



# BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH: MSB 540 (ZMIENIONY) NARZĘDZIE WDRAŻANIA

## ZASTRZEŻENIE PRAWNE

Niniejsze Narzędzie ma na celu pomoc praktykom we wdrożeniu *MSB 540 (zmienionego) Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*, ale nie może zastąpić zapoznania się z samym standardem. Ponadto, praktyk powinien stosować niniejsze Wskazówki w świetle własnego zawodowego osądu oraz faktów i okoliczności dotyczących danego badania. Należy również wskazać, że podane przykłady nie są wyczerpujące i nie odzwierciedlają wszystkich aspektów badania szacunków księgowych, ponieważ ich celem jest pomóc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu pewnych konkretnych scenariuszy, a nie każdej sytuacji, z którą może się spotkać podczas badania.

IFAC zrzuca się z jakiegokolwiek odpowiedzialności lub zobowiązań, które mogą powstać bezpośrednio lub pośrednio w konsekwencji użycia i zastosowania tego narzędzia.

## Wprowadzenie

W przypadku wszelkich jednostek, niezależnie od ich rodzaju i wielkości, kierownictwo często musi ustalać szacunki księgowe, gdy nie jest możliwa bezpośrednia obserwacja kwot pieniężnych w sprawozdaniu finansowym. Szacunki księgowe zawsze wiążą się z pewnym poziomem niepewności szacowania, który jest spowodowany nieodłącznymi ograniczeniami wiedzy kierownictwa lub danych, prowadzącymi do nieodłącznego subiektywizmu i zmienności wyników pomiaru. Szacunki księgowe są nie tylko subiektywne, ale mogą również być złożone.

Te cechy szacunków księgowych mają poważne konsekwencje dla badania sprawozdania finansowego, ponieważ efekty złożoności, subiektywizmu lub innych czynników ryzyka nieodłącznego na pomiar takich kwot pieniężnych wpływają na ich podatność na zniekształcenie.

MSB 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* dotyczy obowiązków biegłego rewidenta dotyczących szacunków księgowych i powiązanych ujawnień podczas badania sprawozdania finansowego. Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2019 r. i później.

## Ważne uwagi przy stosowaniu tego Narzędzia

Niniejsze *Narzędzie wdrażania dla biegłych rewidentów (Narzędzie)*:

- Pomaga we wdrożeniu MSB 540 (zmienionego), w tym znaczących zmian wprowadzonych do dotychczasowego MSB 540. Ma zastosowanie do badania sprawozdań finansowych wszelkiego rodzaju jednostek, niezależnie od ich rodzaju, rozmiaru i stopnia złożoności oraz tego, czy szacunki księgowo danej jednostki są proste czy złożone lub, czy ryzyko istotnego zniekształcenia jest znaczące, czy nie.
- Przedstawia ogólny zarys kroków i powiązanych z nimi spraw, jakie należy uwzględnić podczas badania szacunków księgowych i powiązanych ujawnień. Skupia się na sprawach, które z największym prawdopodobieństwem będą wymagały wyjaśnienia. Zawiera sugestie, „co”, „dlaczego” i „jak”. Sugestie te nie są uniwersalne; w zależności od okoliczności danego zlecenia można uwzględnić większą ilość lub różne uwagi. Wybór konkretnych procedur, jakie praktyk zdecyduje się wykonać, aby spełnić wymogi MSB 540 (zmienionego) i innych stosownych MSB, zależy od zawodowego osądu.
- Nie zastępuje potrzeby zapoznania się z MSB 540 (zmienionym), w tym zastosowania i innego materiału objaśniającego.
- Powinno być stosowane wraz z innymi niewiązącymi materiałami, takimi jak np.:
  - **Prezentacja** MSB 540 (zmienionego), gdzie członek Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) i przewodniczący Grupy roboczej ds. wdrożenia MSB 540 (zmienionego) wyjaśniają kwestie dotyczące interesu publicznego poruszone w zmienionym standardzie, a także główne zmiany i planowane działania grupy roboczej.
  - Dwa **zestawy slajdów** dotyczących MSB 540 (zmienionego). Slajd podsumowujący przedstawia ogólny zarys MSB 540 (zmieniony), natomiast slajd opisowy przedstawia bardziej szczegółowy opis zmian.
  - W skrócie (ang. At a Glance) w języku **angielskim** i **francuskim**, podsumowanie przedstawiające ogólny zarys zmian wprowadzonych do MSB 540 (zmienionego).
  - MSB 540 (zmieniony) **Podstawa wniosków (ang. Basis for Conclusions)**, która przedstawia kontekst projektu i szczegóły wniosków wyciągniętych przy wydawaniu ostatecznej wersji zmienionego standardu.
  - MSB 540 (zmieniony) **Przykłady ilustrujące** dotyczące badania prostych i złożonych szacunków księgowych, zaprojektowane w celu zilustrowania, w jaki sposób biegły rewident może odnieść się do niektórych wymogów MSB 540 (zmienionego) dotyczących szacunków księgowych o różnych cechach i stopniach złożoności.
  - **Nagranie wideo dyskusji panelowej** omawiającej, jakie pierwsze lekcje, wyzwania, korzyści i sukcesy może przynieść wdrożenie MSB 540 (zmienionego).
  - **Poinformowanie (ang. Briefing) klienta audytu** o sprawach, które należy uwzględnić przy przygotowywaniu odpowiedzi na zapytania biegłego rewidenta odnoszących się do MSB 540 (zmienionym).

**Głównym celem tego Narzędzia jest pomoc w zrozumieniu wymogów MSB 540 (zmienionego) dotyczących tego, „co”, „dlaczego” i „jak” należy robić, a także uzupełnienie informacji zawartych w innych niewiązących publikacjach odnoszących się do spraw poruszonych w tym MSB.**

## Forma i treść tego Narzędzia

### Ilustracja 1 – Schemat blokowy IAASB: Wymogi MSB 540 (zmienionego)\*

- Przedstawia ogólny zarys schematu wymogów w MSB 540 (zmienionym).
- Do Schematu blokowego dodano numery kroków, które zawierają odniesienia do Ilustracji 2.

### Ilustracja 2 – Tabela 10 Kroków

- Podsumowuje kluczowe aspekty wymogów MSB 540 (zmienionego) i inne uwagi związane z tym, „co” należy zrobić (wymogi), „dlaczego” (powód) i „jak” (wskazówki praktyczne).
- Podkreśla kluczowe zmiany w stosunku do poprzedniej wersji MSB 540 (zmienionego) przedstawiając je w „zielonych ramkach”. Te kluczowe zmiany są rozpoznane w [publikacji IAASB W skrócie \(ang. At a Glance\) dotyczącej MSB 540 \(zmienionego\)](#).

### Ilustracja 3 – Schemat blokowy IAASB: Trzy podejścia do testowania\*

- Przedstawia ogólny zarys trzech możliwych podejść do wykonywania dalszych procedur badania w odniesieniu do szacunków księgowych.

### Ilustracja 4 – Diagram IAASB: Powiązania między MSB 540 (zmienionym) a innymi MSB\*

- Podsumowuje kluczowe powiązania między MSB 540 (zmienionym) a innymi MSB; niektóre wymogi i inne wytyczne zawarte w MSB 540 (zmienionym) odwołują się lub rozszerzają, jak należy stosować MSB 315 (zmieniony w 2019), MSB 330, MSB 450, MSB 500 i inne stosowne MSB, w odniesieniu do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień.<sup>1</sup>

### Ilustracja 5 – Skalowalność

- Przedstawia wytyczne na temat skalowalności MSB 540 (zmienionego)  
Chociaż MSB 540 (zmieniony) dotyczy wszystkich szacunków księgowych, stopień, w jakim szacunek księgowy podlega niepewności szacowania, może być znacząco różny. W związku z tym charakter, rozłożenie w czasie i zakres oceny ryzyka i innych procedur badania (**testy kontroli i procedury wiarygodności**) będą się różnić w zależności od:
  - stopnia, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na prawdopodobieństwo lub wielkość zniekształcenia
  - przeprowadzonej przez biegłego rewidenta oceny powiązanych ryzyk istotnego zniekształcenia

\* Schematy blokowe i diagram zostały opracowane przez IAASB.

<sup>1</sup> MSB 315 (zmieniony) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*; MSB 330 *Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*; MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania*; MSB 500 *Dowody badania*.

## Niektóre ogólne sprawy do rozważenia przy wdrażaniu MSB 540 (zmienionego)

### Zawodowy sceptycyzm

Zawodowy sceptycyzm należy stosować podczas realizacji wszystkich aspektów badania, w tym podczas badania szacunków księgowych, niezależnie od charakteru, wielkości czy złożoności jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane. Na stosowanie zawodowego sceptycyzmu w odniesieniu do szacunków księgowych wpływ ma rozważenie przez biegłego rewidenta czynników ryzyka nieodłącznego. Znaczenie zawodowego sceptycyzmu wzrasta, gdy szacunki księgowe są w większym stopniu podlegają niepewności szacowania lub gdy wiążą się z większym stopniem złożoności, subiektywizmu lub innymi czynnikami ryzyka nieodłącznego. Stosowanie zawodowego sceptycyzmu jest ważne również wtedy, gdy występuje większa podatność na zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa lub innymi czynnikami ryzyka oszustwa, o ile mają one wpływ na ryzyko nieodłączne.

Stosowanie zawodowego sceptycyzmu przez biegłego rewidenta można udokumentować na wiele różnych sposobów. Tym niemniej, dokumentacja badania może zapewnić dowody na stosowanie zawodowego sceptycyzmu. Na przykład:

