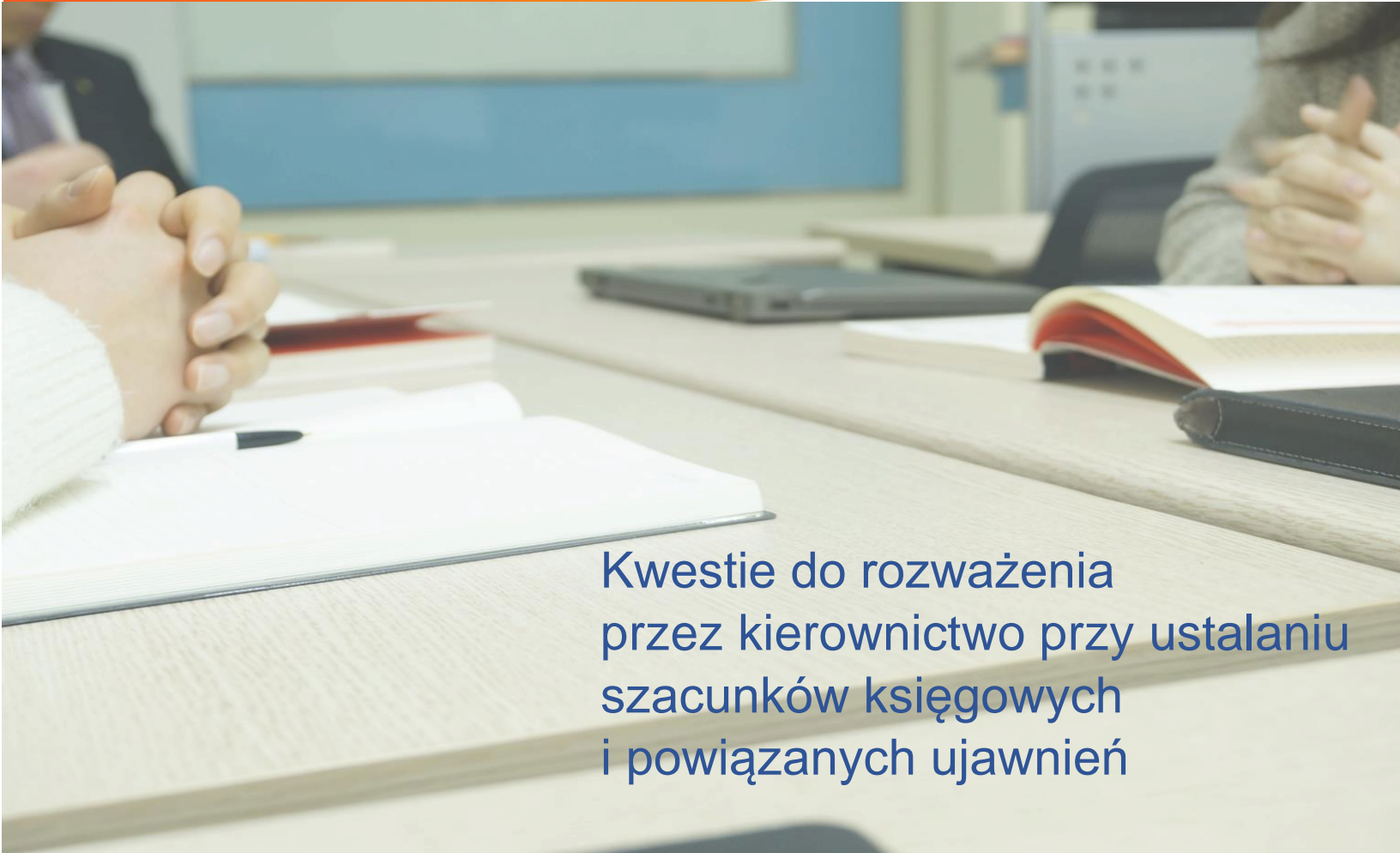


Briefing klienta badania
listopad 2019 r.



Kwestie do rozważenia
przez kierownictwo przy ustalaniu
szacunków księgowych
i powiązanych ujawnień

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

O IAASB

Celem IAASB jest dbanie o interes publiczny poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i usług powiązanych oraz zapewnianie zbieżności międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a tym samym poprawa jakości i spójności praktyk stosowanych na całym świecie oraz zwiększenie zaufania publicznego do biegłych rewidentów i osób świadczących usługi atestacyjne.

