu retrospektywnego, audytor może zwrócić szczególną uwagę, gdy jest to wykonalne, na wpływ danych i znaczących założeń wykorzystanych podczas dokonywania poprzednich szacunków księgowych. Z drugiej strony, na przykład, dla szacunków księgowych, które powstają z rejestrowania rutynowych lub powtarzalnych transakcji, audytor może uznać, że wystarczające dla celów przeglądu jest zastosowanie procedur analitycznych jako procedur szacowania ryzyka.

- A59. Cel wyceny dla szacunków księgowych wartości godziwej i innych szacunków księgowych, opartych na aktualnych warunkach w dacie wyceny, dotyczy postrzegania wartości w danym momencie, które może znacząco i szybko się zmienić, gdy zmienia się otoczenie, w którym działa jednostka. Audytor może wówczas skupić przegląd na uzyskaniu informacji, które mogą być stosowne dla identyfikacji i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Na przykład, w niektórych przypadkach, uzyskanie zrozumienia zmian w założeniach uczestników rynku, które wpłynęły na wynik szacunków księgowych wartości godziwej w poprzednim okresie, może być mało prawdopodobne, aby dostarczyć stosownych dowodów badania. W tym przypadku, dowody badania mogą zostać uzyskane poprzez zrozumienie wyników założeń (takich jak projekcje przepływów pieniężnych) oraz zrozumienie skuteczności wcześniejszego procesu szacowania przez kierownictwo, które wspiera identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie.
- A60. Różnica między wynikiem szacunku księgowego, a kwotą ujętą w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres niekoniecznie stanowi zniekształcenie sprawozdania finansowego za poprzedni okres. Jednakże, taka różnica może stanowić zniekształcenie, jeżeli na przykład, różnica wynika z informacji, które były dostępne dla kierownictwa, gdy sprawozdanie finansowe za poprzedni okres było finalizowane, lub co do których racjonalnie można było oczekiwać, że zostały uzyskane i wzięte pod uwagę w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej⁴¹. Taka różnica może podać w wątpliwość proces uwzględniania informacji w dokonywaniu szacunku księgowego przez kierownictwo. Na skutek tego audytor może ponownie ocenić wszelkie plany, aby przetestować powiązane kontrole oraz powiązane oszacowania ryzyka kontroli lub może ustalić, że muszą zostać uzyskane bardziej przekonujące dowody badania dotyczące danego zagadnienia. Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zawiera wytyczne na temat rozróżnienia zmian w szacunkach księgowych, które stanowią zniekształcenia, i zmian, które nimi nie są oraz podejścia księgowego wymaganego do zastosowania w każdym z tych przypadków.

Specjalistyczne umiejętności lub wiedza (Zob. par. 15)

- A61. Zagadnienia, które mogą wpływać na ustalenie przez audytora, czy od zespołu wykonującego zlecenie wymaga się posiadania specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, obejmują, na przykład⁴²:
- charakter szacunków księgowych dla konkretnego rodzaju działalności lub branży (na przykład złoża mineralne, aktywa rolnicze, złożone instrumenty finansowe, zobowiązania z tytułu umów ubezpieczeniowych),
 - stopień niepewności szacunku,

⁴¹ MSB 560 *Późniejsze zdarzenia*, paragraf 14.

⁴² MSB 220 (zmieniony) *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*, paragrafy 25-26 oraz MSB 300 *Planowanie badania sprawozdania finansowego*, paragraf 8(e).

- złożoność wykorzystanej metody lub modelu,
- złożoność wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej stosownych dla szacunków księgowych, w tym, czy występują obszary, o których wiadomo, że podlegają różnym interpretacjom lub praktykom, lub obszary, w których występują niespójności w sposobie dokonywania szacunków księgowych,
- procedury, które audytor zamierza wykonać reagując na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia,
- potrzebę osądu dotyczącego zagadnień nie wskazanych przez ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,
- stopień osądu wymaganego, aby wybrać dane i założenia,
- złożoność i zakres wykorzystania przez jednostkę technologii informacyjnej podczas dokonywania szacunków księgowych.

Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres zaangażowania osób ze specjalistycznymi umiejętnościami lub wiedzą może się różnić w trakcie badania.

- A62. Audytor może nie posiadać koniecznych specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, gdy dane zagadnienie jest z obszaru innego niż rachunkowość lub rewizja finansowa (na przykład umiejętności w zakresie wyceny) i może potrzebować wykorzystać eksperta audytora⁴³.
- A63. Wiele szacunków księgowych nie wymaga zastosowania specjalistycznych umiejętności lub wiedzy. Na przykład specjalistyczne umiejętności lub wiedza mogą nie być potrzebne dla prostego obliczenia przeterminowania zapasów. Jednakże, na przykład dla oczekiwanych strat kredytowych instytucji bankowej lub zobowiązań z tytułu umów ubezpieczeniowych jednostki ubezpieczeniowej, audytor prawdopodobnie uzna, że konieczne jest zastosowanie specjalistycznych umiejętności lub wiedzy.

Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (Zob. par. 4, 16)

- A64. Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń odnoszących się do szacunków księgowych są ważne dla wszystkich szacunków księgowych, nie tylko dla tych, które są ujęte w sprawozdaniu finansowym, lecz również dla tych, które są zamieszczone w notach do sprawozdania finansowego.
- A65. Paragraf A44 w MSB (PL) 200 wskazuje, że MSB zwykle odnoszą się raczej do „ryzyk istotnego zniekształcenia”, niż do ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli oddzielnie. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga odrębnego oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, aby dostarczyć podstawy dla zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania, aby zareagować na ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń⁴⁴, w tym znaczące ryzyka, zgodnie z MSB 330.
- A66. Podczas identyfikowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz szacowania ryzyka nieodłącznego dla szacunków księgowych zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)⁴⁵, od audytora wymagane jest wzięcie pod uwagę czynników ryzyka nieodłącznego, które wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenia oraz sposobu, w jaki to robią. Rozważania audytora dotyczące czynników ryzyka nieodłącznego mogą również dostarczyć informacji do

⁴³ MSB 620 *Wykorzystanie pracy eksperta audytora*.

⁴⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 31 i 34.

⁴⁵ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 31(a).

wykorzystania podczas:

- oszacowania prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia (tj., gdzie na skali ryzyka nieodłącznego oszacowane jest ryzyko nieodłączne) oraz
- ustalania przyczyn oszacowania dokonanego dla ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń oraz, że dalsze procedury badania przez audytora zgodnie z paragrafem 18 odpowiadają tym przyczynom.

Wzajemne relacje między czynnikami ryzyka nieodłącznego są dalej wyjaśnione w Załączniku 1.

A67. Przyczyny oszacowania przez audytora ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzeń mogą wynikać z jednego lub wielu czynników ryzyka nieodłącznego niepewności szacunku, złożoności, subiektywizmu lub innych czynników ryzyka nieodłącznego. Na przykład:

- (a) szacunki księgowe oczekiwanych strat kredytowych prawdopodobnie będą złożone, ponieważ oczekiwane straty kredytowe nie mogą być bezpośrednio zaobserwowane i mogą wymagać wykorzystania złożonego modelu. Model może wykorzystywać złożony zestaw historycznych danych oraz założeń dotyczących przyszłego rozwoju w różnych scenariuszach, specyficznych dla danej jednostki, które mogą być trudne do przewidzenia. Szacunki księgowe oczekiwanych strat kredytowych prawdopodobnie będą również podlegały wysokiej niepewności szacunku i znaczącemu subiektywizmowi podczas dokonywania osądów na temat przyszłych zdarzeń lub uwarunkowań. Podobne rozważania mają zastosowanie do zobowiązań z tytułu umów ubezpieczeniowych,
- (b) szacunek księgowy dla odpisu aktualizującego dotyczącego przestarzałych aktywów dla jednostki z szerokim zakresem różnych rodzajów zapasów, może wymagać złożonych systemów i procesów, ale może angażować niewiele subiektywizmu, a stopień niepewności szacunku może być niski, w zależności od rodzaju zapasów,
- (c) inne szacunki księgowe mogą nie być złożone do dokonania, ale mogą cechować się wysoką niepewnością szacunków i wymagać znaczącego osądu, na przykład, szacunek księgowy, który wymaga pojedynczego krytycznego osądu na temat zobowiązania, którego kwota jest warunkowana wynikiem sporu sądowego.

A68. Stosowność i znaczenie czynników ryzyka nieodłącznego mogą różnić się w zależności od szacunku księgowego. W związku z tym, czynniki ryzyka nieodłącznego mogą, zarówno pojedynczo, jak i łącznie, wpływać na proste szacunki księgowe w mniejszym stopniu, a audytor może zidentyfikować mniej ryzyk lub oszacować ryzyko nieodłączne w pobliżu dolnej granicy skali ryzyka nieodłącznego.

A69. Przeciwnie, czynniki ryzyka nieodłącznego mogą, zarówno pojedynczo, jak i łącznie, wpływać na złożone szacunki księgowe w większym stopniu i mogą prowadzić audytora do oszacowania ryzyka nieodłącznego przy górnej granicy skali ryzyka nieodłącznego. Dla tych szacunków księgowych rozważania audytora dotyczące wpływu czynników ryzyka nieodłącznego prawdopodobnie będą bezpośrednio wpływać na liczbę i rodzaj zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, oszacowanie tych ryzyk, oraz ostatecznie na siłę przekonywania dowodów badania niezbędnych podczas reagowania na oszacowane ryzyka. Dodatkowo, dla tych szacunków księgowych szczególnie ważne może być zastosowanie przez audytora zawodowego sceptycyzmu.

A70. Zdarzenia następujące po dacie sprawozdania finansowego mogą dostarczać dodatkowych

informacji stosownych dla szacowania przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Na przykład, wynik szacunku księgowego może ujawnić się w trakcie badania. W takich przypadkach audytor może oszacować lub zmienić oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń⁴⁶, niezależnie od tego, w jaki sposób czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenie związane z szacunkiem księgowym. Zdarzenia następujące po dacie sprawozdania finansowego mogą również wpływać na wybór przez audytora podejścia do testowania szacunku księgowego zgodnie z paragrafem 18. Na przykład, dla prostego biernego rozliczenia międzyokresowego dotyczącego bonusu, które jest oparte na prostym procencie wynagrodzenia dla wybranych pracowników, audytor może stwierdzić, że z dokonaniem takiego szacunku księgowego związana jest relatywnie niewielka złożoność lub subiektywizm i w związku z tym może on oszacować ryzyko nieodłączne na poziomie stwierdzeń blisko dolnej granicy skali ryzyka nieodłącznego. Wypłata bonusów po końcu okresu może dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

- A71. Szacowanie przez audytora ryzyka kontroli może zostać dokonane na różne sposoby, zależnie od preferowanych technik lub badania. Szacowanie ryzyka kontroli może zostać wyrażone z wykorzystaniem kategorii jakościowych (na przykład ryzyko kontroli oszacowane jako maksymalne, umiarkowane, minimalne) lub w kategoriach oczekiwania audytora, co do tego jak skuteczna jest(są) kontrola(-e) w reakcji na zidentyfikowane ryzyko, to jest planowanego polegania na skutecznym działaniu kontroli. Na przykład, jeżeli ryzyko kontroli jest oszacowane jako maksymalne, audytor nie rozważa polegania na skutecznym działaniu tych kontroli. Jeżeli ryzyko kontroli jest oszacowane jako niższe niż maksymalne, wówczas audytor rozważa poleganie na skutecznym działaniu tych kontroli.

Niepewność szacunku (Zob. par. 16(a))

- A72. Biorąc pod uwagę stopień, w jakim szacunek księgowy podlega niepewności szacunku, audytor może rozważyć:
- czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają:
 - wykorzystania do dokonania szacunku księgowego metody, która nieodłącznie cechuje się wysokim poziomem niepewności szacunku. Na przykład ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać wykorzystania nieobserwowanych danych wejściowych,
 - wykorzystania założeń, które nieodłącznie cechuje wysoki poziom niepewności szacunku, takich jak założenia o długim okresie prognozy, założenia, które są oparte na nieobserwowalnych danych i z tego powodu są trudne do opracowania przez kierownictwo lub wykorzystanie różnych założeń, które są wzajemnie powiązane,
 - ujawnienia dotyczące niepewności szacunku,
 - otoczenie gospodarcze. Jednostka może działać na rynku, na którym występują zawirowania lub możliwe zakłócenia (na przykład, na skutek dużych wahań kursów walutowych lub nieaktywnych rynków) i szacunek księgowy może w związku z tym być zależny od danych, które nie są łatwo obserwowalne,
 - czy możliwe jest (lub wykonalne w praktyce, na ile jest to dopuszczalne przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej), aby kierownictwo:

⁴⁶ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37.