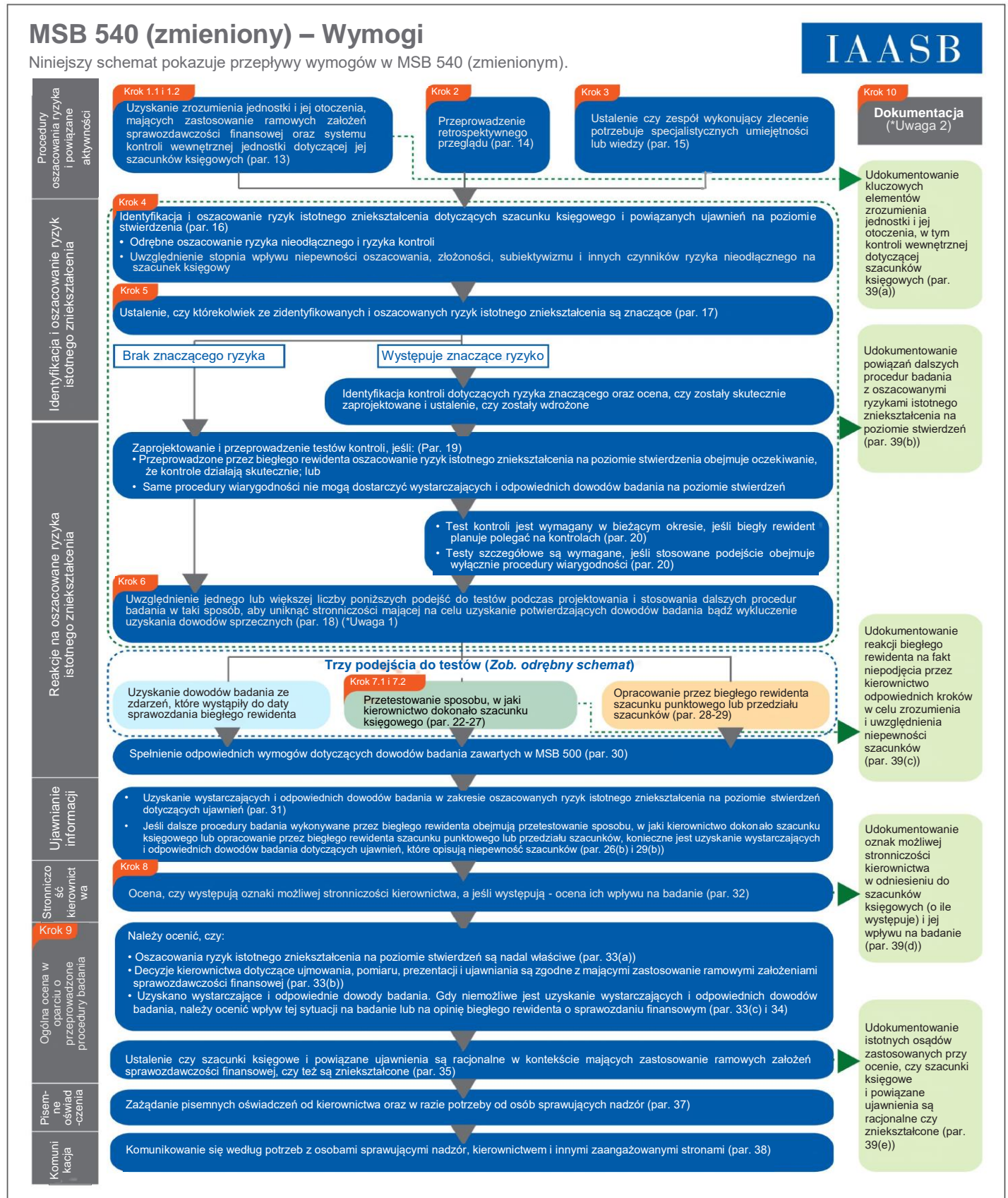
- **Jak** biegły rewident wykorzystał swoje zrozumienie jednostki i jej otoczenia przy formułowaniu własnych oczekiwań, co do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, które powinny być ujęte w sprawozdaniu finansowym jednostki, oraz **jak** te oczekiwania przedstawiają się w porównaniu ze sprawozdaniem finansowym jednostki sporządzonym przez kierownictwo;
- **Jak** biegły rewident zaprojektował i wykonał procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogłyby być potwierdzające lub w kierunku wykluczenia dowodów badania, które mogłyby być zaprzeczające;
- **Jak** biegły rewident uwzględnił wszystkie stosowne dowody badania, zarówno potwierdzające, jak i zaprzeczające;
- **Jak** biegły rewident ocenił uzyskane dowody badania, gdy dowody te potwierdzają zapewnienia kierownictwa **i/lub** im zaprzeczają (obejmuje to zawodowy osąd zastosowany przy wyciąganiu wniosków co do tego, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie);
- **Jak** biegły rewident odniósł się do oznak możliwej stronniczości kierownictwa.

MSB wymagają, aby biegły rewident sporządził wystarczającą dokumentację badania, która pozwoli doświadczonemu biegłemu rewidentowi, który nie miał wcześniej związku z danym badaniem, zrozumieć m. in. znaczące sprawy, które pojawiły się podczas badania, wyciągnięte dotyczące ich wnioski oraz dokonane znaczące zawodowe osądy w oparciu, o które wnioski te zostały wyciągnięte.

### Podziękowanie

Niniejsze Narzędzie oparte jest na Narzędziu wdrażania dla biegłych rewidentów opublikowanym we wrześniu 2021 r. przez Kanadyjskie Stowarzyszenie Biegłych Księgowych (Chartered Professional Accountants of Canada, CPA Canada), które zostało tutaj wykorzystane za zgodą CPA Canada.

## Ilustracja 1: Wymogi MSB 540 (zmienionego)\*



**\* Uwagi**

1. Skalowalność

- Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres oszacowania ryzyka i dalszych procedur badania różnią się w zależności od niepewności szacunków i oszacowania związanych z nią ryzyk istotnego zniekształcenia. (Par. 3)
  - Procedury mające na celu uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia powinny zostać przeprowadzone przez biegłego rewidenta w zakresie niezbędnym do zapewnienia podstawy do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzenia. (Par. 13)
  - Dalsze procedury badania wykonywane przez biegłego rewidenta muszą uwzględniać podstawy oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia oraz fakt, że im wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące muszą być dowody badania. (Par. 18)
- Wytyczne pokazujące skalowalność standardu znaleźć można w paragrafach .A20–.A22, .A63, .A67 i .A84. (Par. A7)

2. Dokumentacja

- Par. 39 MSB 540 (zmienionego) opisuje konkretne wymogi w zakresie dokumentacji badania szacunków księgowych i powiązanych ujawnień. Jeśli chodzi o odpowiedzialność biegłego rewidenta za sporządzenie dokumentacji badania sprawozdania finansowego, należy odwołać się do MSB 230 *Dokumentacja badania* oraz Załącznika do tego standardu, który zawiera wykaz innych MSB zawierających konkretne wymogi i wytyczne dotyczące dokumentacji.

3. Do Schematu dodano numery kroków, które zawierają odniesienia do Załącznika 2.

## Ilustracja 2: 10 Kroków

**KROK 1.1 | Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej związanych z jej szacunkami księgowymi i powiązanymi ujawnieniami. [MSB 540 (zmieniony) .13(a)-(d)]**

Uzyskując zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki, biegły rewident musi uzyskać zrozumienie następujących spraw dotyczących jej szacunków księgowych.

Procedury mające na celu uzyskanie zrozumienia powinny zostać wykonane przez biegłego rewidenta w zakresie niezbędnym do uzyskania dowodów badania zapewniających odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzenia.

**Ulepszone, bardziej szczegółowe wymagania i materiał objaśniający**

### Co

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

- a. Transakcje jednostki i inne zdarzenia lub warunki, które mogą spowodować potrzebę wykazania lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym szacunków księgowych bądź zmian w tych szacunkach.
- b. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące szacunków księgowych (w tym kryteria wykazywania, podstawy pomiaru i związane z nimi wymagania dotyczące prezentacji i ujawniania); oraz ich zastosowanie w zależności od charakteru i okoliczności danej jednostki i jej otoczenia, w tym wpływ czynników ryzyka nieodłącznego na podatność stwierdzeń na zniekształcenie.
- c. Czynniki regulacyjne mające związek z szacunkami księgowymi jednostki, w tym, o ile mają zastosowanie, ramy regulacyjne związane z nadzorem ostrożnościowym.
- d. Charakter szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, które zgodnie z oczekiwaniami biegłego rewidenta, opartymi o jego zrozumienie spraw wymienionych w punktach (a) – (c) powyżej, powinny się znaleźć w sprawozdaniu finansowym jednostki.

### Dlaczego

- Aby zapewnić odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia szacunków księgowych. Identyfikacja może dotyczyć np.:
  - Transakcji bądź innych zdarzeń lub warunków, na które wpływ mają czynniki ryzyka nieodłącznego zwiększające ryzyko istotnego zniekształcenia;
  - Czynniki ryzyka, które uległy znaczącej zmianie od poprzedniego badania;
  - Zmian wymogów zawartych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej lub przepisach.

Uzyskanie zrozumienia wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zapewnia podstawę do omówienia z kierownictwem sposobu zastosowania tych wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które są stosowne dla szacunków księgowych.

## Jak

- Rozważenie, czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej:
    - wskazują pewne kryteria wykazywania lub metody pomiaru szacunków księgowych;
    - określają pewne kryteria, które dopuszczają lub nakazują pomiar w wartości godziwej, np. poprzez odwołanie się do zamiaru przeprowadzenia przez kierownictwo określonych działań w stosunku do składnika aktywów lub zobowiązań;
    - określają wymagane lub sugerowane ujawnienia, w tym ujawnienia dotyczące osądów, założeń lub innych źródeł niepewności szacunków związanych z szacunkami księgowymi.
  - Wystosowanie zapytań do osób sporządzających i weryfikujących szacunki księgowe oraz pełniących inne funkcje, które mogą posiadać wiedzę o rodzajach transakcji, warunkach i zdarzeniach powodujących potrzebę dokonania nowych lub zmiany istniejących szacunków księgowych.
  - Wystosowanie zapytań dotyczących zmian w działalności jednostki, w tym zmiany jej środowiska gospodarczego i technologii. O ile to właściwe, wspomóżenie tych zapytań poprzez inspekcję, obserwację i zapoznanie się ze stosownymi dokumentami. Na przykład, przegląd nowych ważniejszych umów w celu sprawdzenia, czy zawierają warunki i zdarzenia, które mogą mieć wpływ na szacunki księgowe.
  - Wykonanie procedur analitycznych pomocnych w identyfikacji stosownych transakcji, innych zdarzeń lub warunków, w tym nietypowych lub nieoczekiwanych związków.
-



**KROK 1.2 | Uzyskanie zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki związanego z jej szacunkami księgowymi. [MSB 540 (zmieniony) .13(e)-(j)]**

**Co**

Uzyskanie zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki

**Wzmocnione, bardziej szczegółowe wymagania i materiał dotyczący zastosowania**

- e. Charakter i zakres nadzoru i ładu korporacyjnego jednostki nad procesem sprawozdawczości finansowej kierownictwa związanym z szacunkami księgowymi.
- f. W jaki sposób kierownictwo identyfikuje potrzebę wykorzystania i wykorzystuje specjalistyczne umiejętności lub wiedzę związaną z szacunkami księgowymi, w tym poprzez korzystanie z usług eksperta kierownictwa.
- g. W jaki sposób za pomocą procesu szacowania ryzyka jednostka identyfikuje ryzyka związane z szacunkami księgowymi i jak z nimi postępuje.
- h. System informacyjny jednostki dotyczący szacunków księgowych, w tym:
  - I. Sposób przepływu informacji na temat szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dotyczących znaczących grup transakcji, sald i ujawnień przez system informacyjny jednostki; i
  - II. W odniesieniu do tych szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, sposób, w jaki kierownictwo:
    - a. Identyfikuje stosowne metody, założenia lub źródła danych oraz potrzebę ich zmiany, które są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym, jak kierownictwo:
      - i. Wybiera lub projektuje oraz stosuje metody, w tym modele;
      - ii. Wybiera założenia, które mają być stosowane, w tym uwzględnia alternatywy, oraz identyfikuje znaczące założenia; i
      - iii. Wybiera dane, które mają być wykorzystywane;
    - b. Rozumie stopień niepewności szacunków, w tym na podstawie analizy zakresu możliwych wyników pomiarów; i
    - c. Odnosi się do niepewności szacunków, w tym wybiera szacunek punktowy i powiązane ujawnienia, które mają zostać przedstawione w sprawozdaniu finansowym.
  - i. Zidentyfikowało kontrole w ramach działalności kontrolnej części składowej, która zajmuje się procesem ustalania przez kierownictwo szacunków księgowych opisanym w par. 13(h)(ii).
  - j. Jak kierownictwo weryfikuje rezultat(y) poprzednich szacunków księgowych i reaguje na wyniki takiej weryfikacji.