- dokonało precyzyjnej i wiarygodnej prognozy dotyczącej przyszłej realizacji historycznej transakcji (na przykład, kwoty, jaka zostanie zapłacona w związku z warunkowym zapisem umownym) lub częstotliwości wystąpienia i wpływu przyszłych zdarzeń lub uwarunkowań (na przykład, kwoty przyszłej straty kredytowej lub kwoty odszkodowania, jaka zostanie wypłacona i momentu jej rozliczenia), lub
- uzyskało precyzyjną i kompletną informację na temat obecnego warunku (na przykład, informację dotyczącą atrybutów wyceny, które odzwierciedlałyby perspektywę uczestników rynku w dacie sprawozdania finansowego, aby opracować szacunek wartości godziwej).

- A73. Wielkość kwoty dla szacunku księgowego ujętego lub ujawnionego w sprawozdaniu finansowym sama w sobie nie jest oznaką podatności na zniekształcenie, ponieważ, na przykład, szacunek księgowy może być zaniżony.
- A74. W niektórych okolicznościach niepewność szacunku może być tak wysoka, że racjonalny szacunek księgowy nie może być ustalony. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wykluczać ujęcie takiej pozycji w sprawozdaniu finansowym lub jej wyceny w wartości godziwej. W takich przypadkach mogą występować ryzyka istotnego zniekształcenia, które odnoszą się nie tylko do tego, czy szacunek księgowy powinien zostać ujęty lub do tego, czy powinien być wyceniony w wartości godziwej, ale również do racjonalności ujawnień. W odniesieniu do takich szacunków księgowych mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawnienia szacunków księgowych i związanej z nimi niepewności szacunku (zobacz paragrafy A112-A113, A143-A144).
- A75. W niektórych przypadkach niepewność szacunku dotycząca szacunku księgowego może istotnie poddać w wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności. MSB 570 (zmieniony)⁴⁷ ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych w takich okolicznościach.

Złożoność lub subiektywizm (Zob. par. 16(b))

Stopień, w jakim złożoność wpływa na wybór i zastosowanie danej metody

- A76. Biorąc pod uwagę stopień, w jakim na wybór i zastosowanie metody wykorzystywanej do dokonania szacunku księgowego wpływa złożoność, audytor może rozważyć:
- potrzebę posiadania przez kierownictwo specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, które mogą wskazywać, że metodę wykorzystaną do dokonania szacunku księgowego cechuje nieodłączna złożoność i dlatego ten szacunek księgowy może być bardziej podatny na istotne zniekształcenie. Większa podatność na istotne zniekształcenie może wystąpić, gdy kierownictwo opracowało model wewnątrz jednostki i posiada relatywnie niewielkie doświadczenie w tym zakresie lub wykorzystuje model, w którym zastosowana została metoda, która nie jest uznana lub powszechnie stosowana w danej branży lub otoczeniu,
 - charakterystykę podstawy wyceny wymaganej przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, która może skutkować potrzebą zastosowania złożonej metody wymagającej wielu źródeł danych, zarówno historycznych, jak i dotyczących przyszłości, lub założeń wzajemnie zależnych w różnorodny sposób. Na przykład, rezerwa na oczekiwane straty kredytowe może wymagać osądów dotyczących

⁴⁷ MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności*.

przyszłych spłat rat kredytów i innych przepływów pieniężnych w oparciu o uwzględnienie historycznych danych empirycznych i zastosowanie założeń dotyczących przyszłości. Podobnie, wycena zobowiązania z tytułu umowy ubezpieczeniowej może wymagać osądów na temat przyszłych płatności z tytułu umowy ubezpieczenia prognozowanych na podstawie historycznego doświadczenia i bieżących oraz założonych przyszłych trendów.

Stopień, w jakim złożoność wpływa na wybór i zastosowanie danych

A77. Biorąc pod uwagę stopień, w jakim złożoność wpływa na wybór i zastosowanie danych wykorzystywanych podczas dokonywania szacunku księgowego, audytor może rozważyć:

- złożoność procesu pozyskiwania danych, biorąc pod uwagę stosowność i wiarygodność źródła danych. Dane z pewnych źródeł mogą być bardziej wiarygodne niż z innych. Dodatkowo, ze względu na poufność lub prawa autorskie, niektóre zewnętrzne źródła informacji nie ujawniają informacji (lub w niepełny sposób), które mogą być stosowne podczas rozważania wiarygodności danych, których dostarczają, takie jak źródła danych bazowych, które wykorzystują lub sposób, w jaki zostały one zgromadzone i przetworzone,
- nieodłączna złożoność dotycząca utrzymywania integralności danych. Gdy występują duże wolumeny danych i wiele źródeł danych, może wystąpić nieodłączna złożoność dotycząca utrzymywania integralności danych, które są wykorzystywane do dokonywania szacunku księgowego,
- potrzeba interpretacji złożonych warunków umownych. Na przykład, ustalenie wpływów lub wypływów pieniężnych pochodzących od dostawcy handlowego lub rabatów dla klientów może być uzależnione od bardzo złożonych warunków umownych, których zrozumienie lub interpretacja wymagają specyficznego doświadczenia lub kompetencji.

Stopień, w jakim subiektywizm wpływa na wybór i zastosowanie metody, założeń lub danych

A78. Biorąc pod uwagę stopień, w jakim subiektywizm wpływa na wybór i zastosowanie metody, założeń lub danych, audytor może rozważyć:

- stopień, w jakim mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają podejść do wyceny, koncepcji, technik i czynników do wykorzystania w metodzie wyceny,
- niepewność odnosząca się do kwoty lub rozłożenia w czasie, w tym długości okresu prognozy. Kwota lub rozłożenie w czasie są źródłem nieodłącznej niepewności szacunku i powodują potrzebę osądu kierownictwa podczas wyboru szacunku punktowego, który z kolei stwarza okazję dla stronniczości kierownictwa. Na przykład szacunek księgowy, który zawiera założenia dotyczące przyszłości, może wiązać się z wysokim stopniem subiektywizmu, który może być podatny na stronniczość kierownictwa.

Inne czynniki ryzyka nieodłącznego (Zob. par. 16(b))

A79. Stopień subiektywizmu związany z szacunkiem księgowym wpływa na podatność szacunku księgowego na zniekształcenie wynikające ze stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa, o ile mają one wpływ na ryzyko nieodłączne. Na przykład, gdy szacunek księgowy podlega wysokiemu stopniowi subiektywizmu, prawdopodobnie szacunek księgowy będzie bardziej podatny na zniekształcenie ze względu na stronniczość kierownictwa lub oszustwo i może to skutkować szerokim zakresem możliwych wyników wyceny. Kierownictwo może wybrać szacunek punktowy z zakresu, który jest niewłaściwy w danych okolicznościach lub na który nieodpowiednio wpływa niezamierzona lub zamierzona stronniczość kierownictwa

i przez to jest zniekształcony. Dla badań kontynuowanych oznaki możliwej stroniczości kierownictwa zidentyfikowane podczas badań za poprzednie okresy mogą wpływać na planowanie i procedury szacowania ryzyka w bieżącym okresie.

Znaczące ryzyka (Zob. par. 17)

A80. Szacowanie ryzyka nieodłącznego przez audytora, które bierze pod uwagę stopień, w jakim szacunek księgowy podlega lub wpływa na niego niepewność szacunku, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego, pomaga audytorowi podczas ustalania, czy którekolwiek ze zidentyfikowanych i oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia stanowi znaczące ryzyko.

Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

Dalsze procedury badania audytora (Zob. par. 18)

A81. Projektując i przeprowadzając dalsze procedury badania audytor może wykorzystać którekolwiek z trzech podejść do testowania (pojedynczo lub w połączeniu) wskazanych w paragrafie 18. Na przykład, gdy do dokonania szacunku księgowego wykorzystywanych jest kilka założeń, audytor może zdecydować, aby użyć innego podejścia do testowania dla każdego z testowanych założeń.

Uzyskiwanie stosownych dowodów badania, potwierdzających lub zaprzeczających

A82. Dowody badania zawierają zarówno informacje, które wspierają i potwierdzają stwierdzenia kierownictwa, oraz wszelkie informacje, które zaprzeczają tym stwierdzeniom⁴⁸. Uzyskiwanie dowodów badania w sposób bezstronny może obejmować uzyskiwanie dowodów z wielu źródeł, zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych w stosunku do jednostki. Jednakże, od audytora nie wymaga się wykonania wyczerpującego poszukiwania, aby zidentyfikować wszystkie możliwe źródła dowodów badania.

A83. MSB 330 wymaga od audytora uzyskania tym bardziej przekonujących dowodów badania, im wyższe jest oszacowanie ryzyka przez audytora⁴⁹. Przez to rozważania dotyczące rodzaju lub ilości dowodów badania mogą być ważniejsze, gdy ryzyka nieodłączne związane z szacunkiem księgowym są oszacowane przy wyższej granicy skali ryzyka nieodłącznego.

Skalowalność

A84. Na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania audytora wpływają, na przykład:

- oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, które wpływają na wymaganą siłę przekonywania dowodów badania i podejście, jakie wybiera audytor, aby zbadać szacunek księgowy. Na przykład, oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia odnoszące się do stwierdzeń istnienia lub wyceny mogą być niższe dla prostego rozliczenia międzyokresowego biernego na bonusy, które są wypłacane pracownikom krótko po zakończeniu okresu. W tej sytuacji, bardziej praktyczne dla audytora może być, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania raczej poprzez dokonanie oceny zdarzeń następujących do daty sprawozdania audytora, niż poprzez inne podejścia do testowania,
- przyczyny oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia.

⁴⁸ MSB 500, paragraf A5.

⁴⁹ MSB 330, paragrafy 7(b) i A19.

Gdy audytor zamierza polegać na skuteczności działania kontroli (Zob. par. 19)

A85. Testowanie skuteczności działania kontroli może być odpowiednie, gdy ryzyko nieodłączne jest oszacowane jako wyższe na skali ryzyka nieodłącznego, w tym dla ryzyk znaczących. Może tak być w przypadku, gdy szacunek księgowy podlega lub wpływa na niego wysoki poziom złożoności. Gdy na szacunek księgowy wpływa wysoki stopień subiektywizmu i przez to wymaga on znaczącego osądu kierownictwa, nieodłączne ograniczenia skuteczności projektu kontroli mogą prowadzić audytora do skupienia się bardziej na procedurach wiarygodności, niż na testowaniu skuteczności działania kontroli.

A86. Ustalając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres testowania operacyjnej skuteczności kontroli odnoszących się do szacunków księgowych, audytor może rozważyć czynniki takie jak:

- rodzaj, częstotliwość i wolumen transakcji,
- skuteczność projektu kontroli, w tym, czy kontrole są zaprojektowane odpowiednio, aby zareagować na oszacowane ryzyko nieodłączne oraz siły ładu korporacyjnego,
- znaczenie poszczególnych kontroli dla całościowych celów kontroli i procesów odbywających się w jednostce, w tym skomplikowanie systemu informacyjnego, aby wspierać transakcje,
- monitorowanie kontroli i zidentyfikowane słabości kontroli wewnętrznej,
- charakter ryzyk, na które reakcją mają być kontrole, na przykład kontrole odnoszące się do stosowania osądu w porównaniu z kontrolami nad danymi wspierającymi,
- kompetencje osób zaangażowanych w czynności kontrolne,
- częstotliwość wykonywania czynności kontrolnych oraz
- dowody wykonania czynności kontrolnych.

Same procedury wiarygodności nie mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

A87. W niektórych branżach, takich jak sektor usług finansowych, kierownictwo w rozległym zakresie wykorzystuje IT do prowadzenia działalności. Bardziej prawdopodobne może być zatem, że występują ryzyka odnoszące się do pewnych szacunków księgowych, dla których same procedury wiarygodności nie mogą dostarczyć wystarczających odpowiednich dowodów badania.