**Dlaczego**

- Aby wspomóc identyfikację i szacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia oraz projektowanie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

**Jak**

W związku ze stosowaniem wymogów MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) dotyczących szacunków księgowych, należy **uzyskać zrozumienie** następujących zagadnień:

**Nadzór i ład korporacyjny nad procesem sprawozdawczości finansowej**

- W jaki sposób charakter i zakres sprawowanego przez jednostkę nadzoru i ład korporacyjny nad procesami ustalania przez kierownictwo szacunków księgowych może pomóc w ocenie, czy:
  - kierownictwo, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, stworzyło i utrzymuje kulturę uczciwości i etycznego postępowania;
  - środowisko kontroli zapewnia odpowiedni fundament dla innych części składowych systemu kontroli wewnętrznej, z uwzględnieniem rodzaju i wielkości jednostki;
  - słabości zidentyfikowane w środowisku kontroli osłabiają inne części składowe systemu kontroli wewnętrznej.
- Korzystanie przez kierownictwo ze specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, w tym korzystanie z ekspertów kierownictwa.

**Stosowany przez jednostkę proces szacowania ryzyka**

- W jaki sposób kierownictwo:
  - identyfikuje finansowe lub inne zachęty, które mogą motywować osoby ustalające szacunki księgowe do stronniczości lub oszustwa;
  - monitoruje i reaguje na potrzeby zmiany metod, znaczących założeń lub danych wykorzystywanych do ustalania szacunków księgowych, biorąc pod uwagę np. zmiany mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub charakter, dostępność i wiarygodność danych.

**System informacyjny jednostki dotyczący szacunków księgowych**

- Aby uzyskać zrozumienie systemu informacyjnego jednostki dotyczącego szacunków księgowych, biegły rewident może rozważyć [zob. par. 25(a) MSB 315 (zmienionego)]:
  - czy szacunki księgowe wynikają z rutynowych i powtarzalnych transakcji, czy też z transakcji niepowtarzalnych lub nietypowych;
  - jak system informacyjny odnosi się do kompletności szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, w szczególności w przypadku szacunków księgowych dotyczących zobowiązań.

**Proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej jednostki**

- Jak kierownictwo nadzoruje i weryfikuje procedury zaprojektowane w celu wykrywania i korygowania słabości w zaprojektowaniu lub skuteczności działania kontroli nad szacunkami księgowymi.

**Zidentyfikowane kontrole nad procesem ustalania szacunków księgowych przez kierownictwo**

- Jak kierownictwo ustala, czy wykorzystywane dane (zarówno ze źródeł wewnętrznych, jak i zewnętrznych) są odpowiednie.
- Czy odpowiednie szczeble kierownictwa (oraz, gdzie jest to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór) weryfikują i zatwierdzają wykorzystywane założenia lub dane.
- Jaki jest podział obowiązków między osobami odpowiedzialnymi za ustalanie szacunków księgowych a tymi, które zawierają w imieniu spółki transakcje związane z tymi szacunkami.
- W przypadku, gdy do ustalenia szacunku księgowego wykorzystywane są aplikacje IT, jakie ogólne kontrole IT i kontrole aplikacyjne są stosowane przez jednostkę np. w odniesieniu do kompletności i dokładności przepływu danych przez jej system informacyjny, odpowiedniości ewentualnych modyfikacji danych wykorzystywanych do ustalania szacunków księgowych oraz zachowania integralności i bezpieczeństwa danych.

Zrozumienie powyższych części składowych systemu kontroli wewnętrznej jednostki można osiągnąć poprzez:

- Skierowanie do właściwego personelu zapytań o procedury stosowane do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania transakcji lub o proces sprawozdawczości finansowej jednostki;
- Inspekcję podręcznika polityk lub procesów bądź innej dokumentacji systemu informatycznego jednostki;
- Obserwację wykonywania polityk lub procedur przez personel jednostki;
- Wybór transakcji i śledzenie procesu ich przetwarzania przez system IT.

Uzyskanie dowodów badania dotyczących zaprojektowania i wdrożenia zidentyfikowanych kontroli w ramach części składowej działalności kontrolnej zajmującej się procesem ustalania przez kierownictwo szacunków księgowych (w tym dotyczących znaczących ryzyk) poprzez:

- Zadawanie pytań personelowi jednostki;
- Obserwację stosowania poszczególnych kontroli;
- Inspekcję dokumentów i raportów.

Samo zadawanie pytań nie jest jednak w tym celu wystarczające.

### **KROK 2 | Wykonywanie przeglądu retrospektywnego. [MSB 540 (zmieniony) .14]**

#### **Co**

- Biegły rewident dokonuje przeglądu wyników wcześniejszych szacunków księgowych, lub gdy ma to zastosowanie, ich późniejszych ponownych ustaleń, aby pomóc w identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie sprawozdawczym. Określając rodzaj i zakres tego przeglądu biegły rewident bierze pod uwagę charakterystykę szacunków księgowych. Przegląd ten nie ma na celu podważenia osądów szacunków księgowych dokonanych w poprzednich okresach sprawozdawczych, które były odpowiednio oparte na informacjach dostępnych w chwili ich dokonywania.

#### **Dlaczego**

- Zapewnia informacje odnoszące się do skuteczności procesu szacowania realizowanego przez kierownictwo w poprzednim okresie sprawozdawczym, z których biegły rewident może uzyskać dowody badania na temat prawdopodobnej skuteczności bieżącego procesu szacowania realizowanego przez kierownictwo.
- Może uzyskać:
  - dowody badania spraw, takich jak przyczyny zmian, które mogą wymagać ujawnienia w sprawozdaniu finansowym;
  - informacje dotyczące złożoności lub niepewności szacowania odnoszących się do szacunków księgowych;
  - informacje dotyczące podatności szacunków księgowych na możliwą stronniczość kierownictwa lub mogących stanowić oznakę takiej stronniczości.
- Jeśli są dowody na to, że kierownictwo nie uwzględniło stosownych i wiarygodnych informacji, które posiadało lub mogło uzyskać o wcześniejszych szacunkach księgowych, różnica między wynikiem a szacunkiem księgowym kierownictwa może być zniekształceniem.

## Jak

- Przegląd może obejmować szacunki księgowe dokonane w jednym lub kilku poprzednich okresach rocznych, półrocznych lub kwartalnych. Okres objęty przeglądem może zależeć od tego, kiedy rozstrzygany jest wynik szacunku księgowego.
- Należy rozważyć, czy istnieją przesłanki wskazujące na stroniczość w jednym lub kilku poprzednich szacunkach księgowych. W praktyce przegląd przyjętych przez kierownictwo osądów i założeń pod kątem stroniczości, która mogłaby powodować ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSB 240.33(b)(ii), może zostać przeprowadzony w połączeniu z przeglądem wymaganym na podstawie MSB 540 (zmienionego).
- Przegląd może zostać wykonany z zastosowaniem procedur analitycznych. Mogą one być użyteczne w przypadku, gdy szacunki księgowe powstają w wyniku rejestrowania rutynowych i powtarzających się transakcji. Na przykład mogą zostać zidentyfikowane trendy, które wstępnie wskazują, czy szacunki księgowe dotyczące danego roku wydają się racjonalne. Z drugiej strony, nieodłączne ryzyko lub ryzyka istotnego zniekształcenia mogą, na podstawie oszacowania z poprzedniego roku, zostać oszacowane, jako wyższe. W takim przypadku, może być wymagany bardziej szczegółowy przegląd retrospektywny. Na przykład – gdzie jest to praktyczne – biegły rewident może skupić się na wpływie wykorzystanych danych i znaczących założeń na poprzednie szacunki księgowe.
- Należy dokonać przeglądu dat stosownych informacji i dowodów badania (np. umów i protokołów ze spotkań) w celu ustalenia czy kierownictwo posiadało stosowne, wiarygodne informacje potrzebne do ustalenia poprzednich szacunków księgowych lub mogło je racjonalnie uzyskać.

## KROK 3 | Ustalenie, czy zespół wykonujący zlecenie potrzebuje specjalistycznych umiejętności lub wiedzy. [MSB 540 (zmieniony) .15]

## Co

- W odniesieniu do szacunków księgowych biegły rewident ustali, czy zespół wykonujący zlecenie potrzebuje specjalistycznych umiejętności lub wiedzy do wykonania procedur oszacowania ryzyka, identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, zaprojektowania i przeprowadzenia procedur badania w odpowiedzi na te ryzyka, bądź do oceny uzyskanych dowodów badania.

## Dlaczego

- Standardy zarządzania jakością<sup>3</sup> wymagają, aby partner odpowiedzialny za zlecenie był przekonany, że zespół wykonujący zlecenie i wszyscy eksperci biegłego rewidenta wspólnie posiadają odpowiednie umiejętności i możliwości potrzebne do wykonania zlecenia badania i sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie w danych okolicznościach.
- W niektórych przypadkach może to oznaczać, że firma może być w stanie zbadać szacunki księgowe wyłącznie wtedy, gdy:
  - w skład zespołu wykonującego zlecenie wchodzi/wchodzi:
  - Przynajmniej jedna osoba posiadająca specjalistyczne umiejętności lub wiedzę w pewnych aspektach szacunku księgowego, działalności danej jednostki lub branży;
  - Eksperci biegłego rewidenta posiadający wiedzę specjalistyczną w innych dziedzinach niż księgowość lub badanie sprawozdań finansowych.

<sup>2</sup> MSB 240 Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw

<sup>3</sup> Uwaga: nowe i zmienione standardy zarządzania jakością obowiązują od 15 grudnia 2022 r. i obejmują Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub inne zlecenia usług atestacyjnych lub pokrewnych; MSZJ 2 Kontrole jakości wykonania zlecenia; i MSB 220 (zmieniony) Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego.

## Jak

Charakter, rozłożenie w czasie i zakres zaangażowania osób posiadających specjalistyczne umiejętności mogą się zmieniać podczas badania w zależności od napotkanych konkretnych okoliczności. Należy wskazać, że wiele szacunków księgowych nie wymaga zastosowania specjalistycznych umiejętności lub wiedzy. Na przykład, specjalistyczne umiejętności lub wiedza mogą nie być potrzebne do prostego obliczenia przeterminowanych zapasów.

Należy wziąć pod uwagę:

- Czy zespół wykonujący zlecenie posiada już zrozumienie lub praktyczne doświadczenie w zakresie badania szacunków księgowych o podobnym charakterze i złożoności;
- Czy kierownictwo zaangażowało (lub według oceny biegłego rewidenta powinno zaangażować) eksperta lub ekspertów do pomocy do:
  - Opracowania i stosowania koncepcji i technik (w tym metod, modeli i założeń), których celem jest spełnienie wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej;
  - Interpretacji niektórych rodzajów danych, które są ze swojej natury trudne do zrozumienia, ponieważ wymagają znajomości merytorycznie złożonych koncepcji biznesowych lub prawnych;
  - Odniesienia się do potencjalnych trudności z uzyskaniem danych z różnych źródeł lub zachowaniem ich integralności przy stosowaniu metody, bądź ze zrozumieniem stosowności i wiarygodności tych danych.

Skorzystanie z ekspertów przez kierownictwo może wskazywać, że zespół wykonujący zlecenie również powinien skorzystać z pomocy eksperta biegłego rewidenta.