A88. Okoliczności, gdy mogą występować ryzyka, dla których same procedury wiarygodności nie mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń, obejmują:

- gdy kontrole są niezbędne, aby złagodzić ryzyka dotyczące inicjowania, rejestrowania, przetwarzania lub raportowania informacji uzyskiwanych spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych,
- informacje wspierające jedno lub wiele stwierdzeń są elektronicznie inicjowane, rejestrowane, przetwarzane lub raportowane. Prawdopodobnie będzie tak w przypadku, gdy występuje duży wolumen transakcji lub danych, lub wykorzystywany jest skomplikowany model, wymagający rozległego wykorzystania technologii informacyjnej, aby zapewnić dokładność i kompletność informacji. Skomplikowana rezerwa na oczekiwane straty kredytowe może być wymagana dla instytucji finansowej lub jednostki użyteczności publicznej. Na przykład, w przypadku jednostki użyteczności publicznej, dane wykorzystywane podczas opracowywania rezerwy na oczekiwane straty kredytowe

mogą składać się z wielu małych sald wynikających z dużego wolumenu transakcji. W tych okolicznościach, audytor może stwierdzić, że wystarczające i odpowiednie dowody badania nie mogą zostać uzyskane bez testowania kontroli dotyczących modelu wykorzystywanego do opracowania rezerwy na oczekiwane straty kredytowe.

W takich przypadkach, wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania może zależeć od skuteczności kontroli nad dokładnością i kompletnością informacji.

- A89. Jako część badania sprawozdania finansowego pewnych jednostek (takich jak bank lub zakład ubezpieczeń) przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od audytora także wykonania dodatkowych procedur w odniesieniu do, lub dostarczenia wniosku atestacyjnego o kontroli wewnętrznej. W tych i innych podobnych okolicznościach, audytor może być w stanie wykorzystać, jako dowody badania, informacje uzyskane podczas wykonywania takich procedur, pod warunkiem ustalenia, czy wystąpiły zmiany po dniu bilansowym, które mogą wpływać na ich stosowność dla badania.

Znaczące ryzyko (Zob. par. 20)

- A90. Gdy dalsze procedury badania audytora w odpowiedzi na znaczące ryzyko składają się wyłącznie z procedur wiarygodności, MSB 330⁵⁰ wymaga, aby te procedury obejmowały testy szczegółowe. Takie testy szczegółowe mogą być zaprojektowane i wykonane w ramach każdego z podejść opisanych w paragrafie 18 niniejszego MSB, w oparciu o zawodowy osąd audytora w danych okolicznościach. Przykłady testów szczegółowych dla znaczących ryzyk odnoszących się do szacunków księgowych obejmują:

- sprawdzenie, na przykład, sprawdzenie umów, aby potwierdzić warunki lub założenia,
- ponowne przeliczenie, na przykład, weryfikacja matematycznej dokładności modelu,
- uzgodnienie wykorzystanych założeń do dokumentacji wspierającej, takiej jak informacja opublikowana przez strony trzecie.

Uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń występujących do daty sprawozdania audytora (Zob. par. 21)

- A91. W niektórych okolicznościach, uzyskiwanie dowodów badania ze zdarzeń występujących do daty sprawozdania audytora, może dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby odnieść się do ryzyk istotnego zniekształcenia. Na przykład, sprzedaż całości zapasów wycofanych produktów krótko po zakończeniu okresu może dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących szacunku ich wartości netto możliwej do uzyskania na koniec okresu. W innych przypadkach konieczne może być, aby wykorzystać to podejście do testowania w połączeniu z innym podejściem z paragrafu 18.
- A92. Dla niektórych szacunków księgowych jest mało prawdopodobne, że zdarzenia występujące do daty sprawozdania audytora dostarczą wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących szacunku księgowego. Na przykład warunki lub zdarzenia dotyczące niektórych szacunków księgowych rozwijają się tylko na przestrzeni dłuższego okresu. Dodatkowo, ze względu na cel wyceny szacunku księgowego wartości godziwej, informacje po zakończeniu okresu mogą nie odzwierciedlać zdarzeń lub warunków istniejących na datę bilansową i dlatego mogą nie być stosowne dla wyceny szacunku księgowego wartości godziwej.

- A93. Nawet jeżeli audytor nie decyduje się na podjęcie tego podejścia do testowania w odniesieniu do

⁵⁰ MSB 330, paragraf 21.

poszczególnych szacunków księgowych, od audytora wymagane jest, aby postępował zgodnie z wymogami MSB 560. MSB 560 wymaga od audytora przeprowadzenia procedur badania zaprojektowanych, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania, że wszystkie zdarzenia występujące pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania audytora, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, zostaną zidentyfikowane⁵¹ i odpowiednio odzwierciedlone⁵². Ponieważ wycena wielu szacunków księgowych, innych niż szacunki księgowe wartości godziwej, zazwyczaj zależy od wyniku przyszłych warunków, transakcji lub zdarzeń, praca audytora wykonana zgodnie z MSB 560 jest szczególnie stosowna.

Testowanie, w jaki sposób kierownictwo dokonało szacunku księgowego (Zob. par. 22)

A94. Testowanie, w jaki sposób kierownictwo dokonało szacunku księgowego, może być odpowiednim podejściem, gdy na przykład:

- przegląd przez audytora podobnych szacunków księgowych dokonanych w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sugeruje, że proces kierownictwa w bieżącym okresie jest odpowiedni,
- szacunek księgowy jest oparty na dużej populacji pozycji o podobnej charakterystyce, które pojedynczo nie są znaczące,
- mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wskazują sposób, w jaki od kierownictwa oczekiwane jest dokonanie szacunku księgowego. Na przykład, może tak być w przypadku rezerwy na oczekiwane straty kredytowe,
- szacunek księgowy jest uzyskiwany z rutynowego przetwarzania danych.

Testowanie, w jaki sposób kierownictwo dokonuje szacunku księgowego, może być również odpowiednim podejściem, gdy albo żadne z innych podejść do testowania nie jest wykonalne w praktyce, albo może być odpowiednim podejściem w połączeniu z któryś z innych podejść do testowania.

Zmiany w metodach, znaczących założeniach i danych z poprzednich okresów (Zob. par. 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Gdy zmiany w metodzie, znaczących założeniach lub danych w stosunku do poprzednich okresów nie są oparte na nowych okolicznościach lub nowych informacjach, lub gdy znaczące założenia są niespójne ze sobą nawzajem oraz z tymi wykorzystywanymi w innych szacunkach księgowych, lub z powiązanymi założeniami wykorzystywanymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki, audytor może potrzebować przeprowadzenia dalszego omówienia tych okoliczności z kierownictwem i, dokonując tego, zakwestionować odpowiedniość wykorzystanych założeń.

Oznaki stronniczości kierownictwa (Zob. par. 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Gdy audytor identyfikuje oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, audytor może potrzebować dalszego omówienia z kierownictwem oraz może potrzebować ponownie rozważyć, czy zostały uzyskane wystarczające odpowiednie dowody badania, że wykorzystane metoda, założenia i dane były odpowiednie i możliwe do potwierdzenia w danych okolicznościach. Przykładem oznaki stronniczości kierownictwa w odniesieniu do danego szacunku księgowego może być, gdy kierownictwo opracowało odpowiedni zakres dla kilku różnych założeń,

⁵¹ MSB 560, paragraf 6.

⁵² MSB 560, paragraf 8.

i w każdym przypadku wykorzystane założenie było z końca przedziału, co skutkowało najbardziej korzystnym wynikiem wyceny.

Metody

Wybór metody (Zob. par. 23(a))

A97. Rozważania stosowne dla audytora dotyczące odpowiedności wybranej metody w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, oraz, jeżeli ma to zastosowanie, odpowiedności zmian w stosunku do poprzedniego okresu, mogą obejmować:

- czy uzasadnienie kierownictwa dla wybranej metody jest odpowiednie,
- czy metoda jest odpowiednia w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę charakter szacunku księgowego, wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, inne dostępne koncepcje lub techniki wyceny, wymogi regulacyjne oraz działalność, branżę i otoczenie, w których działa jednostka,
- kiedy kierownictwo ustaliło, że różne metody skutkują przedziałem znacznie różniących się od siebie szacunków, w jaki sposób kierownictwo przeanalizowało przyczyny tych różnic, oraz
- czy zmiana jest oparta na nowych okolicznościach lub nowych informacjach. Gdy nie jest to ten przypadek, zmiana może nie być racjonalna lub zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Arbitralne zmiany skutkują niespójnymi sprawozdaniami finansowymi na przestrzeni czasu i mogą powodować zniekształcenia sprawozdania finansowego lub mogą być oznaką możliwej stronniczości kierownictwa. (Zobacz również paragrafy A133-A136)

Zagadnienia te są ważne, gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie wskazują metody wyceny lub dopuszczają wiele metod.

Złożone modelowanie (Zob. par. 23(d))

A98. Model oraz powiązana metoda z większym prawdopodobieństwem będą złożone, gdy:

- zrozumienie i zastosowanie metody, w tym zaprojektowanie modelu i wybór oraz wykorzystanie odpowiednich danych i założeń, wymaga specjalistycznych umiejętności lub wiedzy,
- trudno jest uzyskać dane potrzebne do wykorzystania w modelu, ponieważ występują ograniczenia dostępności lub obserwowalności lub dostępu do danych, lub
- trudno jest zachować integralność (np. dokładność, spójność lub kompletność) danych i założeń podczas wykorzystywania modelu ze względu na wiele atrybutów wyceny, wiele powiązań pomiędzy nimi lub wiele podstawień obliczeń.

A99. Zagadnienia, które audytor może rozważyć, gdy kierownictwo wykorzystuje złożony model, obejmują na przykład czy:

- model został poddany walidacji przed wykorzystaniem lub, gdy nastąpiła zmiana modelu, wraz z okresowymi przeglądami, aby zapewnić, że jest on nadal odpowiedni dla zamierzonego wykorzystania. Proces walidacji w jednostce może obejmować ocenę:
 - teoretycznej poprawności modelu,
 - matematycznej integralności modelu,

- dokładności i kompletności danych i założeń modelu oraz
- wyniku modelu w porównaniu do rzeczywistych transakcji,
- istnieją odpowiednie zmiany polityk i procedur kontroli,
- kierownictwo wykorzystuje odpowiednie umiejętności i wiedzę podczas używania modelu.

Rozważania te mogą być również przydatne dla metody, która nie angażuje złożonego modelowania.

A100. Kierownictwo może dokonywać korekt do wyniku modelu, aby spełnić wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. W niektórych branżach te korekty są określane jako nakładki. W przypadku szacunków księgowych wartości godziwej, może być stosowne, aby rozważyć czy korekty do wyników modelu, jeżeli jakiegokolwiek występują, odzwierciedlają założenia, jakie uczestnicy rynku wykorzystaliby w podobnych okolicznościach.

Zachowanie integralności znaczących założeń i danych wykorzystanych podczas stosowania metody (Zob. par. 23(e))

A101. Zachowanie integralności znaczących założeń i danych podczas stosowania metody odnosi się do zachowania dokładności i kompletności danych i założeń na wszystkich etapach przetwarzania informacji. Brak zachowania takiej integralności może skutkować fałszowaniem danych i założeń i może powodować zniekształcenia. Z tego względu, stosowne dla audytora rozważania mogą obejmować pytanie, czy dane i założenia podlegają wszystkim zmianom zamierzonym przez kierownictwo, i nie podlegają żadnym niezamierzonym zmianom, podczas czynności takich jak wprowadzanie, przechowywanie, wyszukiwanie, transmisja lub przetwarzanie.

Znaczące założenia (Zob. par. 24)

A102. Stosowne dla audytora rozważania dotyczące odpowiedniości znaczących założeń w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, odpowiedniości zmian w stosunku do poprzedniego okresu, mogą obejmować:

- uzasadnienie kierownictwa dla wyboru danego założenia,
- czy założenie jest odpowiednie w danych okolicznościach biorąc pod uwagę charakter szacunku księgowego, wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz działalność, branżę i otoczenie, w których działa jednostka, oraz
- czy zmiana w wyborze założenia w stosunku do poprzednich okresów jest oparta na nowych okolicznościach lub nowych informacjach. Gdy tak nie jest, zmiana może nie być racjonalna ani zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Arbitralne zmiany w szacunku księgowym mogą skutkować powstaniem istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego lub mogą stanowić oznakę możliwej stronniczości kierownictwa (zobacz paragrafy A133-A136).

A103. Kierownictwo może ocenić alternatywne założenia lub wyniki szacunków księgowych, które mogą być osiągnięte poprzez kilka podejść, zależnie od okoliczności. Jednym z możliwych podejść jest analiza wrażliwości. Mogłaby ona obejmować ustalenie, w jaki sposób pieniężna kwota szacunku księgowego różni się w zależności od różnych założeń. Nawet dla szacunków księgowych wycenianych w wartości godziwej, mogą wystąpić różnice, ponieważ różni

uczestnicy rynku będą wykorzystywać różne założenia. Analiza wrażliwości może prowadzić do opracowania kilku scenariuszy wyniku, czasami określanych jako zakres wyników kierownictwa, a w tym scenariusze ‘pesymistyczne’ i ‘optymistyczne’.

A104. Dzięki wiedzy uzyskanej podczas wykonywania badania, audytor może uświadomić sobie lub mógł uzyskać zrozumienie założeń wykorzystywanych w innych obszarach działalności jednostki. Takie zagadnienia mogą obejmować, na przykład, prognozy gospodarcze, założenia w strategicznych dokumentach i przyszłe przepływy pieniężne. Dodatkowo, jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie wykonał inne zlecenia dla jednostki, MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)⁵³ wymaga od partnera odpowiedzialnego za zlecenie, aby rozważył, czy informacje uzyskane z tych innych zleceń są stosowne dla identyfikowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Te informacje mogą być również przydatne do rozważenia podczas odnoszenia się do tego, czy znaczące założenia są spójne pomiędzy sobą oraz z tymi wykorzystywanymi w innych szacunkach księgowych.

A105. Odpowiedniość znaczących założeń w kontekście wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej może zależeć od zamierzeń kierownictwa i jego zdolności do zrealizowania pewnych kierunków działania. Kierownictwo często dokumentuje plany i zamierzenia stosowne dla danych aktywów lub zobowiązań, a mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać od kierownictwa dokonania tego. Rodzaj i zakres dowodów badania dotyczących zamierzeń i możliwości kierownictwa, które mają zostać uzyskane, jest sprawą zawodowego osądu. Gdy ma to zastosowanie, procedury audytora mogą obejmować poniższe:

- przegląd historii realizacji przez kierownictwo deklarowanych zamierzeń,
- inspekcję pisemnych planów i innej dokumentacji, w tym, gdy ma to zastosowanie, formalnie zatwierdzonych budżetów, zatwierdzeń lub protokołów,
- zapytania do kierownictwa na temat przyczyn poszczególnych kierunków działań,
- przegląd zdarzeń występujących po dacie sprawozdania finansowego, a do daty sprawozdania audytora,
- ocenę zdolności jednostki do wykonania konkretnych kierunków działania, biorąc pod uwagę okoliczności gospodarcze jednostki, w tym skutki istniejących zobowiązań oraz prawnych, regulacyjnych lub umownych ograniczeń, które mogłyby wpływać na wykonalność działań kierownictwa,
- rozważenie, czy kierownictwo spełniło mające zastosowanie wymogi dokumentacyjne, jeżeli jakiegokolwiek występują, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Jednakże, pewne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą nie zezwalać, aby zamierzenia lub plany kierownictwa były brane pod uwagę podczas dokonywania szacunku księgowego. Często jest tak w przypadku szacunków księgowych wartości godziwej, ponieważ cel ich wyceny wymaga, aby znaczące założenia odzwierciedlały te wykorzystywane przez uczestników rynku.

Dane (Zob. par. 25(a))

A106. Stosowne dla audytora rozważania dotyczące odpowiedności danych wybranych do

⁵³ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 15(b).

wykorzystania w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, jeżeli ma to zastosowanie, odpowiedniości zmian w stosunku do poprzedniego okresu, mogą obejmować:

- uzasadnienie kierownictwa dla wyboru danych,
- czy dane są odpowiednie w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę charakter szacunku księgowego, wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz działalność, branżę, i otoczenie, w jakich działa jednostka, oraz
- czy zmiana w źródłach lub pozycjach wybranych danych lub samych wybranych danych w stosunku do poprzednich okresów jest oparta na nowych okolicznościach lub nowych informacjach. Gdy nie jest, jest mało prawdopodobne, aby była racjonalna i zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Arbitralne zmiany w szacunku księgowym skutkują niespójnymi sprawozdaniami finansowymi na przestrzeni czasu oraz mogą powodować powstawanie zniekształceń sprawozdania finansowego lub mogą być oznaką możliwej stronniczości kierownictwa (zobacz paragrafy A133-A136).

Stosowność i wiarygodność danych (Zob. par. 25(c))

A107. Podczas wykorzystywania informacji wytworzonych przez jednostkę, MSB 500 wymaga od audytora, aby ocenił, czy informacje są wystarczająco wiarygodne dla celów audytora, w tym jak jest to konieczne w danych okolicznościach, do uzyskania dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności tych informacji oraz oceny, czy te informacje są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla celów audytora⁵⁴.

Złożone warunki prawne lub umowne (Zob. par. 25(d))

A108. Procedury, które audytor może rozważyć, gdy szacunek księgowy jest oparty na złożonych warunkach prawnych lub umownych, obejmują:

- rozważenie, czy potrzebne są specjalistyczne umiejętności lub wiedza, aby zrozumieć lub zinterpretować umowę,
- kierowanie zapytań do doradców prawnych jednostki dotyczących warunków prawnych lub umownych oraz
- inspekcję umów bazowych, aby:
 - ocenić cel biznesowy leżący u podstaw transakcji lub umowy oraz
 - rozważyć, czy warunki umów są spójne z wyjaśnieniami kierownictwa.

Wybór przez kierownictwo szacunku punktowego i powiązane ujawnienia dotyczące niepewności szacunku

Kroki kierownictwa, aby zrozumieć i odnieść się do niepewności szacunku (Zob. par. 26(a))

A109. Stosowne rozważania dotyczące tego, czy kierownictwo podjęło odpowiednie kroki, aby zrozumieć i odnieść się do niepewności szacunku, mogą obejmować, czy kierownictwo:

- (a) zrozumiało niepewność szacunku, poprzez identyfikację źródeł oraz oszacowanie stopnia nieodłącznej zmienności wyników wyceny oraz wynikającego z tego zakresu racjonalnie możliwych wyników wyceny,

⁵⁴ MSB 500, paragraf 9.

- (b) zidentyfikowało stopień, w jakim podczas procesu wyceny złożoność lub subiektywizm wpływają na ryzyko istotnego zniekształcenia oraz odniosło się do wynikającego z tego potencjału dla zniekształcenia poprzez zastosowanie:
 - (i) odpowiednich umiejętności i wiedzy podczas dokonywania szacunków księgowych oraz
 - (ii) zawodowego osądu, w tym poprzez identyfikację oraz odniesienie się do podatności na stronniczość kierownictwa, oraz
- (c) odniosło się do niepewności szacunku poprzez odpowiedni wybór szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień, które opisują niepewność szacunku.

Wybór szacunku punktowego kierownictwa oraz powiązane ujawnienia dotyczące niepewności szacunku (Zob. par. 26(b))

A110. Sprawy, które mogą być stosowne w odniesieniu do wyboru szacunku punktowego kierownictwa oraz opracowania powiązanych ujawnień dotyczących niepewności szacunku obejmują, czy:

- wykorzystane metody i dane zostały odpowiednio wybrane, w tym, gdy dostępne były alternatywne metody dokonywania szacunku księgowego lub alternatywne źródła danych,
- wykorzystane atrybuty wyceny były odpowiednie i kompletne,
- wykorzystane założenia zostały wybrane z zakresu racjonalnie możliwych kwot i zostały wsparte przez odpowiednie dane, które są stosowne i wiarygodne,
- wykorzystane dane były odpowiednie, stosowne i wiarygodne, a integralność tych danych została zachowana,
- kalkulacje zostały zastosowane zgodnie z metodą i były dokładne matematycznie,
- szacunek punktowy kierownictwa jest odpowiednio wybrany spośród racjonalnie możliwych wyników wyceny,
- powiązane ujawnienia odpowiednio opisują kwotę szacunku i wyjaśniają rodzaj i ograniczenia procesu szacowania, w tym zmienność racjonalnie możliwych wyników wyceny.

A111. Stosowne dla audytora rozważania dotyczące odpowiedniości szacunku punktowego kierownictwa mogą obejmować:

- gdy wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wskazują szacunek punktowy, który ma być wykorzystany po rozważeniu alternatywnych wyników i założeń lub wskazują konkretną metodę wyceny, czy kierownictwo stosowało te wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określiły, w jaki sposób wybrać kwotę spośród racjonalnie możliwych wyników wyceny, czy kierownictwo zastosowało osąd, biorąc pod uwagę wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

A112. Stosowne dla audytora rozważania dotyczące ujawnień kierownictwa na temat niepewności szacunku obejmują wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mogą wymagać ujawnień:

- które opisują kwotę jako szacunek i wyjaśniają charakter i ograniczenia procesu jego dokonywania, w tym zmienność racjonalnie możliwych wyników wyceny. Ramowe

założenia mogą również wymagać dodatkowych ujawnień, aby spełnić cel ujawnień⁵⁵,

- na temat znaczących zasad (polityk) rachunkowości związanych z szacunkami księgowymi. W zależności od okoliczności, stosowne zasady (polityki) rachunkowości mogą obejmować zagadnienia, takie jak specyficzne zasady, podstawy, konwencje, reguły i praktyki stosowane podczas sporządzania i prezentowania szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym,
- na temat znaczących lub krytycznych osądów (na przykład tych, które miały największy wpływ na kwoty ujęte w sprawozdaniu finansowym), jak również znaczące założenia dotyczące przyszłości lub inne źródła niepewności szacunku.

W pewnych okolicznościach, mogą być potrzebne dodatkowe ujawnienia, wykraczające ponad te wymagane wprost przez ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji lub w przypadku ramowych założeń zgodności, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.

A113. W im większym stopniu szacunek księgowy podlega niepewności szacunku, z tym większym prawdopodobieństwem ryzyka istotnego zniekształcenia będą oszacowane jako wyższe i przez to tym bardziej przekonujące będą musiały być dowody badania, aby ustalić zgodnie z paragrafem 35, czy szacunek punktowy kierownictwa i powiązane ujawnienia dotyczące niepewności szacunku są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy są zniekształcone.

A114. Jeżeli rozważenie przez audytora niepewności szacowania związanej z szacunkiem księgowym i powiązanego z nim ujawnienia jest sprawą, która wymagała znaczącej uwagi audytora, może stanowić ona kluczową sprawą badania⁵⁶.

Gdy kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć i odnieść się do niepewności szacunku (Zob. par. 27)

A115. Gdy audytor ustala, że kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć i odnieść się do niepewności szacunku, dodatkowe procedury, o wykonanie których audytor może poprosić kierownictwo, aby zrozumieć niepewność szacunku, mogą obejmować, na przykład, rozważenie alternatywnych założeń lub wykonanie analizy wrażliwości.

A116. Rozważając, czy opracowanie szacunku punktowego lub przedziału jest wykonalne w praktyce, zagadnienia, które audytor może być zmuszony wziąć pod uwagę obejmują, czy audytor mógłby to zrobić bez naruszenia wymogów niezależności. Mogą one obejmować stosowne wymogi etyczne, które odnoszą się do zakazu przyjmowania obowiązków zarządczych.

A117. Jeżeli, po rozważeniu odpowiedzi kierownictwa, audytor ustala, że opracowanie szacunku punktowego lub przedziału audytora nie jest wykonalne w praktyce, od audytora wymagane jest, aby ocenił skutki dla badania lub opinii audytora o sprawozdaniu finansowym, zgodnie z paragrafem 34.

Opracowanie szacunku punktowego audytora lub wykorzystanie przedziału audytora (Zob. par. 28-29)

A118. Określanie szacunku punktowego audytora lub przedziału, aby ocenić szacunek punktowy kierownictwa i powiązane ujawnienia dotyczące niepewności szacunku może być odpowiednim podejściem, gdy na przykład:

⁵⁵ MSSF 13 *Wycena wartości godziwej*, paragraf 92.

⁵⁶ MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

- przegląd przez audytora podobnych szacunków księgowych dokonanych w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sugeruje, że nie oczekuje się, że proces realizowany przez kierownictwo w bieżącym okresie będzie skuteczny,
- kontrole jednostki wewnątrz i nad procesem dokonywania szacunków księgowych przez kierownictwo nie są dobrze zaprojektowane lub prawidłowo wdrożone,
- zdarzenia lub transakcje pomiędzy końcem okresu a datą sprawozdania audytora nie zostały prawidłowo wzięte pod uwagę, podczas gdy właściwym jest, aby kierownictwo to zrobiło, i takie zdarzenia lub transakcje wydają się stać w sprzeczności do szacunku punktowego kierownictwa,
- istnieją odpowiednie alternatywne założenia lub źródła stosownych danych, które mogą być wykorzystywane podczas opracowywania szacunku punktowego lub przedziału audytora,
- kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć lub odnieść się do niepewności szacunku (zobacz paragraf 27).