- Czy szacunek księgowy dotyczy nietypowych lub rzadkich warunków, transakcji lub zdarzeń;
- Charakter szacunku księgowego związany z rodzajem działalności jednostki lub branżą, w której działa (np. szacunki księgowe dotyczące złóż mineralnych, aktywów rolnych, złożonych instrumentów finansowych, strat kredytowych dla instytucji finansowych, zobowiązań z tytułu umów ubezpieczeniowych);
- Stopień niepewności szacowania;
- Złożoność:
  - wykorzystywanych metod lub modeli, np., gdy kierownictwo wewnętrznie opracowało model mając w tym stosunkowo niewielkie doświadczenie, lub gdy korzysta z modelu posługującego się metodą, która nie jest ogólnie przyjęta lub powszechnie stosowana w danej branży lub otoczeniu;
  - wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej; np. w przypadku niektórych szacunków księgowych mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać korzystania z wielu źródeł danych i założeń zarówno historycznych, jak i dotyczących przyszłości, między którymi istnieje wiele wzajemnych powiązań;
  - fakt i zakres korzystania przez jednostkę z IT przy ustalaniu szacunków księgowych;
- Potrzebę i stopień osądu przy doborze danych, przyjmowaniu założeń i podejmowaniu decyzji w sprawach, nie określonych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

**KROK 4 | Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. [MSB 540 (zmieniony) .16 i .19]****Co**

W trakcie identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z szacunkami księgowymi i powiązanych ujawnień na poziomie stwierdzenia, biegły rewident szacuje odrębnie ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli. Podczas identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia i szacowania ryzyka nieodłącznego, biegły rewident bierze pod uwagę następujące zagadnienia:

- a. stopień, w jakim szacunek księgowy podlega niepewności szacowania, oraz
- b. stopień, w jakim na poniższe ma wpływ złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego:
  - i. wybór i zastosowanie metod, założeń i danych podczas ustalania szacunku księgowego, oraz
  - ii. wybór szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień do włączenia do sprawozdania finansowego.

- **Nowy wymóg odrębnego oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli na poziomie stwierdzenia**
- **Większy nacisk na znaczenie decyzji biegłego rewidenta o tym, czy polegać na operacyjnej skuteczności stosownych kontroli**

**Konkretne wykazanie koncepcji spektrum ryzyka nieodłącznego**

**Skupienie się na i objaśnienie koncepcji czynników ryzyka nieodłącznego (niepewność szacowania, złożoność, subiektywizm itp.)**

**Dlaczego**

- Pomoc w zapewnieniu odpowiedniej podstawy do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania w odpowiedzi na ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka znaczące, na poziomie stwierdzenia dotyczących szacunków księgowych.
- Ocena prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia. Poziom ryzyka nieodłącznego różni się w ramach określonej skali („spektrum ryzyka nieodłącznego”). Im wyżej w tym spektrum znajduje się oszacowane ryzyko nieodłączne, tym bardziej przekonujące (stosowne i wiarygodne) powinny być dowody badania uzyskane w wyniku przeprowadzenia dalszych procedur badania.
- Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia dotyczy również szacunków księgowych zawartych w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

**Jak**

- Aby oszacować ryzyko nieodłączne, należy wykorzystać wyniki procedur z Kroków 1 – 3 oraz zadać dodatkowe pytania, przeprowadzić obserwacje i wykonać dodatkowe przeglądy dokumentów, a w razie potrzeby przeprowadzić również inne procedury.
- Aby oszacować ryzyko kontroli:
  - należy zastosować preferowane techniki i metody badania;
  - należy wziąć pod uwagę czy badanie uwzględni planowane poleganie na operacyjnej skuteczności kontroli.

Jeśli testy kontroli nie są wykonywane, oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia nie może zostać obniżone ze względu na skuteczne działanie kontroli w odniesieniu do danego stwierdzenia.

- W następujących przypadkach ryzyko może się zwiększyć lub zmniejszyć. Należy rozważyć, czy:
  - występują ograniczenia w uzyskiwaniu wiarygodnych danych ze źródeł zewnętrznych lub dotyczące skali wiedzy, jaką kierownictwo może uzyskać na temat przedmiotu szacunku księgowego;
  - dane na temat przeszłych zdarzeń są użyteczne przy przewidywaniu przyszłych wyników;
  - metody kierownictwa wymagają wykorzystania nieobserwowalnych danych wejściowych;
  - brak wytycznych normatywnych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej powoduje potrzebę zastosowania przez kierownictwo znaczącego osądu przy wyborze metod, założeń i źródeł danych. Może to zwiększać poziom subiektywizmu przy ustalaniu szacunku księgowego, a także prawdopodobieństwo zamierzonej lub niezamierzonej stronniczości kierownictwa bądź innych czynników ryzyka oszustwa, które mają wpływ na ryzyko nieodłączne;
  - osoby ustalające szacunki księgowe i przeprowadzające ich przegląd uzyskały i zastosowały odpowiedni poziom specjalistycznych umiejętności i wiedzy (jeśli jest to nakazane);
  - zdarzenia następujące po dacie sprawozdania finansowego mogą zapewnić dodatkowych stosownych informacji dla oszacowania ryzyka. Informacje takie mogą spowodować potrzebę rewizji początkowych założeń.

**KROK 5 | Identyfikacja i oszacowanie znaczących ryzyk i identyfikacja kontroli odnoszących się do znaczącego ryzyka oraz ocena, czy zostały skutecznie zaprojektowane i ustalenie, czy zostały wdrożone. [MSB 540 (zmieniony) .17 i .20]**

## Co

Biegły rewident określi, czy którekolwiek z ryzyk istotnego zniekształcenia zidentyfikowanych i oszacowanych zgodnie z MSB 540.16 (zmienionym) są, według jego osądu, ryzykami znaczącymi. Jeśli biegły rewident ustalił, że występuje znaczące ryzyko, biegły rewident zidentyfikuje kontrole dotyczące tego ryzyka i oceni, czy zostały one zaprojektowane w sposób skuteczny i ustali, czy zostały wdrożone.

---

## Dlaczego

- Aby uzyskać bardziej przekonujące dowody badania w celu odpowiedzi na znaczące ryzyko, w tym ryzyko wystąpienia oszustwa w sprawozdawczości finansowej, które mogło być spowodowane umyślnym zniekształceniem szacunków księgowych.
  - Chociaż, takie wymogi zawiera już MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) (MSB 315.26(a)(i) i MSB 315.32) oraz MSB 330 (MSB 330.15 i MSB 330.21) zostały, one powtórzone w MSB 540 w celu przypomnienia, że należy je stosować w badaniu szacunków księgowych.
-

## Jak

- Procedury wykonane w ramach Kroku 4 w celu zidentyfikowania i oszacowania nieodłącznych ryzyk pomagają w identyfikacji i oszacowaniu znaczących ryzyk.
- Należy uwzględnić relatywne skutki czynników ryzyka nieodłącznego, które powodują, że ryzyka znajdują się w wyższym końcu spektrum ryzyka nieodłącznego.
- Należy ocenić podatność szacunku księgowego i powiązanych ujawnień na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem kierownictwa, zgodnie z wymogami MSB 240.
- Należy rozważyć, czy poniższe czynniki mają wpływ na szacunek księgowy i powiązane ujawnienia:
  - Niedawne istotne zmiany gospodarcze, zmiany dotyczące rachunkowości bądź inne zmiany wymagające szczególnej uwagi;
  - Istotne transakcje ze stronami powiązanymi;
  - Istotne transakcje wykraczające poza zwykły tok działalności jednostki lub takie, które z innych względów wydają się nietypowe.
- Należy ustalić, czy możliwe w praktyce jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dla szacunku księgowego wyłącznie na podstawie wykonanych procedur wiarygodności, czy konieczne są również testy skuteczności operacyjnej kontroli. Mogą one być potrzebne np. wtedy, gdy proces szacowania jest w wysokim stopniu zautomatyzowany i złożony.

### **KROK 6 | Określenie podejścia, które zostanie zastosowane przy wykonywaniu procedur wiarygodności (MSB 540 (zmieniony) .18]**

## Co

Zgodnie z wymogami MSB 330, dalsze procedury badania biegłego rewidenta powinny stanowić reakcję na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, z uwzględnieniem przyczyn oszacowania tych ryzyk.

Dalsze procedury badania powinny uwzględniać jedno lub więcej z poniższych podejść:

- Uzyskanie dowodów badania ze zdarzeń, które wystąpiły do daty sprawozdania biegłego rewidenta (zob. par. 21);
- Testowanie sposobu, w jaki kierownictwo ustaliło szacunek księgowy (zob. par. 22 - 27); lub
- Ustalenie przez biegłego rewidenta szacunku punktowego lub przedziału (zob. par. 28 - 29).

Dalsze procedury biegłego rewidenta powinny uwzględniać fakt, iż im wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące muszą być dowody badania. Biegły rewident zaprojektuje i przeprowadzi dalsze procedury badania w taki sposób, aby unikać stronniczości w kierunku uzyskania potwierdzających dowodów badania bądź w kierunku wykluczenia dowodów sprzecznych.

**Większy nacisk i większa szczegółowość planowania i przeprowadzania procedur badania, których przedmiotem są metody, dane i założenia właściwie odpowiadające na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia**



## Dlaczego

- Wybrane podejście musi odpowiednio reagować na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia i tym samym umożliwić biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących, czy szacunek księgowy i powiązane ujawnienia są racjonalne w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Uzyskanie dowodów badania w sposób bezstronny jest ważnym aspektem stosowania zawodowego sceptycyzmu. Unikanie stronniczości może wymagać uzyskania dowodów z wielu źródeł wewnętrznych i zewnętrznych w stosunku do jednostki. Biegły rewident nie jest jednak zobowiązany do wykonania wyczerpujących poszukiwań w celu identyfikacji wszystkich możliwych źródeł dowodów badania.

## Jak

- Powyższe trzy podejścia mogą być stosowane indywidualnie lub łącznie do badania pojedynczych lub wielu danych, założeń lub metod stosowanych przez kierownictwo.
- Gdy wynik zdarzeń mających znaczenie dla stosownego szacunku księgowego jest znany przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, przez co niepewność szacowania jest minimalna i prawdopodobnie nie będzie wymagała ujawnienia, można rozważyć zastosowanie Podejścia A.
- Zastosowanie Podejścia B należy rozważyć np. wtedy, gdy:
  - przeprowadzony przez biegłego rewidenta przegląd podobnych szacunków księgowych ze sprawozdania finansowego za poprzedni okres sugeruje, że proces realizowany przez kierownictwo w obecnym okresie jest odpowiedni;
  - szacunek księgowy oparty jest o dużą populację pozycji o podobnym charakterze, które indywidualnie nie są znaczące;
  - mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określają sposób, w jaki kierownictwo powinno dokonać szacunku księgowego;
  - szacunek księgowy wynika z rutynowego przetwarzania danych.
- Zastosowanie Podejścia C należy rozważyć np. wtedy, gdy:
  - przeprowadzony przez biegłego rewidenta przegląd podobnych szacunków księgowych ze sprawozdania finansowego za poprzedni okres sugeruje, że proces realizowany przez kierownictwo w obecnym okresie może nie być skuteczny;
  - kontrole stosowane przez jednostkę w ramach procesu ustalania przez kierownictwo szacunków księgowych i nadzoru nad tym procesem nie zostały dobrze zaprojektowane lub właściwie wdrożone;
  - zdarzenia i transakcje mające miejsce między końcem okresu a datą sprawozdania biegłego rewidenta nie zostały właściwie uwzględnione, podczas gdy kierownictwo powinno było to zrobić, i te zdarzenia lub transakcje wydają się sprzeczne z szacunkiem punktowym kierownictwa;
  - istnieją odpowiednie alternatywne założenia lub źródła stosownych danych, które można wykorzystać do opracowania szacunku punkowego lub przedziału biegłego rewidenta;
  - kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków w celu zrozumienia niepewności szacunków lub zareagowania na nią.