A119. Na decyzję, aby ustalić szacunek punktowy lub przedział mogą również wpływać mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mogą nakazywać szacunek punktowy, który ma być wykorzystany po rozważeniu alternatywnych wyników i założeń, lub nakazują konkretną metodę wyceny (na przykład wykorzystanie zdyskontowanej wartości oczekiwanej ważonej prawdopodobieństwem lub najbardziej prawdopodobnego wyniku).

A120. Decyzja audytora co do tego, czy opracować raczej szacunek punktowy niż przedział może zależeć od charakteru szacunku oraz osądu audytora w danych okolicznościach. Na przykład, charakter szacunku może być taki, że oczekiwana jest mniejsza zmienność w racjonalnie możliwych wynikach. W tych okolicznościach, opracowanie szacunku punktowego może być skutecznym podejściem, zwłaszcza gdy może być on opracowany z wyższym stopniem precyzji.

A121. Audytor może opracować szacunek punktowy lub przedział na wiele sposobów, na przykład poprzez:

- wykorzystanie innego modelu niż ten wykorzystany przez kierownictwo, na przykład modelu, który jest dostępny do wykorzystania komercyjnie w danym sektorze lub branży, lub modelu stworzonego na własny użytek lub przez audytora,
- wykorzystanie modelu kierownictwa, ale opracowując alternatywne założenia lub źródła danych w stosunku do tych wykorzystywanych przez kierownictwo,
- wykorzystanie własnej metody audytora, ale opracowując założenia alternatywne w stosunku do tych wykorzystywanych przez kierownictwo,
- zatrudnienie lub zaangażowanie osoby o specjalistycznej wiedzy eksperckiej, aby opracować lub wykonać model, lub dostarczyć stosowne założenia,
- rozważenie innych porównywalnych warunków, transakcji lub zdarzeń, lub tam, gdzie to stosowne, rynków dla porównywalnych aktywów lub zobowiązań.

A122. Audytor może również opracować szacunek punktowy lub przedział tylko dla części szacunku księgowego (na przykład, dla konkretnego założenia, lub gdy tylko pewna część szacunku księgowego powoduje powstanie ryzyka istotnego zniekształcenia).

A123. Wykorzystując własne metody, założenia lub dane audytora, aby opracować szacunek punktowy lub przedział, audytor może uzyskać dowody dotyczące odpowiedniości metod, założeń lub

danych kierownictwa. Na przykład, jeżeli audytor wykorzystuje własne założenia audytora podczas opracowywania przedziału, aby ocenić racjonalność szacunku punktowego kierownictwa, audytor może również opracować pogląd na temat tego, czy osądy kierownictwa podczas dokonywania wyboru znaczących założeń wykorzystywanych podczas dokonywania szacunku księgowego powodują powstanie oznak możliwej stroniczości kierownictwa.

A124. Wymóg opisany w paragrafie 29(a), aby audytor ustalił, że przedział obejmuje wyłącznie kwoty, które są wspierane przez wystarczające i odpowiednie dowody badania nie oznacza, że od audytora oczekuje się uzyskania dowodów badania wspierających osobno każdy możliwy wynik w przedziale. Audytor prawdopodobnie uzyska raczej dowody, aby ustalić, że punkty na obu końcach przedziału są racjonalne w danych okolicznościach, a przez to wspierając, że kwoty mieszczące się pomiędzy tymi dwoma punktami również są racjonalne.

A125. Wielkość przedziału audytora może być wielokrotnością istotności dla sprawozdania finansowego jako całości, szczególnie, gdy istotność jest oparta na wynikach działalności (na przykład, na dochodzie przed opodatkowaniem) i ta miara jest relatywnie mała w stosunku do aktywów lub innych miar bilansowych. Ta sytuacja z większym prawdopodobieństwem powstanie w okolicznościach, gdy niepewność szacunku związana z szacunkiem księgowym sama jest wielokrotnością istotności, co jest bardziej powszechne dla pewnych rodzajów szacunków księgowych lub w pewnych branżach, takich jak ubezpieczenia lub bankowość, gdzie wysoki stopień niepewności szacunku jest bardziej typowy i tym zakresie mogą istnieć specyficzne wymogi w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. W oparciu o wykonane procedury i dowody badania uzyskane zgodnie z wymogami niniejszego MSB, audytor może wyciągnąć wniosek, że przedział, który jest wielokrotnością istotności, według osądu audytora, jest odpowiedni w danych okolicznościach. W takim przypadku, ocena audytora dotycząca racjonalności ujawnień dotyczących niepewności szacunku staje się coraz ważniejsza, szczególnie, czy takie ujawnienia odpowiednio przekazują wysoki stopień niepewności szacunku i przedział możliwych wyników. Paragrafy A139-A144 zawierają dodatkowe rozważania, które mogą być stosowne w tych okolicznościach.

Inne rozważania odnoszące się do dowodów badania (Zob. par. 30)

A126. Informacje, które mają zostać wykorzystane jako dowody badania dotyczące ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do szacunków księgowych, mogły zostać sporządzone przez jednostkę, przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta kierownictwa lub dostarczone przez zewnętrzne źródło informacji.

Zewnętrzne źródła informacji

A127. Jak wyjaśniono w MSB 500⁵⁷, na wiarygodność informacji z zewnętrznego źródła informacji wpływa jej źródło, jej charakterystyka i okoliczności, w których została pozyskana. W związku z tym, rodzaj i zakres dalszych procedur badania audytora, aby rozważyć wiarygodność informacji wykorzystanych podczas dokonywania szacunku księgowego, może różnić się, w zależności od charakteru tych czynników. Na przykład:

- gdy dane rynkowe lub branżowe, ceny, lub dane związane z cenami są uzyskiwane z pojedynczego zewnętrznego źródła informacji, specjalizującego się w takich informacjach, audytor może poszukiwać ceny z alternatywnego niezależnego źródła, aby z nim porównać,

⁵⁷ MSB 500, paragraf A35.

- gdy dane rynkowe lub branżowe, ceny, lub dane związane z cenami są uzyskiwane z wielu niezależnych zewnętrznych źródeł informacji i wskazują na zgodność pomiędzy tymi źródłami, audytor może potrzebować uzyskania mniejszej ilości dowodów dotyczących wiarygodności danych z pojedynczego źródła,
- gdy informacje uzyskiwane z wielu źródeł informacji wskazują na rozbieżne opinie rynkowe, audytor może poszukiwać zrozumienia przyczyn dla różnorodności poglądów. Rozbieżność może wynikać z wykorzystania różnych metod, założeń lub danych. Na przykład, jedno źródło może wykorzystywać bieżące ceny, a inne źródło może wykorzystywać przyszłe ceny. Gdy rozbieżność wiąże się z niepewnością szacunku, paragraf 26(b) wymaga od audytora uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących tego, czy w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, które opisują niepewność szacunku, są racjonalne. W takich przypadkach, podczas rozważania informacji na temat zastosowanych metod, założeń lub danych, ważny jest także zawodowy osąd,
- gdy informacje uzyskane z zewnętrznego źródła informacji zostały opracowane przez to źródło z wykorzystaniem własnego(-ych) modelu(-i). Stosownych wytycznych dostarcza paragraf A43 w MSB 500.

A128. Dla szacunków księgowych wartości godziwej dodatkowe rozważania dotyczące stosowności i wiarygodności informacji uzyskanych z zewnętrznych źródeł informacji mogą obejmować:

- (a) czy wartości godziwe są oparte na wymianie tych samych instrumentów lub notowań aktywnego rynku,
- (b) gdy wartości godziwe są oparte na transakcjach porównywalnych aktywów lub zobowiązań, w jaki sposób te transakcje są identyfikowane i uznawane za porównywalne,
- (c) gdy nie występują transakcje, albo dla aktywów lub zobowiązań, albo dla porównywalnych aktywów lub zobowiązań, w jaki sposób informacje zostały opracowane, w tym, czy opracowane i wykorzystane dane wejściowe odzwierciedlają założenia, które wykorzystaliby uczestnicy rynku wyceniając aktywo lub zobowiązanie, jeżeli ma to zastosowanie, oraz
- (d) gdy wycena wartości godziwej jest oparta na kwotowaniach maklerskich, czy te kwotowania maklerskie:
 - (i) są od animatora rynku, który dokonuje transakcji instrumentami finansowymi tego samego typu,
 - (ii) są wiążące czy niewiążące, z większą wagą położoną na notowania oparte na wiążących ofertach, oraz
 - (iii) odzwierciedlają warunki rynkowe na datę sprawozdania finansowego, gdy jest to wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

A129. Gdy informacje z zewnętrznego źródła informacji są wykorzystywane jako dowody badania, stosownym rozważaniem dla audytora może być, czy informacja może zostać uzyskana, lub czy informacja jest wystarczająco szczegółowa, aby zrozumieć metody, założenia i inne dane wykorzystane przez zewnętrzne źródło informacji. Może to być w niektórych aspektach ograniczone, a w rezultacie wpływać na rozważania audytora dotyczące rodzaju, rozłożenia

w czasie i zakresu procedur do wykonania. Na przykład, usługi wyceny często dostarczają informacji na temat ich metod i założeń w podziale raczej na grupy aktywów, niż na pojedyncze papiery wartościowe. Brokerzy często dostarczają tylko ograniczonych informacji na temat swoich danych wejściowych i założeń, gdy dostarczają orientacyjnych notowań brokera dla poszczególnych papierów wartościowych. Paragraf A44 w MSB 500 dostarcza wytycznych w odniesieniu do ograniczeń nałożonych przez zewnętrzne źródło informacji na dostarczanie informacji wspierających.

Ekspert kierownictwa

A130. Założenia odnoszące się do szacunków księgowych, które są dokonywane lub identyfikowane przez eksperta kierownictwa, stają się założeniami kierownictwa, gdy zostają zastosowane przez kierownictwo podczas dokonywania szacunku księgowego. W związku z tym audytor stosuje stosowne wymogi niniejszego MSB do tych założeń.

A131. Jeżeli praca eksperta kierownictwa obejmuje wykorzystanie metod lub źródeł danych odnoszących się do szacunków księgowych, lub opracowanie lub dostarczenie ustaleń lub wniosków odnoszących się do szacunku punktowego lub powiązanych ujawnień celem włączenia do sprawozdania finansowego, wymogi paragrafów 21-29 niniejszego MSB mogą pomóc audytorowi w zastosowaniu paragrafu 8(c) z MSB 500.

Organizacje usługowe

A132. MSB 402⁵⁸ dotyczy zrozumienia przez audytora usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej, jak również reakcji audytora na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia. Gdy jednostka korzysta z usług organizacji usługowej podczas dokonywania szacunków księgowych, wymogi i wytyczne w MSB 402 mogą przez to pomóc audytorowi podczas stosowania wymogów niniejszego MSB.

Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa (Zob. par. 32)

A133. Stronniczość kierownictwa może być trudna do wykrycia na poziomie konta i może być zidentyfikowana przez audytora tylko podczas rozważania grup szacunków księgowych, wszystkich szacunków księgowych łącznie lub, gdy są one obserwowane przez wiele okresów księgowych. Na przykład, jeżeli szacunki księgowe zawarte w sprawozdaniu finansowym są uznawane za pojedynczo racjonalne, ale szacunki punktowe kierownictwa mają stały trend nakierowany na jeden koniec przedziału racjonalnych wyników audytora, który dostarcza bardziej korzystnych dla kierownictwa wyników sprawozdawczości finansowej, takie okoliczności mogą wskazywać na możliwą stronniczość kierownictwa.

A134. Przykłady oznak możliwej stronniczości kierownictwa w odniesieniu do szacunków księgowych obejmują:

- zmiany w szacunku księgowym lub metodzie jego dokonywania, gdy kierownictwo dokonało subiektywnej oceny, że nastąpiła zmiana w okolicznościach,
- wybór lub opracowanie znaczących założeń lub danych, które dają szacunek punktowy korzystny dla celów kierownictwa,
- wybór szacunku punktowego, który może wskazywać na wzorzec optymizmu lub pesymizmu.

Gdy takie oznaki zostaną zidentyfikowane, może wystąpić ryzyko istotnego zniekształcenia albo

⁵⁸ MSB 402 *Rozważania podczas badania związane z jednostką korzystającą z organizacji usługowej.*

na poziomie stwierdzeń, albo sprawozdania finansowego. Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa same w sobie nie stanowią zniekształceń dla celów wyciągania wniosków dotyczących racjonalności pojedynczych szacunków księgowych. Jednakże, w niektórych przypadkach, dowody badania mogą raczej wskazywać na zniekształcenie niż jedynie na oznakę stronniczości kierownictwa.