Ustalenie szacunku punkowego zamiast przedziału szacunków może być skuteczniejsze, gdy biegły rewident spodziewa się mniejszej różnorodności racjonalnie możliwych wyników, a więc szacunek punktowy może być określony z większą precyzją.

**KROK 7.1 | Testowanie, w jaki sposób kierownictwo ustala szacunki. Uwaga: Ten krok opisuje Podejście B (Testowanie, w jaki sposób kierownictwo ustala szacunki księgowo) do wykonania dalszych procedur badania w odpowiedzi na oszacowane ryzyka bez polegania na skutecznym działaniu kontroli [MSB 540 (zmieniony) .22 – .25 i .31]. Nie obejmuje on Podejścia A – Uzyskanie dowodów badania ze zdarzeń, które wystąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta, ani Podejścia C – Ustalenie przez biegłego rewidenta szacunku punktowego lub przedziału szacunków<sup>4</sup>**

## Co

Podczas testowania sposobu, w jaki kierownictwo ustala szacunki księgowo, dalsze procedury badania obejmują procedury zaprojektowane i wykonywane w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do:

- a. wyboru i zastosowania metod, znaczących założeń oraz danych wykorzystanych przez kierownictwo podczas ustalania szacunku księgowego, oraz
- b. sposobu, w jaki kierownictwo dokonało wyboru szacunku punktowego i przedstawiło powiązane ujawnienia dotyczące niepewności szacowania.

Dalsze procedury badania odnoszą się do tego, czy:

- wybrane przez kierownictwo metody, znaczące założenia i dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i okoliczności jednostki oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy ich zmiany w stosunku do poprzednich okresów sprawozdawczych są odpowiednie; oraz
- osądy dokonane podczas wyboru metody, znaczących założeń i danych powodują wystąpienie oznak możliwej stronniczości kierownictwa.

## Metody

- Przy stosowaniu metody zachowano integralność znaczących założeń i danych;
- Kalkulacje zostały zastosowane zgodnie z metodyką i były poprawne matematycznie; oraz
- W przypadku złożonych modeli osądy zostały zastosowane w sposób spójny oraz, gdy ma to zastosowanie:
  - Sposób zaprojektowania modelu spełnia cel pomiaru wynikający z mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jest odpowiedni w danych okolicznościach oraz, o ile ma to zastosowanie, zmiany w stosunku do modelu stosowanego w poprzednim okresie są odpowiednie w danych okolicznościach.
  - Korekty wyników otrzymanych przy zastosowaniu modelu są spójne z celem pomiaru według ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i odpowiednie do okoliczności.

## Znaczące założenia

- W oparciu o wiedzę uzyskaną w trakcie badania, znaczące założenia przyjęte przez kierownictwo są wewnętrznie spójne i zgodne z założeniami przyjętymi dla potrzeb innych szacunków księgowych i powiązanymi założeniami wykorzystywanymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki.
- O ile ma to zastosowanie, czy kierownictwo zamierza i jest w stanie przeprowadzić określony tryb postępowania.

<sup>4</sup> Zob. Ilustracja 3 – MSB 540 (zmieniony) – *Trzy podejścia do testowania*, która zawiera omówienie kluczowych wymogów dotyczących trzech podejść do testowania wraz z odnośnikami.

**Dane**

- Dane są stosowne i wiarygodne w danych okolicznościach; oraz
- Kierownictwo odpowiednio zrozumiało lub zinterpretowało dane, w tym dotyczące warunków umownych.

**Ujawnianie informacji**

Zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia odnoszących się do ujawnień związanych z szacunkiem księgowym, innych niż dotyczące niepewności szacowania (zob. Krok 7.2).

**Dlaczego**

- Aby właściwie odpowiedzieć na oszacowane ryzyka, umożliwiając w ten sposób biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących, czy szacunek księgowy i powiązane ujawnienia wynikające z dokonanego przez kierownictwo wyboru i zastosowania metod, znaczących założeń i danych są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Arbitralne zmiany metod, znaczących założeń lub źródeł danych mogą wskazywać na możliwą stronniczość kierownictwa i ryzyko istotnego zniekształcenia.

**Jak****Metody, znaczące założenia, dane i ujawnienia**

- Zapytanie kierownictwa o powody wyboru określonych podejść do ustalania szacunków i powiązanych ujawnień.
- Przegląd sporządzonej przez kierownictwo dokumentacji procesów.
- Badanie stosownych umów.

**Metody lub modele**

- Rozważenie czy dana metoda jest właściwa w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę rodzaj szacunku księgowego, wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, inne dostępne koncepcje i techniki wyceny, wymogi regulacyjne, a także rodzaj działalności, branżę i otoczenie, w którym działa jednostka.
- Kiedy kierownictwo ustaliło, że różne metody skutkują znacznie różniącymi się szacunkami księgowymi, rozważenie, w jaki sposób kierownictwo dochodziło przyczyny tych różnic, oraz czy zmiana jest oparta na nowych okolicznościach czy nowych informacjach.
- W przypadku złożonych modeli należy rozważyć, w jaki sposób kierownictwo przeprowadziło walidację modelu przed jego zastosowaniem wraz z okresowymi przeglądami w celu upewnienia się, że jest on nadal odpowiedni dla zamierzonego sposobu wykorzystania oraz czy istnieją odpowiednie polityki i procedury zmiany kontroli i czy wykorzystując model kierownictwo stosuje odpowiednie umiejętności i wiedzę.

**Znaczące założenia**

- Znaczące założenia to założenia, które w przypadku ich racjonalnej zmiany miałyby istotny wpływ na pomiar szacunku księgowego.
- Analiza wrażliwości może być przydatna w przedstawieniu stopnia, w jakim różni się pomiar w zależności od założenia lub założeń wykorzystanych do ustalenia szacunku księgowego.

- Analiza wrażliwości może również pomóc biegłemu rewidentowi zidentyfikować najbardziej wrażliwe założenia, umożliwiając mu ustalenie właściwej reakcji, tzn. im większa wrażliwość, tym bardziej przekonujące muszą być wspierające dowody badania.
- Przegląd historii wypełniania przez kierownictwo deklarowanych zamiarów.
- Inspekcja dokumentacji, w tym pisemnych planów, zatwierdzonych budżetów, upoważnień i protokołów.
- Ocena skutków istniejących zobowiązań oraz ograniczeń prawnych, regulacyjnych lub umownych, które mogą wpłynąć na możliwość zrealizowania przez kierownictwo działań będących podstawą przyjętych założeń.

### **Dane**

- Sprawdzenie dokładności i kompletności danych na podstawie wybranej próby (lub za pomocą zautomatyzowanej procedury wyboru 100% stosownych danych).
- Może to obejmować rozważenie, że wszystkie zamierzone zmiany danych (i żadne ze zmian niezamierzonych) zostały dokonane podczas takich czynności jak wprowadzanie, przechowywanie, wyszukiwanie, przesyłanie lub przetwarzanie danych.
- Gdy, szacunek księgowy jest oparty na złożonych warunkach prawnych lub umownych, należy przeprowadzić inspekcję bazowych umów w celu oceny biznesowego uzasadnienia leżącego u podstaw transakcji lub umowy oraz rozważenia, czy warunki umów są spójne z wyjaśnieniami kierownictwa.

### **Ujawnianie informacji**

Ujawnienia mogą dotyczyć np. uzasadnienia przez kierownictwo wyboru określonych metod, założeń i danych oraz skutków ewentualnych zmian w stosunku do poprzedniego okresu.

**KROK 7.2 | Ocena wyboru przez kierownictwo szacunku punktowego i powiązanych ujawnień dotyczących niepewności szacowania. Opisano tu Podejście B bez polegania na skutecznym działaniu kontroli. [MSB 540 (zmieniony) .26 – .27]**

### **Co**

Dalsze procedury badania wykonywane przez biegłego rewidenta odnoszą się do tego, czy w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, kierownictwo podjęło odpowiednie kroki, aby:

- a. zrozumieć niepewność szacowania, oraz
- b. odnieść się do niepewności szacowania poprzez wybór odpowiedniego szacunku punktowego oraz ustalenie powiązanych ujawnień dotyczących niepewności szacowania.

Gdy, według osądu biegłego rewidenta opartego na uzyskanych dowodach badania, kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć lub odnieść się do niepewności szacowania, wówczas biegły rewident:

- a. zwraca się do kierownictwa z prośbą o wykonanie dodatkowych procedur w celu zrozumienia niepewności szacowania lub odniesienia się do niej poprzez ponowne rozważenie wyboru szacunku punktowego kierownictwa lub rozważenie przedstawienia dodatkowych ujawnień dotyczących niepewności szacowania oraz dokonuje oceny(-en) reakcji kierownictwa zgodnie z paragrafem 26;
- b. jeżeli, biegły rewident ustali, że reakcja kierownictwa na jego prośbę nie jest wystarczająca w odniesieniu do niepewności szacowania, w zakresie, w jakim jest to możliwe, wówczas biegły rewident ustala swój szacunek punktowy lub przedział zgodnie z paragrafami 28 - 29; oraz
- c. ocenia, czy występują słabości kontroli wewnętrznej, a jeżeli tak, komunikuje je zgodnie z MSB 265 *Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej*.

### Dlaczego

- Aby odpowiednio zareagować na oszacowane ryzyka i umożliwić uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na to, czy szacunki księgowe wynikające z wyboru przez kierownictwo szacunku punktowego i opracowania powiązanych ujawnień dotyczących niepewności szacowania są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

### Jak

- Obok procedur „Co” i „Jak” oraz rozważań zawartych w Kroku 7.1 należy rozważyć, czy:
  - atrybuty składnika aktywów lub zobowiązań wykorzystane do oszacowania jego wartości godziwej (atomybuty wyceny) były odpowiednie i kompletne;
  - szacunek punktowy kierownictwa został odpowiednio wybrany spośród racjonalnie możliwych wyników pomiaru;
  - o ile miało to zastosowanie, kierownictwo przestrzegało wymogów zawartych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, które określają zasady wyboru kwoty spośród racjonalnie możliwych wyników.
- Przy ocenie racjonalności ujawnień dotyczących niepewności szacowania należy stosować zasadniczo te same rodzaje rozważań, co podczas badania szacunków księgowych wykazanych w sprawozdaniu finansowym.

## KROK 8 | Ocena, czy występują oznaki możliwej stronnicy kierownictwa, a jeśli występują – ocena ich wpływu na badanie. [MSB 540 (zmieniony) .32]

### Co

Biegły rewident ocenia, czy osądy i decyzje podjęte przez kierownictwo podczas ustalania szacunków księgowych ujętych w sprawozdaniu finansowym nawet, jeżeli pojedynczo są one racjonalne, stanowią oznaki możliwej stronnicy kierownictwa. Gdy zostaną zidentyfikowane oznaki możliwej stronnicy kierownictwa, biegły rewident ocenia ich skutki dla badania. Gdy występuje intencja wprowadzenia w błąd, stronnicy kierownictwa z natury ma charakter oszustwa.

### Dlaczego

- Przy ustalaniu szacunków księgowych i powiązanych ujawnień kierownictwo może w znaczącym stopniu stosować osąd. Osądy są podatne na stronnicy, która może zwiększać ryzyko istotnego zniekształcenia, w tym zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

### Jak

- Biegły rewident rozważy opracowanie narzędzia lub szablonu obejmującego wszystkie szacunki księgowe, które ułatwi mu odnalezienie wzorców ustalania przez kierownictwo szacunków księgowych i powiązanych ujawnień.
- Omówienie zidentyfikowanych przesłanek możliwej stronnicy z kierownictwem i wykonanie innych procedur w celu uzyskania dowodów konsekwencji tych przesłanek.

- Przeprowadzenie oceny grup szacunków księgowych lub wszystkich szacunków łącznie, jeśli te szacunki rozpatrywane indywidualnie mogą się wydawać racjonalne. Należy rozważyć, czy:
  - dokonana przez kierownictwo ocena potrzeby zmiany szacunku jest subiektywna;
  - osądy i decyzje są korzystne dla kierownictwa; np. kierownictwo może konsekwentnie trzymać się jednego końca przedziału racjonalnych wyników, aby przyjąć takie szacunki punktowe, które zapewnią korzystniejszą sprawozdawczość finansową;
  - wybór szacunku punktowego wskazuje na tendencję do optymizmu lub pesymizmu.

**KROK 9 | Dokonanie ogólnej oceny w oparciu o wykonane procedury badania. [MSB 540 (zmieniony) .33 – .35]**

**Co**

Biegły rewident ocenia, w oparciu o wykonane procedury badania i uzyskane dowody badania, czy:

- a. oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia pozostaje odpowiednie, w tym wtedy, gdy zostały zidentyfikowane oznaki możliwej stronniczości kierownictwa;
- b. decyzje kierownictwa odnoszące się do ujęcia, pomiaru, prezentacji i ujawnienia tych szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej; oraz
- c. uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania.

**Wzmocniony wymóg zachowania dystansu (ang. „stand back”), w tym wymóg rozważenia zarówno potwierdzających, jak i sprzecznych dowodów badania, jakie zostały uzyskane**

Wykonując tę ocenę, biegły rewident uwzględnia wszystkie uzyskane stosowne dowody badania, bez względu na to, czy są one potwierdzające, czy zaprzeczające. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wówczas ocenia skutki tego faktu dla badania lub opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 705 *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*.

Biegły rewident ustala, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne czy są zniekształcone, w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. W przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji biegły rewident powinien ocenić, czy kierownictwo zamieściło ujawnienia, wykraczające poza te specyficznie wymagane przez ramowe założenia, które są niezbędne, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego jako całości. W przypadku zgodności ramowych założeń biegły rewident ocenia, czy ujawnienia są tymi, które są wymagane, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.

MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania* przedstawia wytyczne, jak biegły rewident może dokonać rozróżnienia pomiędzy zniekształceniami faktycznymi, wynikającymi z osądu oraz zniekształceniami projekcji dla potrzeb oceny wpływu nieskorygowanych zniekształceń na sprawozdanie finansowe.

## Dlaczego

- Ogólna ocena pomaga ustalić np. czy:
  - Biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania w przypadku, gdy oszacowania ryzyka zmieniły się w trakcie badania. Na przykład, biegły rewident mógł odkryć, że dany szacunek księgowy znajduje się o wiele wyżej na skali ryzyka nieodłącznego niż wynikało to z pierwotnej oceny. Ogólna ocena pomoże ustalić, czy zmiany wprowadzone w procedurach badania w odpowiedzi na wyższe oszacowane ryzyko umożliwiły biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania.
  - Biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące racjonalności kwot mieszczących się w przedziale szacunków, gdy przedział ten stanowi np. wielokrotność istotności dla sprawozdania finansowego jako całości.
  - Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zostały spełnione. Na przykład, gdy kierownictwo nie ujęło szacunku księgowego, może być wskazane powtórne rozważenie czy kryteria ujmowania zawarte w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej zostały faktycznie spełnione.
  - Zniekształcenia zostały odpowiednio zidentyfikowane, w tym zniekształcenia, które mogą wskazywać na oszustwo.
  - Ujawnienia, w tym ujawnienia dotyczące niepewności szacowania, są odpowiednie i poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami badania.

---

## Jak

- Biegły rewident powinien zidentyfikować, czy jakiegokolwiek informacje, na które zwrócił uwagę, różnią się znacząco od informacji, na których zostało oparte oszacowanie ryzyka. Na przykład, biegły rewident może odkryć, że dany szacunek księgowy jest znacznie bardziej złożony niż wydawało się na początku. W takim przypadku biegły rewident może uznać, że ryzyko nieodłączne należy ponownie ocenić, jako wyższe na skali ryzyka nieodłącznego.
- Jeśli dowody badania potwierdzają, że w danych okolicznościach odpowiedni jest szeroki przedział oszacowania, należy powtórnie ocenić, czy biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące racjonalności kwot znajdujących się w tym przedziale.
- Jeśli dowody badania wspierają szacunek punktowy, który jest różny od szacunku punktowego kierownictwa, różnica stanowi zniekształcenie. Jeśli dowody badania wspierają przedział, który nie obejmuje szacunku punktowego kierownictwa, zniekształceniem jest różnica między szacunkiem punktowym kierownictwa a najbliższym mu punktem przedziału wspartego dowodami badania.
- Należy dokonać przeglądu zidentyfikowanych zniekształceń pod kątem przesłanek możliwej stroniczości kierownictwa, która nie została wcześniej zidentyfikowana.

**KROK 10 | Udokumentowanie pracy badania. [MSB 540 (zmieniony) .39]****Co**

Biegły rewident włącza do dokumentacji badania:

- a. kluczowe elementy swojego zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej związanej z szacunkami księgowymi jednostki;
- b. powiązanie pomiędzy dalszymi procedurami badania a oszacowanymi ryzykami istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, z uwzględnieniem przyczyn (dotyczących ryzyka nieodłącznego lub ryzyka kontroli) oszacowania tych ryzyk;
- c. reakcję(-e) biegłego rewidenta na sytuację, gdy kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć i odnieść się do niepewności szacowania;
- d. oznaki możliwej stronniczości kierownictwa związanej z szacunkami księgowymi, jeżeli występują, oraz ocenę biegłego rewidenta dotyczącą skutków dla badania, jak jest to wymagane w paragrafie 32; oraz
- e. znaczące osądy związane z ustaleniami biegłego rewidenta dotyczącymi tego, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne, czy są zniekształcone w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

**Dlaczego**

- Aby zapewnić dowody na to, że badanie zostało zaplanowane i wykonane zgodnie z MSB 540 (zmienionym) i innymi odpowiednimi MSB, a biegły rewident stosował zawodowy sceptycyzm.
- Aby umożliwić przegląd wykonanej pracy i zapewnić udokumentowanie spraw mających znaczenie dla przyszłych badań.

**Jak**

- Obok wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w MSB 540 (zmienionym), które są wymienione powyżej, należy spełnić wymogi i wytyczne zawarte w MSB 230, a także wymogi dotyczące dokumentacji zawarte w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i MSB 330.
- Biegły rewident nie musi udokumentować, w jaki sposób każdy czynnik ryzyka nieodłącznego został uwzględniony przy identyfikacji i ocenie ryzyk istotnego zniekształcenia w odniesieniu do każdego szacunku księgowego.



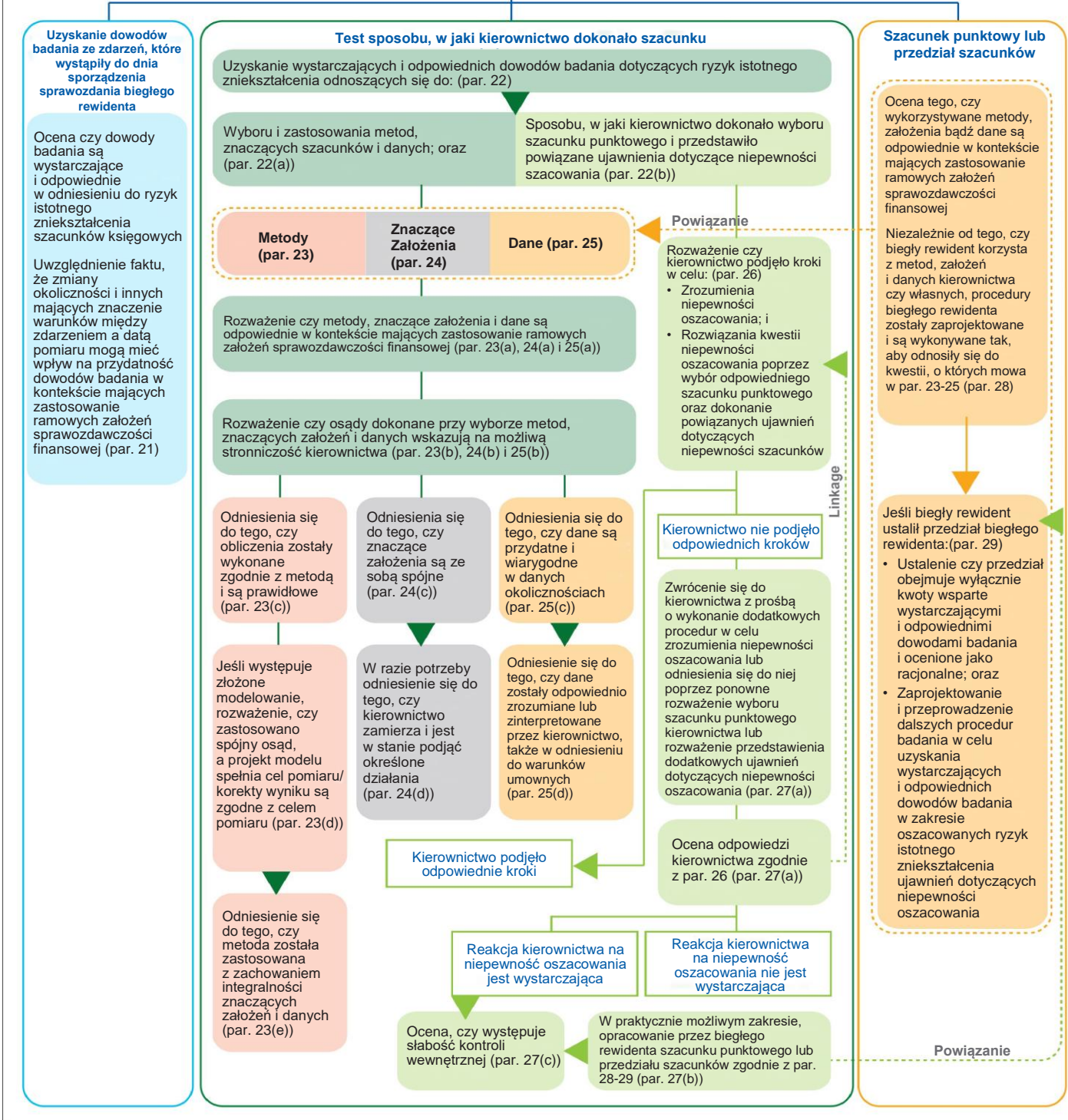
**Ilustracja 3: Trzy podejścia do testowania\***

**MSB 540 (zmieniony) – Trzy podejścia do testów**

Niniejszy schemat przedstawia ogólny przegląd kluczowych wymogów dotyczących trzech podejść do testów oraz ich powiązań.