A135. Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa mogą wpływać na wniosek audytora co do tego, czy oszacowanie ryzyka przez audytora i powiązane reakcje pozostają odpowiednie. Audytor może również potrzebować, aby rozważyć skutki dla innych aspektów badania, w tym potrzeby, aby dalej podważać odpowiedniość osądów kierownictwa podczas dokonywania szacunków księgowych. Ponadto, oznaki możliwej stronniczości kierownictwa mogą wpływać na wniosek audytora co do tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zwiera istotnego zniekształcenia, jak omówiono to w MSB 700 (zmienionym)⁵⁹.

A136. Dodatkowo, stosując MSB 240, od audytora wymagana jest ocena, czy osądy i decyzje kierownictwa podczas dokonywania szacunków księgowych zawartych w sprawozdaniu finansowym wskazują na możliwą stronniczość, która może stanowić istotne zniekształcenie wynikające z oszustwa⁶⁰. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa jest często osiągnięta przez celowe zniekształcenie szacunków księgowych, które może obejmować zamierzone zaniżanie lub zawyżanie szacunków księgowych. Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa, które mogą stanowić także czynniki ryzyka oszustwa, mogą spowodować, że audytor będzie zmuszony ponownie ocenić, czy ryzyka oszacowane przez audytora, w szczególności oszacowanie ryzyka oszustwa i powiązane reakcje pozostają odpowiednie.

Całościowa ocena oparta na wykonanych procedurach badania (Zob. par. 33)

A137. W miarę wykonywania przez audytora zaplanowanych procedur badania, uzyskane dowody badania mogą powodować, że audytor zmodyfikuje rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres innych zaplanowanych procedur badania⁶¹. W odniesieniu do szacunków księgowych, uwagę audytora mogą zwrócić informacje poprzez wykonywanie procedur, aby uzyskać dowody badania, które różnią się znacząco od informacji, na których oparte było szacowanie ryzyka. Na przykład, audytor mógł zidentyfikować, że jedynym powodem oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia jest subiektywizm zaangażowany w dokonywanie szacunku księgowego. Jednakże, podczas wykonywania procedur, aby zareagować na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia audytor może odkryć, że szacunek księgowy jest bardziej złożony niż ustalono pierwotnie, co może zakwestionować oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia (na przykład, ryzyko nieodłączne może wymagać ponownego oszacowania na wyższym końcu skali ryzyka nieodłącznego ze względu na efekt złożoności) i dlatego audytor może potrzebować wykonać dodatkowe dalsze procedury badania, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania⁶².

A138. W odniesieniu do szacunków księgowych, które nie zostały ujęte, ocena audytora może szczególnie skupić się na tym, czy kryteria ujmowania według mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej faktycznie zostały spełnione. Gdy szacunek księgowy nie został ujęty, a audytor wyciągnął wniosek, że to podejście jest odpowiednie, niektóre ramowe

⁵⁹ MSB 700 (zmieniony), paragraf 11.

⁶⁰ MSB 240, paragraf 33(b).

⁶¹ MSB 330, paragraf A62.

⁶² Patrz również MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37.

założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawnienia danych okoliczności w notach do sprawozdania finansowego.

Ustalanie czy szacunki księgowe są racjonalne, czy zniekształcone (Zob. par. 9, 35)

A139. Ustalając, czy w oparciu o wykonane procedury badania i uzyskane dowody, szacunek punktowy kierownictwa i powiązane ujawnienia są racjonalne, czy zniekształcone:

- gdy dowody badania potwierdzają przedział, rozmiar przedziału może być szeroki oraz, w niektórych okolicznościach, może stanowić wielokrotność istotności dla sprawozdania finansowego jako całości (patrz również paragraf A125). Pomimo tego, że szeroki zakres może być odpowiedni w danych okolicznościach, może to wskazywać, że ważne jest, aby audytor ponownie rozważył, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania w odniesieniu do racjonalności kwot mieszczących się w przedziale,
- dowody badania mogą wspierać szacunek punktowy, który różni się od szacunku punktowego kierownictwa. W takich okolicznościach, różnica pomiędzy szacunkiem punktowym audytora i szacunkiem punktowym kierownictwa stanowi zniekształcenie,
- dowody badania mogą wspierać przedział, który nie obejmuje szacunku punktowego kierownictwa. W takich okolicznościach, zniekształcenie jest różnicą pomiędzy szacunkiem punktowym kierownictwa, a najbliższym punktem przedziału audytora.

A140. Paragrafy A110-A114 dostarczają wytycznych, aby pomóc audytorowi podczas dokonywania oceny wyboru przez kierownictwo szacunku punktowego i powiązanych ujawnień, które mają być zawarte w sprawozdaniu finansowym.

A141. Gdy dalsze procedury badania audytora obejmują testowanie w jaki sposób kierownictwo dokonuje szacunku księgowego lub opracowanie szacunku punktowego lub przedziału audytora, wówczas od audytora wymagane jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących ujawnień, które opisują niepewność szacunku zgodnie z paragrafami 26(b) i 29(b) oraz innych ujawnień zgodnie z paragrafem 31. Audytor rozważa wówczas uzyskane dowody badania dotyczące ujawnień jako część całościowej oceny, zgodnie z paragrafem 35, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy są zniekształcone.

A142. MSB 450 dostarcza również wytycznych odnoszących się do ujawnień jakościowych⁶³ oraz gdy zniekształcenia w ujawnieniach mogłyby wskazywać na oszustwo⁶⁴.

A143. Gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocena audytora co do tego, czy sprawozdanie finansowe osiąga rzetelną prezentację⁶⁵ obejmuje rozważenie całościowej prezentacji, struktury i zawartości sprawozdania finansowego oraz, czy sprawozdanie finansowe, w tym powiązane noty, przedstawiają transakcje i zdarzenia w sposób, który osiąga rzetelną prezentację. Na przykład, gdy szacunek księgowy podlega w większym stopniu niepewności szacunku, audytor może uznać, że konieczne są dodatkowe ujawnienia, aby osiągnąć rzetelną prezentację. Jeżeli kierownictwo nie zawiera takich dodatkowych ujawnień, audytor może wyciągnąć wniosek, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone.

⁶³ MSB 450, paragraf A17.

⁶⁴ MSB 450, paragraf A22.

⁶⁵ MSB 700 (zmieniony), paragraf 14.

A144. MSB 705 (zmieniony)⁶⁶ dostarcza wytycznych dotyczących wpływu na opinię audytora sytuacji, gdy audytor uważa, że ujawnienia kierownictwa w sprawozdaniu finansowym są nieadekwatne lub wprowadzają w błąd, w tym na przykład, w odniesieniu do niepewności szacunku.

Pisemne oświadczenia (Zob. par. 37)

A145. Pisemne oświadczenia dotyczące konkretnych szacunków księgowych mogą obejmować oświadczenia:

- że znaczące osądy dokonane podczas dokonywania szacunków księgowych uwzględniły wszystkie stosowne informacje, których kierownictwo jest świadome,
- dotyczące spójności i odpowiedniości podczas wyboru lub zastosowania metod, założeń i danych wykorzystanych przez kierownictwo podczas ustalania szacunków księgowych,
- że założenia odpowiednio odzwierciedlają zamierzenia kierownictwa i zdolność do podjęcia konkretnych trybów działania w imieniu jednostki, gdy jest to stosowne dla szacunków księgowych i ujawnień,
- że ujawnienia odnoszące się do szacunków księgowych, w tym ujawnienia opisujące niepewność szacunku, są kompletne i racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- że odpowiednie specjalistyczne umiejętności lub specjalistyczna wiedza zostały zastosowane podczas dokonywania szacunków księgowych,
- że żadne późniejsze zdarzenia nie wymagają korekty szacunków księgowych i powiązanych ujawnień zawartych w sprawozdaniu finansowym,
- gdy szacunki księgowe nie zostały ujęte lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, dotyczące odpowiedniości decyzji kierownictwa, że kryteria ujęcia lub ujawnienia określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej nie zostały spełnione.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór, kierownictwem lub innymi stosownymi stronami (Zob. par. 38)

A146. Stosując MSB 260 (zmieniony), audytor komunikuje osobom sprawującym nadzór pogląd audytora na temat znaczących jakościowych aspektów praktyk rachunkowości w jednostce dotyczących szacunków księgowych i powiązanych ujawnień⁶⁷. Załącznik 2 zawiera zagadnienia specyficzne dla szacunków księgowych, których przedstawienie osobom sprawującym nadzór może rozważyć audytor.

A147. MSB 265 wymaga od audytora, aby zakomunikował na piśmie osobom sprawującym nadzór znaczące słabości w kontroli wewnętrznej zidentyfikowane podczas badania⁶⁸. Takie znaczące słabości mogą obejmować te odnoszące się do kontroli nad:

- (a) wyborem i zastosowaniem znaczących zasad (polityk) rachunkowości oraz wyborem i zastosowaniem metod, założeń i danych,
- (b) zarządzaniem ryzykiem i powiązanymi systemami,

⁶⁶ MSB 705 (zmieniony), paragrafy 22-23.

⁶⁷ MSB 260 (zmieniony), paragraf 16(a).

⁶⁸ MSB 265, paragraf 9.

- (c) integralnością danych, w tym, gdy dane są uzyskiwane z zewnętrznych źródeł informacji, oraz
- (d) wykorzystaniem, opracowywaniem i zatwierdzaniem modeli, w tym modeli uzyskanych od zewnętrznego dostawcy oraz wszelkich korekt, które mogą być wymagane.

A148. Oprócz komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór, audytor może mieć zezwolenie lub może być od niego wymagane, aby komunikował się bezpośrednio z regulatorami lub nadzorem ostrożnościowym. Taka komunikacja może być przydatna w trakcie całego badania lub na poszczególnych etapach, takich jak podczas planowania badania lub finalizacji sprawozdania audytora. Na przykład, w niektórych systemach prawnych regulatorzy instytucji finansowych dążą do współpracy z audytorami, aby dzielić się informacjami dotyczącymi działalności i stosowania kontroli nad działalnością w zakresie instrumentów finansowych, wyzwań podczas wyceny instrumentów finansowych na nieaktywnych rynkach, oczekiwanych strat kredytowych oraz rezerw ubezpieczeniowych, podczas gdy inni regulatorzy mogą dążyć do zrozumienia poglądów audytora dotyczących znaczących aspektów działalności jednostki, w tym szacunków kosztów jednostki. Taka komunikacja może być pomocna audytorowi podczas identyfikacji, oszacowania i reagowania na ryzyka istotnego zniekształcenia.

Dokumentacja (Zob. par. 39)

A149. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)⁶⁹ oraz MSB 330⁷⁰ dostarczają wymogi i wytyczne dotyczące dokumentowania zrozumienia jednostki przez audytora, oszacowania ryzyka i reakcji na oszacowane ryzyka. Wytyczne te oparte są na wymogach i wytycznych opisanych w MSB 230⁷¹. W kontekście badania szacunków księgowych, od audytora wymagane jest, aby przygotował dokumentację badania dotyczącą kluczowych elementów zrozumienia przez audytora jednostki i jej otoczenia odnoszących się do szacunków księgowych. Dodatkowo, osądy audytora dotyczące oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do szacunków księgowych i reakcje audytora prawdopodobnie mogą być dodatkowo wsparte dokumentacją komunikacji z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem.

A150. Podczas dokumentowania powiązania dalszych procedur badania audytora z oszacowanymi ryzykami istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, zgodnie z MSB 330, niniejszy MSB wymaga, aby audytor wziął pod uwagę przyczyny przypisane do ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Te przyczyny mogą odnosić się do jednego lub wielu czynników ryzyka nieodłącznego lub oszacowania ryzyka kontroli przez audytora. Jednakże, od audytora nie jest wymagane, aby dokumentował sposób, w jaki każdy czynnik ryzyka nieodłącznego został wzięty pod uwagę podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w odniesieniu do każdego szacunku księgowego.

A151. Audytor może również rozważyć udokumentowanie:

- gdy zastosowanie przez kierownictwo danej metody obejmuje złożone modelowanie, czy osądy kierownictwa zostały zastosowane spójnie i, gdy ma to zastosowanie, że projekt modelu spełnia cel wyceny określony w mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- gdy na wybór i zastosowanie metod, znaczących założeń lub danych wpływa w większym

⁶⁹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 38 oraz A237-A241.