Uwzględnienie jednego lub większej liczby podejść do testów podczas projektowania i stosowania dalszych procedur badania w taki sposób, aby uniknąć stroniczości mającej na celu uzyskanie potwierdzających dowodów badania bądź wykluczenie uzyskania dowodów zaprzeczających (par. 18) (\*Uwaga)



**\*Uwagi:** Skalowalność

Na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania przeprowadzanych przez biegłego rewidenta mają wpływ np. następujące czynniki: (par. A84)

- Oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, które mają wpływ na rozległość potrzebnych dowodów badania oraz na wybrane przez biegłego rewidenta podejście do badania szacunku księgowego;
- Przyczyny oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia.

## Ilustracja 4: Powiązania między MSB 540 (zmienionym) a innymi MSB

### Powiązania między MSB 540 (zmienionym) a innymi MSB

IAASB

MSB 540 (zmieniony) porusza kwestię obowiązków biegłego rewidenta dotyczących szacunków księgowych oraz ujawnień w ramach badania sprawozdania finansowego. Standard ten zawiera wymogi i wytyczne, które powołują się na inne MSB poruszające te zagadnienia lub poszerzają zakres ich stosowania w odniesieniu do szacunków księgowych. Niniejszy wykres pokazuje wzajemne związki między wymogami MSB 540 (zmienionego) a wymogami innych MSB, aby pomóc biegłym rewidentom w zrozumieniu kluczowych powiązań i stosowaniu wszystkich odpowiednich wymogów w odniesieniu do badania szacunków księgowych i ujawnień.

#### Procedury szacowania ryzyka i działania

##### MSB 540 (zmieniony)

Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki dotyczącej jej szacunków księgowych (par. 13)

##### MSB 315 (zmieniony w 2019)

Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki (par. 19-27)

#### Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia

##### MSB 540 (zmieniony)

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących szacunku księgowego i powiązanych ujawnień na poziomie stwierdzeń, w tym odrębne oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli na poziomie stwierdzeń zgodnie z wymogami CAS 315 (par. 16)

- Uwzględnienie stopnia wpływu niepewności oszacowania, złożoności, subiektywizmu i innych czynników ryzyka nieodłącznego na szacunek księgowy

Ustalenie, czy którekolwiek ze zidentyfikowanych i oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia są znaczące (par. 17)

W przypadku znaczących ryzyk biegły rewident zidentyfikuje kontrole odnoszące się do danego ryzyka i oceni, czy zostały one zaprojektowane w sposób efektywny oraz ustali, czy zostały wdrożone (par. 17)

##### MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)

W przypadku zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, należy oszacować ryzyko nieodłączne poprzez oszacowanie prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia. Należy przy tym wziąć pod uwagę, jak i w jakim stopniu czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność danych stwierdzeń na zniekształcenie (par. 31).

Jeśli biegły rewident planuje testy operacyjnej skuteczności kontroli, należy oszacować ryzyko kontroli. Jeśli nie, oszacowanie ryzyka kontroli jest takie samo, jak oszacowanie ryzyka nieodłącznego (par. 34).

Ustalenie, czy którekolwiek z oszacowanych ryzyk są znaczące (par. 32)

W przypadku znaczących ryzyk biegły rewident zidentyfikuje kontrole odnoszące się do danego ryzyka i oceni, czy zostały one zaprojektowane w sposób efektywny oraz ustali, czy zostały wdrożone (par. 26(A), 26(a)(i))

Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

**MSB 540 (zmieniony)**

Zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierżeń, z uwzględnieniem podstaw oszacowania tych ryzyk (par. 18)

Wzięcie pod uwagę faktu, iż im wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące muszą być dowody badania (par. 18)

Zaprojektowanie i przeprowadzenie testów skuteczności operacyjnej kontroli jeśli: (par. 19)

- przeprowadzone przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierżenia obejmuje oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie; lub
- same procedury wiarygodności nie mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierżeń.

Uzyskanie tym bardziej przekonujących dowodów badania, im wyższy jest stopień polegania na skuteczności kontroli (par. 19)

W przypadku istotnego ryzyka: (par. 20)

- Test kontroli jest wymagany w bieżącym okresie, jeśli biegły rewident planuje polegać na kontrolach
- Testy szczegółowe są wymagane, jeśli stosowane podejście obejmuje wyłącznie procedury wiarygodności

**MSB 330**

Zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierżeń (par. 6)

Rozważenie podstaw przyjętego oszacowania, w tym prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia spowodowanego cechami znaczących klas transakcji, salda rachunku lub ujawnienia oraz oszacowaniem ryzyka kontroli (par. 7(a))

Uzyskanie tym bardziej przekonujących dowodów, im wyższe jest oszacowane ryzyko (par. 7(b))

Zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur wiarygodności dla każdej istotnej klasy transakcji, salda i ujawnienia (par. 18)

Zaprojektowanie i przeprowadzenie testów skuteczności operacyjnej kontroli, jeśli: (par. 8)

- biegły rewident planuje przeprowadzenie testów kontroli; lub
- same procedury wiarygodności nie mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierżeń.

Uzyskanie tym bardziej przekonujących dowodów, im wyższy jest stopień polegania na skuteczności kontroli (par. 9)

Jeśli biegły rewident planuje polegać na kontrolach w odniesieniu do znaczącego ryzyka, należy przeprowadzić w bieżącym okresie test kontroli (par. 15)

Dla każdego znaczącego ryzyka należy przeprowadzić procedury wiarygodności, które dotyczą konkretnie tego ryzyka. Jeśli podejście do znaczącego ryzyka obejmuje wyłącznie procedury wiarygodności, należy uwzględnić testy szczegółowe (par. 21)

Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia (cd.)

**MSB 540 (zmieniony)**

Trzy podejścia do testów

Uzyskanie dowodów badania ze zdarzeń, które wystąpiły do daty sprawozdania biegłego rewidenta (par. 21)

Przetestowanie sposobu, w jaki kierownictwo dokonało szacunku księgowego (par. 22-27)

Określenie szacunku punkowego lub przedziału szacunków biegłego rewidenta (Par. 28-29)

Spełnienie odpowiednich wymogów dotyczących dowodów badania zawartych w MSB 500 (par. 30)

Wymogi zawarte w par. 21-29 MSB 540 (zmienionego) mogą pomóc w ocenie odpowiedniości pracy eksperta jako dowodu badania dla danego stwierdzenia zgodnie z par. 8(c) MSB 500 (par. 30)

**MSB 330**

Niezależnie od oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur wiarygodności dla każdej istotnej klasy transakcji, salda i ujawnienia (par. 18)

**MSB 500**

Zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania (par. 6)

Rozważenie odpowiedniości i wiarygodności informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowody badania, w tym informacji uzyskanych ze źródła zewnętrznego i pracy eksperta kierownictwa (par. 7-9)

Ogólna ocena w oparciu o przeprowadzone procedury badania

**MSB 540 (zmieniony)**

Ocena tego, czy oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń są nadal właściwe (par. 33(a))

Ocena czy decyzje kierownictwa dotyczące ujmowania, pomiaru, prezentacji i ujawnienia są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (par. 33(b))

**MSB 330**

Ocena tego, czy oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń są nadal właściwe (par. 25)

Ocena zgodności ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (par. 24)

Rozważenie czy sprawozdanie finansowe właściwie przedstawia: (par. 24)

- Klasyfikację i opis informacji finansowych oraz transakcji, zdarzeń i warunków będących ich podstawą; oraz
- Prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego

Ogólna ocena w oparciu o przeprowadzone procedury badania (cd.)

**MSB 540 (zmieniony)**

Ocena, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania (par. 33(c))

Gdy niemożliwe jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, ocena wpływu tej sytuacji na badanie lub na opinię biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym (par. 34)

Uwzględnienie wszystkich uzyskanych dowodów, zarówno potwierdzających, jak i zaprzeczających (par. 34)

Ustalenie czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy też są zniekształcone (par. 35)

W odniesieniu do ramowych założeń rzetelnej prezentacji, ocena, czy ujawnienia zapewniają rzetelną prezentację sprawozdania finansowego (par. 36(a))

W odniesieniu do ramowych założeń zgodności, ocena, czy sprawozdanie finansowe zawiera ujawnienia niezbędne do tego, aby nie wprowadzało w błąd (par. 36(b))

**MSB 330**

Wyciągnięcie wniosku, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania (par. 26)

**MSB 705 (zmieniony)**

Zmodyfikowanie opinii, gdy sprawozdanie finansowe nie jest wolne od istotnych zniekształceń lub gdy nie jest możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów (par. 6)

Określenie rodzaju modyfikacji opinii biegłego rewidenta (par. 7-15)

Przestrzeganie wymogów co do formy i treści opinii biegłego rewidenta, gdy została ona zmodyfikowana (par. 16-29)

**MSB 330**

Rozważenie wszystkich dowodów badania, niezależnie od tego, czy wydają się potwierdzać stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu finansowym, czy im zaprzeczać (par. 26)

Ocena zgodności ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (par. 24)

**MSB 700 (zmieniony)**

W odniesieniu do ramowych założeń rzetelnej prezentacji, ocena czy prezentacja sprawozdania finansowego jest rzetelna (par. 14)

W odniesieniu do ramowych założeń zgodności, omówienie z kierownictwem tego, czy sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd (par. 19)

Pisemne oświadczenia

**MSB 540 (zmieniony)**

Uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz w razie potrzeby od osób sprawujących nadzór (par. 37)

**MSB 580**

Uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz w razie potrzeby od osób sprawujących nadzór (par. 6 i 9)

**Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór, kierownictwem i innymi zaangażowanymi stronami**

**MSB 540 (zmieniony)**

Komunikowanie się według potrzeb z osobami sprawującymi nadzór, kierownictwem i innymi zaangażowanymi stronami (par. 38)

**MSB 260 (zmieniony)**

Przekazywanie osobom sprawującym nadzór poglądów na temat istotnych aspektów jakościowych stosowanych przez jednostkę zasad księgowych (par. 16(a))

**MSB 26**

Informowanie na piśmie osób sprawujących nadzór o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej (par. 9)

Dokumentacja

**MSB 540 (zmieniony)**

Udokumentowanie kluczowych elementów zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej dotyczącej szacunków księgowych (par. 39(a))

Udokumentowanie powiązań dalszych procedur badania z oszacowanymi ryzykami istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (par. 39(b))

Udokumentowanie reakcji biegłego rewidenta na fakt niepodjęcia przez kierownictwo odpowiednich kroków w celu zrozumienia i uwzględnienia niepewności oszacowania (par. 39(c))

Udokumentowanie oznak możliwej stronniczości kierownictwa w odniesieniu do szacunków księgowych (o ile występuje) i jej wpływu na badanie (par. 39(d))

Udokumentowanie istotnych osądów zastosowanych przy ocenie, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne czy zniekształcone (par. 39(e))

**MSB 230**

Przygotowanie dokumentacji wystarczającej do tego, aby doświadczony biegły rewident mógł zrozumieć rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania, ich wyniki i pojawiające się istotne kwestie (par. 8)

Opisanie identyfikujących cech zbadanych spraw, zarejestrowanie, kto przeprowadził daną pracę i daty jej ukończenia oraz tego, kto dokonał przeglądu wykonanej pracy i daty tego przeglądu (par. 9)

Udokumentowanie istotnych kwestii omówionych z osobami sprawującymi nadzór, kierownictwem i innymi osobami (par. 10)

Udokumentowanie sposobu, w jaki biegły rewident odniósł się do ewentualnej wykrytej niespójności z jego ostatecznym wnioskiem dotyczącym znaczącej sprawy (par. 11)

## Ilustracja 5: Skalowalność

### Skalowalność

Chociaż MSB 540 (zmieniony) dotyczy wszystkich szacunków księgowych, stopień, w jakim poszczególne szacunki księgowe podlega niepewność szacowania może być znacząco różny. W związku z tym charakter, rozłożenie w czasie i zakres oszacowania ryzyka i dalszych procedur badania (**testy kontroli i procedury wiarygodności**) będą się różnić w zależności od:

- stopnia, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na prawdopodobieństwo lub wielkość zniekształcenia;
- przeprowadzonego przez biegłego rewidenta oszacowania powiązanych ryzyk istotnego zniekształcenia.