⁷⁰ MSB 330, paragrafy 28 i A65.

⁷¹ MSB 230, paragraf 8(c).

stopniu złożoność, osądy audytora podczas ustalania, czy specjalistyczne umiejętności lub wiedza są wymagane do wykonania procedur szacowania ryzyka, zaprojektowania i wykonania procedur odpowiadających na te ryzyka lub, aby ocenić uzyskane dowody badania. W tych okolicznościach dokumentacja może również obejmować sposób, w jaki wymagane umiejętności lub wiedza zostały zastosowane.

A152. Paragraf A7 w MSB 230 wskazuje, że pomimo, iż może nie istnieć tylko jeden sposób, w który zastosowanie przez audytora zawodowego sceptycyzmu jest dokumentowane, niemniej jednak dokumentacja badania może dostarczać dowodów stosowania przez audytora zawodowego sceptycyzmu. Na przykład, w odniesieniu do szacunków księgowych, gdy uzyskane dowody badania obejmują dowody, które zarówno potwierdzają, jak i zaprzeczają stwierdzeniom kierownictwa, dokumentacja może obejmować, w jaki sposób audytor ocenił te dowody, w tym zawodowe osądy dokonane podczas formułowania wniosku co do wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania. Przykłady innych wymogów w niniejszym MSB, dla których dokumentacja może dostarczać dowodów stosowania zawodowego sceptycyzmu przez audytora, obejmują:

- paragraf 13(d), odnoszący się do tego, w jaki sposób audytor zastosował zrozumienie podczas opracowywania oczekiwaniami audytora odnośnie do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, które mają zostać zawarte w sprawozdaniu finansowym jednostki oraz jak wygląda to oczekiwanie w porównaniu do sprawozdania finansowego jednostki sporządzonego przez kierownictwo,
- paragraf 18, który wymaga, aby dalsze procedury badania zostały zaprojektowane i wykonane, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskiwania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczania dowodów badania, które mogą być zaprzeczające,
- paragrafy 23(b), 24(b), 25(b) i 32, które odnoszą się do oznak możliwej stronniczości kierownictwa, oraz
- paragraf 34, który odnosi się do rozważenia przez audytora wszystkich stosownych dowodów badania, bez względu na to, czy są potwierdzające, czy zaprzeczające.

Czynniki ryzyka nieodłącznego

Wprowadzenie

1. Podczas identyfikacji, szacowania oraz reagowania na ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla szacunku księgowego i powiązanych ujawnień, niniejszy MSB wymaga, aby audytor wziął pod uwagę, w jaki sposób złożoność, subiektywizm i inne czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na stopień, w jakim szacunek księgowy podlega niepewności szacunku oraz stopień, w jakim wybór i zastosowanie metod, założeń i danych wykorzystanych podczas dokonywania szacunku księgowego, jak również wybór szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień do zawarcia w sprawozdaniu finansowym.
2. Nieodłącznym ryzykiem odnoszącym się do szacunku księgowego jest podatność stwierdzenia dotyczącego szacunku księgowego na istotne zniekształcenie, przed rozważeniem kontroli. Ryzyko nieodłączne wynika z czynników ryzyka nieodłącznego, które powodują powstawanie wyzwań podczas odpowiedniego dokonywania szacunku księgowego. Niniejszy Załącznik dostarcza dalszego wyjaśnienia dotyczącego charakteru czynników ryzyka nieodłącznego dotyczących niepewności szacunku, subiektywizmu i złożoności oraz ich wzajemnych powiązań, w kontekście dokonywania szacunków księgowych i wybierania szacunku punktowego kierownictwa oraz powiązanych ujawnień do zawarcia w sprawozdaniu finansowym.

Podstawa wyceny

3. Podstawa wyceny oraz rodzaj, warunki i okoliczności dotyczące pozycji sprawozdania finansowego powodują powstanie stosownych atrybutów wyceny. Gdy koszt lub cena danej pozycji nie może być bezpośrednio zaobserwowana, wymagane jest dokonanie szacunku księgowego poprzez zastosowanie odpowiedniej metody i wykorzystanie odpowiednich danych i założeń. Metoda może być wskazana przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub jest wybierana przez kierownictwo, aby odzwierciedlić dostępną wiedzę na temat sposobu, w jaki byłoby oczekiwane, że stosowne atrybuty wyceny wpłyną na koszt lub cenę pozycji w podstawie wyceny.

Niepewność szacunku

4. Podatność na brak precyzji w wycenie jest często określana w ramowych założeniach rachunkowości jako niepewność pomiaru. Niepewność szacunku definiowana jest w niniejszym MSB jako podatność na nieodłączny brak precyzji w pomiarze. Powstaje ona, gdy wymagana kwota pieniężna pozycji sprawozdania finansowego, która jest ujęta lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym nie może zostać precyzyjnie zmierzona poprzez bezpośrednią obserwację kosztu lub ceny. Gdy bezpośrednia obserwacja nie jest możliwa, następną najbardziej precyzyjną alternatywną strategią pomiaru jest zastosowanie metody, która odzwierciedla dostępną wiedzę na temat kosztu lub ceny dla danej pozycji w oparciu o stosowną podstawę wyceny z wykorzystaniem obserwowalnych danych dotyczących stosownych atrybutów wyceny.
5. Jednakże, ograniczenia w dostępności takiej wiedzy lub danych mogą ograniczać weryfikowalność takich danych wejściowych do procesu wyceny, a przez to ograniczać precyzję wyników wyceny. Dodatkowo, większość ramowych założeń rachunkowości stwierdza, że występują praktyczne ograniczenia dotyczące informacji, które powinny być wzięte pod uwagę, tak jak w sytuacji, gdy koszt jej uzyskania przekroczyłby korzyści. Brak precyzji podczas wyceny powstający z powodu tych ograniczeń jest nieodłączny, ponieważ nie może zostać

wyeliminowany z procesu wyceny. Zgodnie z tym, takie ograniczenia są źródłami niepewności szacunku. Inne źródła niepewności pomiaru, które mogą pojawić się w procesie wyceny, są przynajmniej co do zasady możliwe do wyeliminowania, jeżeli metoda została odpowiednio zastosowana i przez to są raczej źródłami potencjalnego zniekształcenia niż niepewności szacunku.

6. Gdy niepewność szacunku dotyczy niepewnych przyszłych wpływów lub wpływów korzyści ekonomicznych, które będą ostatecznie wynikały ze stanowiących ich podstawę aktywów lub zobowiązań, wynik tych przepływów będzie możliwy do zaobserwowania wyłącznie po dacie sprawozdania finansowego. W zależności od charakteru mającej zastosowanie podstawy wyceny oraz rodzaju, warunków i okoliczności dotyczących pozycji sprawozdania finansowego, wynik ten może być bezpośrednio zaobserwowany przed finalizacją sprawozdania finansowego lub może tylko być bezpośrednio obserwowalny w późniejszej dacie. Dla niektórych szacunków księgowych w ogóle może nie istnieć bezpośrednio obserwowalny wynik.
7. Niektóre niepewne wyniki mogą być stosunkowo łatwe do przewidzenia z wysokim poziomem precyzji dla indywidualnej pozycji. Na przykład, okres użyteczności maszyny produkcyjnej może być łatwo przewidywalny, jeżeli dostępne są wystarczające informacje techniczne dotyczące jej przeciętnego okresu użyteczności. Gdy nie jest możliwe, aby przewidzieć przyszły wynik, taki jak indywidualny oczekiwany okres życia oparty na założeniach aktuarialnych, z racjonalną precyzją, nadal może być możliwe, aby przewidzieć ten wynik z większą precyzją dla grupy osób. Podstawy wyceny mogą, w niektórych przypadkach, wskazywać poziom portfela jako stosowną jednostkę rozliczeniową dla celów wyceny, co może zmniejszyć nieodłączną niepewność szacunku.

Złożoność

8. Złożoność (tj. nieodłączna złożoność w procesie dokonywania szacunku księgowego, przed rozważeniem kontroli) powoduje powstawanie ryzyka nieodłącznego. Nieodłączna złożoność może powstać, gdy:
 - występuje wiele atrybutów wyceny z wieloma lub nieliniowymi powiązaniem między nimi,
 - ustalanie odpowiednich wartości dla jednego lub wielu atrybutów wyceny wymaga wielu zestawów danych,
 - podczas dokonywania szacunku księgowego wymagane jest więcej założeń lub, gdy występują korelacje między wymaganymi założeniami,
 - wykorzystane dane są nieodłącznie trudne do zidentyfikowania, pozyskania, uzyskania do nich dostępu lub ich zrozumienia.
9. Złożoność może odnosić się do złożoności metody oraz procesu obliczeniowego lub modelu wykorzystanego do jego zastosowania. Na przykład, złożoność w modelu może odzwierciedlać potrzebę zastosowania koncepcji lub technik wyceny opartych na prawdopodobieństwie, formuł cen opcji lub technik symulacyjnych, aby przewidzieć niepewne przyszłe wyniki lub hipotetyczne zachowania. Podobnie, proces obliczeniowy może wymagać danych z wielu źródeł lub wielu zestawów danych, aby wspierać dokonanie założenia lub zastosowanie skomplikowanych koncepcji matematycznych lub statystycznych.
10. Im większa złożoność, tym bardziej prawdopodobne jest, że kierownictwo będzie potrzebowało zastosować specjalistyczne umiejętności lub wiedzę podczas dokonywania szacunku księgowego lub zaangażować eksperta kierownictwa, na przykład w odniesieniu do:

- koncepcji i technik wyceny, które mogłyby zostać wykorzystane w kontekście podstaw i celów wyceny lub innych wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz w jaki sposób zastosować te koncepcje lub techniki,
 - leżących u podstaw wyceny atrybutów, które mogą być stosowne biorąc pod uwagę podstawę wyceny oraz rodzaj, warunki i okoliczności dotyczące danej pozycji sprawozdania finansowego, dla których dokonywane są szacunki księgowe, lub
 - identyfikacji odpowiednich źródeł danych ze źródeł wewnętrznych (w tym ze źródeł spoza księgi głównej lub ksiąg pomocniczych) lub z zewnętrznych źródeł informacji, ustalania, w jaki sposób odnieść się do potencjalnych trudności podczas uzyskiwania danych z takich źródeł lub zachowania ich integralności podczas stosowania metody lub zrozumienia stosowności i wiarygodności tych danych.
11. Złożoność odnosząca się do danych może pojawić się, na przykład, w poniższych okolicznościach:
- (a) gdy dane są trudne do uzyskania lub gdy odnoszą się do transakcji, które nie są powszechnie dostępne. Nawet gdy takie dane są dostępne, na przykład poprzez zewnętrzne źródło informacji, może być trudno rozważyć stosowność i wiarygodność danych, dopóki zewnętrzne źródło informacji nie ujawni adekwatnych informacji na temat źródeł danych stanowiących ich podstawę, które wykorzystało oraz na temat jakiegokolwiek przetwarzania danych, które zostało wykonane,
 - (b) gdy dane odzwierciedlające poglądy zewnętrznego źródła informacji dotyczące przyszłych warunków lub zdarzeń, które mogą być stosowne podczas opracowywania uzasadnienia dla założenia, trudno jest zrozumieć bez przejrzystości uzasadnienie i informacje wzięte pod uwagę podczas opracowywania tych poglądów,
 - (c) gdy pewne rodzaje danych są nieodłącznie trudne do zrozumienia, ponieważ wymagają zrozumienia skomplikowanych technicznie koncepcji gospodarczych lub prawnych, takich, które mogą być wymagane, aby prawidłowo zrozumieć dane, które obejmują warunki umów dotyczących transakcji obejmujących złożone instrumenty finansowe lub produkty ubezpieczeniowe.