### Stopień ryzyka nieodłącznego

Stopień, w jakim szacunek księgowy podlega czynnikom ryzyka nieodłącznego (niepewność szacowania, złożoność, subiektywizm i inne):

#### W mniejszym stopniu

Oczekuje się, że przeprowadzone przez biegłego rewidenta **procedury oszacowania ryzyka** i dalsze procedury badania (**testy kontroli i procedury wiarygodności**) będą mniej obszerne.

Na przykład:

- Liczba transakcji i innych zdarzeń lub warunków, które powodują potrzebę ustalenia szacunków księgowych, jest niewielka.
- Mające zastosowanie wymogi sprawozdawczości finansowej mogą być proste do zastosowania.
- Nie mogą występować stosowne czynniki regulacyjne.
- Szacunki księgowe mogą nie wymagać znaczących osądów kierownictwa.
- Proces ustalania szacunków księgowych może być mniej złożony.
- Mniejsza liczba zidentyfikowanych działań kontrolnych.
- Jednostka posiada prosty system informacyjny z mniejszą liczbą kontroli.

#### W większym stopniu

Oczekuje się, że przeprowadzone przez biegłego rewidenta **procedury oszacowania ryzyka** i dalsze procedury badania (**testy kontroli i procedury wiarygodności**) będą o wiele bardziej obszerne.

Na przykład:

- Jednostka posiada dużą liczbę transakcji i/lub innych zdarzeń lub warunków, które powodują potrzebę ustalenia szacunków księgowych.
- Mające zastosowanie wymogi sprawozdawczości finansowej są skomplikowane w stosowaniu.
- Istnieją stosowne czynniki regulacyjne, które mają zastosowanie do jednostki.
- Szacunki księgowe mogą wymagać znaczących osądów kierownictwa.
- Proces ustalania szacunków księgowych obejmuje złożone modele.
- Duża liczba zidentyfikowanych działań kontrolnych.
- Jednostka posiada skomplikowany system informacyjny obejmujący bardziej rozległe kontrole.



**W mniejszym stopniu**

**Procedury oszacowania ryzyka** przez biegłego rewidenta będą prawdopodobnie mniej rozległe i mogą polegać głównie na zapytaniach do kierownictwa odpowiedzialnego za sprawozdanie finansowe i prostych testach typu walk-throughs (np. inspekcji i/lub obserwacji) dotyczących procesu ustalania szacunku księgowego przez kierownictwo.

Biegły rewident może uznać, że nie ma potrzeby wykonania **testów kontroli** i zrezygnować z nich.

**Procedury wiarygodności** są w odpowiedzią na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, z uwzględnieniem powodów oszacowania tych ryzyk. Na przykład ryzyko nieodłączne może być oszacowane na niższym poziomie w zależności od stopnia, w jakim szacunek księgowy podlega niepewności szacowania, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego. W rezultacie, dowody badania mogą być mniej przekonujące. (Zob. Oszacowanie powiązanych ryzyk istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta, poniżej.)

**W większym stopniu**

**Procedury oszacowania ryzyka** przez biegłego rewidenta będą prawdopodobnie inne lub bardziej rozbudowane niż wtedy, gdy stopień niepewności pomiaru jest bardzo niski.

Biegły rewident może również uznać za niezbędne skorzystanie ze specjalistycznych umiejętności lub wiedzy (np. dodatkowego członka zespołu lub eksperta biegłego rewidenta).

Biegły rewident może uznać, że same procedury wiarygodności są niewystarczające i w związku z tym potrzebne jest wykonanie **testów kontroli**.

**Procedury wiarygodności** są w odpowiedzią na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, z uwzględnieniem powodów oszacowania tych ryzyk. Na przykład ryzyko nieodłączne może być oszacowane na wyższym poziomie w zależności od stopnia, w jakim szacunek księgowy podlega niepewności szacowania, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego. W rezultacie, dowody badania powinny być bardziej przekonujące. (Zob. Oszacowanie powiązanych ryzyk istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta, poniżej.)

**Przeprowadzone przez biegłego rewidenta oszacowanie powiązanych ryzyk istotnego zniekształcenia**

Oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia mają wpływ na to, jak przekonujące powinny być dowody badania oraz na wybrane przez biegłego rewidenta podejście<sup>5</sup> do badania szacunku księgowego. Powody oszacowania ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzenia mogą wynikać z jednego lub większej liczby czynników ryzyka nieodłącznego, w tym niepewności szacowania, złożoności, subiektywizmu lub innych czynników ryzyka nieodłącznego:

Szacunek księgowy	Niepewność szacowania	Złożoność	Subiektywizm
Szacunek księgowy dotyczący biernego rozliczenia międzyokresowego dotyczącego premii	Niższa – ponieważ premie są wypłacane wypłacona pracownikom krótko po końcu okresu (i znane w momencie	Mniejsza – ponieważ jest proste naliczenie	Mniejszy – ponieważ kwota została

<sup>5</sup> Dalsze procedury badania biegłego rewidenta powinny uwzględniać jedno lub więcej z poniższych podejść:  
 a. Uzyskanie dowodów badania ze zdarzeń, które wystąpiły do daty sprawozdania biegłego rewidenta [zob. par. 21 MSB 540 (zmienionego)];  
 b. Testowanie sposobu, w jaki kierownictwo ustaliło szacunek księgowy [zob. par. 22 – 27 MSB 540 (zmienionego)]; lub  
 c. Ustalenie przez biegłego rewidenta szacunku punktowego lub przedziału [zob. par. 28 – 29 MSB 540 (zmienionego)].

Szacunek księgowy	Niepewność oszacowania	Złożoność	Subiektywizm
Szacunek księgowy dotyczący sporów sądowych	Wyższa, ponieważ kwota uwarunkowana jest wynikiem sporu sądowego	Mniejsza – z powodu oszacowania proponowanego przez doradcę prawnego	Większy – z powodu jednego, kluczowego osądu
Szacunek księgowy dotyczący przestarzałych zapasów	Niższa – z powodu charakteru zapasów	Większa, ponieważ występuje szeroki zakres różnych rodzajów zapasów	Mniejszy, ponieważ znaczący osąd jest wymagany w niewielkim stopniu
Szacunki księgowe dotyczące oczekiwanych strat kredytowych / zobowiązań z tytułu umów ubezpieczeniowych	Wyższa – z powodu nieodłącznej niezdolności do ich precyzyjnego pomiaru i wpływu innych czynników ryzyka nieodłącznego (które są zazwyczaj bardzo złożone i subiektywne, zwiększając tym samym ryzyko niepewności szacowania)	Większa, ponieważ niemożliwa jest bezpośrednia obserwacja oczekiwanych strat kredytowych / roszczeń i konieczne może być zastosowanie złożonego modelu, który korzysta ze złożonego zestawu danych historycznych i założeń co do przyszłych zdarzeń w ramach wielu różnych scenariuszy specyficznych dla danej jednostki, które mogą być trudne do przewidzenia.	Mniejszy, ponieważ stosowane są znaczące osądy dotyczące przyszłych zdarzeń lub warunków

### Skalowalność – Badanie mniejszych jednostek

Ponadto, przy badaniu mniejszej jednostki może zaistnieć potrzeba uwzględnienia dalszych kwestii dotyczących skalowalności<sup>6</sup>. Takie jednostki często mają następujące cechy:

- Niewiele rodzajów działalności.
- Nieskomplikowane transakcje i inne sprawy mające wpływ na szacunki księgowe, które wymagają prowadzenia prostej ewidencji.
- Szacunki księgowe mogą być generowane poza księgą główną i księgami pomocniczymi. Kontrole dotyczące ustalania szacunków księgowych mogą być ograniczone. Na przykład, jednostka może nie mieć ustalonego procesu szacowania ryzyka, a jej możliwości podziału obowiązków mogą być ograniczone z powodu niewielkiej liczby personelu. Właściciel – kierownik (lub dyrektor wykonawczy organizacji non-profit) może zapewnić skuteczny nadzór nad ustalaniem szacunków księgowych, jednak równocześnie może mieć większe możliwości omijania kontroli, ponieważ system kontroli wewnętrznej jest mniej sformalizowany. Przy identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia i rozważaniu ryzyka stroniczości kierownictwa należy wziąć pod uwagę rolę właściciela – kierownika lub dyrektora wykonawczego w ustalaniu szacunków księgowych.

<sup>6</sup> Zob. par. A22 MSB 540 (zmienionego).

IFAC nie ponosi odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które podjęły działanie lub wstrzymały się od działania w oparciu o materiał zawarty w tej publikacji, niezależnie od tego, czy strata wynika z zaniedbania. Logo IFAC, „International Federation of Accountants” i „IFAC” są zarejestrowanymi znakami towarowymi i znakami usługowymi IFAC w USA i w innych krajach.

Copyright © 2022 by the International Federation of Accountants (IFAC). Wszystkie prawa zastrzeżone. Przedruk, przechowywanie bądź przesyłanie oraz inne podobne sposoby wykorzystania tego dokumentu wymagają pisemnego pozwolenia IFAC. Kontakt: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

Projekty (Exposure Drafts), dokumenty konsultacyjne i inne publikacje IFAC publikowane są przez IFAC, które posiada do nich prawa autorskie.

Więcej informacji uzyskać można pod adresem email: [kristyilluzzi@ifac.org](mailto:kristyilluzzi@ifac.org)

Niniejszy dokument *Badanie szacunków księgowych: Narzędzie wdrażania MSB 540 (zmienionego)* opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w kwietniu 2022 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) we wrześniu 2022 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Badanie szacunków księgowych: Narzędzie wdrażania MSB 540 (zmienionego)* w języku angielskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Badanie szacunków księgowych: Narzędzie wdrażania MSB 540 (zmienionego)* w języku polskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Auditing Accounting Estimates: ISA 540 (Revised) Implementation Tool*, April 2022.

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

Przetłumaczony przez:

**PIBR**  
Polska Izba Biegłych  
Rewidentów