Subiektywizm

12. Subiektywizm (tj. subiektywizm nieodłączny w procesie dokonywania szacunku księgowego, przed rozważeniem kontroli) odzwierciedla nieodłączne ograniczenia w racjonalnie dostępnej wiedzy lub danych dotyczące atrybutów wyceny. Gdy istnieją takie ograniczenia, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą ograniczyć stopień subiektywizmu poprzez dostarczenie podstaw wymaganych dla dokonania pewnych osądów. Takie wymogi mogą, na przykład, ustanawiać wprost lub domyślnie cele odnoszące się do wyceny, ujawniania, jednostki rozliczeniowej lub zastosowania ograniczeń kosztowych. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą również podkreślać wagę takich osądów poprzez wymogi dla ujawnień dotyczących tych osądów.
13. Osąd kierownictwa jest zasadniczo potrzebny podczas ustalania niektórych lub wszystkich z poniższych zagadnień, które często obejmują subiektywizm:
- w zakresie nie wskazanym w wymogach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, odpowiednich podejściach do wyceny, koncepcjach, technikach oraz czynnikach do wykorzystania w metodzie szacowania, biorąc pod uwagę dostępną wiedzę,

- w zakresie, w jakim atrybuty wyceny są obserwowalne, gdy istnieją różne potencjalne źródła danych, odpowiednie źródła danych do wykorzystania,
 - w zakresie, w jakim atrybuty wyceny są nieobserwowalne, odpowiednie założenia lub zakres założeń do zrobienia, biorąc pod uwagę najlepsze dostępne dane, w tym, na przykład perspektywy rynkowe,
 - zakres racjonalnie możliwych wyników, z których wybierany jest szacunek punktowy kierownictwa oraz względne prawdopodobieństwo, że pewne punkty w ramach przedziału byłyby spójne z celami podstawy wyceny wymaganymi przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, oraz
 - wybór szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień, jakie mają być zrobione w sprawozdaniu finansowym.
14. Dokonywanie założeń dotyczących przyszłych zdarzeń lub warunków obejmuje wykorzystanie osądu, którego trudność waha się w stopniu, do jakiego te zdarzenia lub warunki są niepewne. Precyzja, z jaką możliwe jest przewidzenie niepewnych przyszłych zdarzeń lub warunków, zależy od stopnia, w jakim te zdarzenia lub warunki są możliwe do ustalenia w oparciu o wiedzę, w tym wiedzę o przeszłych warunkach, zdarzeniach i powiązanych wynikach. Brak precyzji również przyczynia się do niepewności szacunku, jak opisano powyżej.
 15. W odniesieniu do przyszłych wyników, dokonanie założeń będzie konieczne tylko dla tych cech wyniku, które są niepewne. Na przykład, rozważając wycenę możliwej utraty wartości należności z tytułu sprzedaży dóbr na datę bilansową, kwota należności może być jednoznacznie ustalona i bezpośrednio obserwowalna w powiązanych dokumentach transakcji. To, co może być niepewne, jest kwota, jeżeli jakkolwiek występuje, straty wynikającej z utraty wartości. W tym przypadku, założenia mogą być wymagane wyłącznie w zakresie prawdopodobieństwa straty oraz w zakresie kwoty i czasu jakiegokolwiek takiej straty.
 16. Jednakże, w innych przypadkach, kwoty przepływów pieniężnych zawartych w prawach odnoszących się do składnika aktywów mogą być niepewne. W tych przypadkach, muszą zostać dokonane założenia w odniesieniu zarówno do kwot praw stanowiących podstawę przepływów pieniężnych, jak również potencjalnych strat z tytułu utraty wartości.
 17. Może być konieczne, aby kierownictwo rozważyło informacje dotyczące przeszłych warunków i zdarzeń, łącznie z bieżącymi trendami i oczekiwaniami dotyczącymi przyszłego rozwoju. Przeszłe warunki i zdarzenia dostarczają historycznych informacji, które mogą podkreślić powtarzające się historyczne wzorce, które mogą być ekstrapolowane podczas dokonywania oceny przyszłych wyników. Takie historyczne informacje mogą także wskazywać na zmieniające się wzorce takiego zachowania w czasie (cykle lub trendy). Mogą one sugerować, że podstawowe historyczne wzorce zachowania zmieniały się w jakiś przewidywalne sposoby, które również mogą być ekstrapolowane podczas dokonywania oceny przyszłych wyników. Mogą również być dostępne inne rodzaje informacji, które wskazują na możliwe zmiany w historycznych wzorcach takiego zachowania lub w powiązanych cyklach lub trendach. Konieczne mogą być trudne osądy dotyczące przewidywalnej wartości takich informacji.
 18. Zakres i rodzaj (w tym zaangażowany stopień subiektywizmu) osądów zastosowanych podczas dokonywania szacunków księgowych może stwarzać okazję dla stronniczości kierownictwa podczas podejmowania decyzji dotyczących kierunku działania, który, zdaniem kierownictwa, jest odpowiedni podczas dokonywania szacunku księgowego. Gdy występuje także wysoki stopień złożoności lub wysoki stopień niepewności szacunku lub obydwie, ryzyko oraz okazja dla

stronniczości kierownictwa lub oszustwa mogą być również podwyższone.

Związek niepewności szacunku do subiektywizmu i złożoności

19. Niepewność szacunku powoduje powstawanie nieodłącznego zróżnicowania w możliwych metodach, źródłach danych i założeniach, które mogłyby być wykorzystane do dokonania szacunku księgowego. Powoduje to powstanie subiektywizmu, a przez to potrzebę wykorzystania osądu podczas dokonywania szacunku księgowego. Takie osady są wymagane podczas wybierania odpowiednich metod i źródeł danych, podczas dokonywania założeń oraz podczas wybierania szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień do zawarcia w sprawozdaniu finansowym. Osady te są dokonywane w kontekście wymogów ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Jednakże, ponieważ występują ograniczenia w dostępności i przystępności wiedzy lub informacji, aby wesprzeć te osady, są one z natury subiektywne.
20. Subiektywizm w takich osądach tworzy okazję dla niezamierzonej lub zamierzonej stronniczości kierownictwa podczas ich dokonywania. Wiele ramowych założeń rachunkowości wymaga, aby informacje sporządzane w celu włączenia ich do sprawozdania finansowego, były neutralne (tj., że nie powinny być stronnicze). Biorąc pod uwagę, że stronniczość może, przynajmniej co do zasady, być wyeliminowana z procesu szacowania, źródła potencjalnej stronniczości w osądach dokonanych, aby odnieść się do subiektywizmu są raczej źródłami potencjalnego zniekształcenia, niż źródłami niepewności szacunku.
21. Nieodłączne zróżnicowanie w możliwych metodach, źródłach danych i założeniach, które mogłyby zostać wykorzystane do dokonania szacunku księgowego (patrz paragraf 19), powoduje również powstawanie zróżnicowania w możliwych wynikach wyceny. Wielkość zakresu racjonalnie możliwych wyników wyceny jest skutkiem stopnia niepewności szacunku i często określana jest jako wrażliwość szacunku księgowego. Oprócz ustalania wyników wyceny, proces szacowania obejmuje również analizowanie skutku nieodłącznego zróżnicowania w możliwych metodach, źródłach danych i założeniach na zakres racjonalnie możliwych wyników wyceny (określane jako analiza wrażliwości).
22. Opracowanie prezentacji w sprawozdaniu finansowym dla szacunku księgowego, która, gdy jest to wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, osiąga wierne przedstawienie (tj. kompletne, neutralne i wolne od błędów) obejmuje dokonywanie odpowiednich osądów podczas dokonywania wyboru szacunku punktowego kierownictwa, który jest odpowiednio wybrany z zakresu racjonalnie możliwych wyników wyceny i powiązanych ujawnień, które odpowiednio opisują niepewność szacunku. Te osady same w sobie mogą obejmować subiektywizm, w zależności od charakteru wymogów w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, które odnoszą się do tych zagadnień. Na przykład, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać określonej podstawy (takiej jak średnia ważona prawdopodobieństwem lub najlepszy szacunek) dla wyboru szacunku punktowego kierownictwa. Podobnie, może to wymagać specyficznych ujawnień lub ujawnień, które spełniają specyficzne cele ujawnień lub dodatkowych ujawnień, które są wymagane, aby osiągnąć rzetelną prezentację w danych okolicznościach.
23. Pomimo, że szacunek księgowy, który podlega w wyższym stopniu niepewności szacunku, może być mniej precyzyjnie mierzalny, niż ten podlegający w niższym stopniu niepewności szacunku, szacunek księgowy może nadal być wystarczająco stosowny dla użytkowników sprawozdania finansowego, aby być ujmowany w sprawozdaniu finansowym, jeżeli, gdy jest to wymagane

przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, wierne przedstawienie danej pozycji może zostać osiągnięte. W niektórych przypadkach niepewność szacunku może być tak duża, że kryteria ujmowania w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej nie są spełnione i szacunek księgowy nie może zostać ujęty w sprawozdaniu finansowym. Nawet w tych okolicznościach mogą nadal istnieć znaczące wymogi dotyczące ujawnień, na przykład, aby ujawnić szacunek punktowy lub zakres racjonalnie możliwych wyników wyceny i informacje opisujące niepewność szacunku i ograniczenia w ujmowaniu danej pozycji. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mają zastosowanie w tych okolicznościach, mogą być wyszczególnione w większym lub mniejszym stopniu. Zgodnie z tym, w tych okolicznościach, mogą istnieć dodatkowe osądy, które angażują subiektywizm.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

Sprawy, których przedstawienie osobom sprawującym nadzór może rozważyć audytor, odnoszące się do poglądów audytora na znaczące jakościowe aspekty praktyk rachunkowości jednostki dotyczące szacunków księgowych i powiązanych ujawnień obejmują:

- (a) W jaki sposób kierownictwo identyfikuje transakcje, inne zdarzenia i warunki, które mogą powodować powstanie potrzeby dokonania lub zmianę w szacunkach księgowych i powiązanych ujawnieniach.
- (b) Ryzyka istotnego zniekształcenia.
- (c) Względną istotność szacunków księgowych dla sprawozdania finansowego jako całości.
- (d) Zrozumienie (lub jego brak) przez kierownictwo odnoszące się do charakteru i zakresu szacunków księgowych oraz ryzyk związanych z nimi.
- (e) Czy kierownictwo zastosowało odpowiednie specjalistyczne umiejętności lub wiedzę, albo zaangażowało odpowiednich ekspertów.
- (f) Poglądy audytora na temat różnic pomiędzy szacunkiem punktowym lub przedziałem audytora, a szacunkiem punktowym kierownictwa.
- (g) Poglądy audytora na temat odpowiedniości wyboru zasad (polityk) rachunkowości dotyczących szacunków księgowych oraz prezentacji szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym.
- (h) Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa.
- (i) Czy wystąpiła lub powinna była wystąpić zmiana w stosunku do poprzedniego okresu w metodach dokonywania szacunków księgowych.
- (j) Gdy wystąpiła zmiana w stosunku do poprzedniego okresu w metodach dokonywania szacunku księgowego, dlaczego oraz wynik szacunków księgowych w poprzednich okresach.
- (k) Czy metody dokonywania szacunków księgowych przez kierownictwo, w tym, gdy kierownictwo wykorzystało model, są odpowiednie w kontekście celów, charakteru, warunków i okoliczności wyceny oraz innych wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- (l) Charakter i skutki znaczących założeń wykorzystanych w szacunkach księgowych oraz stopień subiektywizmu zaangażowanego podczas opracowywania założeń.
- (m) Czy znaczące założenia są spójne między sobą oraz z tymi wykorzystywanymi w innych szacunkach księgowych lub z założeniami wykorzystywanymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki.
- (n) Gdy jest to stosowne dla odpowiedniości znaczących założeń lub odpowiedniego zastosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy kierownictwo zamierza podjąć konkretne tryby działania i jest w stanie to zrobić.
- (o) W jaki sposób kierownictwo rozważyło alternatywne założenia lub wyniki i dlaczego je odrzuciło lub w jaki inny sposób kierownictwo odniosło się do niepewności szacunku podczas dokonywania szacunku księgowego.
- (p) Czy dane i znaczące założenia wykorzystywane przez kierownictwo podczas dokonywania

szacunków księgowych są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

- (q) Stosowność i wiarygodność informacji uzyskanych z zewnętrznych źródeł informacji.
- (r) Znaczące trudności napotkane podczas uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących danych uzyskanych z zewnętrznych źródeł informacji lub wycen wykonanych przez kierownictwo lub eksperta kierownictwa.
- (s) Znaczące różnice w osądach pomiędzy audytorem a kierownictwem lub ekspertem kierownictwa odnoszące się do wycen.
- (t) Potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe jednostki istotnych ryzyk i ekspozycji wymaganych do ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, w tym niepewność szacunku związana z szacunkami księgowymi.
- (u) Racjonalność ujawnień dotyczących niepewności szacunku w sprawozdaniu finansowym.
- (v) Czy decyzje kierownictwa dotyczące ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej www.iaasb.org. Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie, bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

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”, „ISQM”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

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

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) 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 Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 540 (zmienionego) *Badanie szacunków*

księgowych i powiązanych ujawnień w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 540 (zmienionego) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 540 (Revised), *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

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



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™