IAASB opracowuje standardy i wytyczne badania i usług atestacyjnych przeznaczone do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów z udziałem Rady Nadzoru nad Interesem Publicznym (ang. Public Interest Oversight Board, PIOB), która nadzoruje działalność IAASB, oraz Grupy Konsultacyjno-Doradczej IAASB (ang. IAASB Consultative Advisory Group), która dba o to, aby interes publiczny był brany pod uwagę w procesie opracowywania standardów i wytycznych. Struktury i procesy, którymi IAASB kieruje się w swoich działaniach, są opracowywane przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC).

Podziękowanie

Briefing klienta badania opracowany przez IAASB oparty jest na Kanadyjskim Standardzie Badania (CAS) 540 [Briefing klienta badania \(Audit Client Briefing\)](#) Kanadyjskiej Rady Biegłych Księgowych (Chartered Professional Accountants of Canada, CPA Canada), opublikowanym w październiku 2019 r., który został wykorzystany za pozwoleniem CPA Canada. IAASB pragnie podziękować CPA Canada i Grupie Doradczej CPA Canada ds. Wdrożenia CAS za pomoc w opracowaniu i przeglądzie publikacji CPA Canada.

Niniejsza publikacja została przygotowana przez Grupę Roboczą ds. Wdrożenia MSB 540 (zmienionego). Nie jest ona wiążącym dokumentem Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) oraz nie zmienia, nie rozszerza i nie zastępuje Międzynarodowych Standardów Badania bądź innych Międzynarodowych Standardów ustanowionych przez IAASB.

Cel niniejszego *Briefingu*

IAASB zakończyła niedawno wprowadzanie znaczących zmian do standardu dotyczącego badania szacunków księgowych. Zmiany te mogą mieć duże znaczenie dla dyrektorów finansowych, innych członków wyższego kierownictwa odpowiedzialnych za sporządzanie sprawozdań finansowych oraz personelu bezpośrednio zaangażowanego w ustalanie, czy szacunki księgowe są potrzebne, a jeśli tak, w obliczanie kwot tych szacunków księgowych (wykazanych lub ujawnionych). Ponadto, niniejszy *Briefing* może być przydatny również dla członków komitetu audytu, chociaż nie został przygotowany z myślą o tym Komitecie.

Celem tego *Briefingu* jest wskazanie kwestii, jakie należy uwzględnić w ramach przygotowania się do stosowania zmian wprowadzonych w Międzynarodowym Standardzie Badania (MSB) 540 (zmienionym) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*, oraz na to, aby wypełnić oczekiwania biegłego rewidenta w tym zakresie.

MSB 540 (zmieniony) dotyczy badań wszystkich szacunków księgowych w sprawozdaniach finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2019 r. lub później. Zmieniony MSB jest odpowiedzią na zmiany w standardach sprawozdawczości finansowej i większą złożoność środowiska gospodarczego, które łącznie spowodowały wzrost znaczenia szacunków księgowych dla użytkowników sprawozdań finansowych oraz wprowadziły nowe wyzwania dla sporządzających sprawozdania finansowe i biegłych rewidentów.

Szacunki księgowe to kwoty, które stanowią zasadniczą część sprawozdań finansowych wielu jednostek. W przypadku zidentyfikowania potrzeby ustalenia szacunku księgowego, pomiar tych kwot wiąże się z niepewnością oszacowania ze względu na nieodłączne ograniczenia wiedzy lub danych. W rezultacie może wystąpić wiele różnych wyników pomiaru. Proces i kontrole stosowane do uzyskiwania kwot szacunków księgowych obejmują wybór i stosowanie metod (w tym modeli) wykorzystujących założenia i dane. Wymaga to zastosowania osądu oraz może powodować złożoność i subiektywny charakter (w tym możliwą stronniczość) pomiaru. Czynniki te sprawiają, że szacunki księgowe są narażone na istotne zniekształcenie.

W wielu przypadkach zmieni się charakter i zakres informacji, jakich oczekiwać będą od Państwa biegli rewidenci w związku z procesem i kontrolami stosowanymi przez Państwa w celu:

- identyfikacji potrzeby zastosowania szacunków księgowych,
- ustalenia kwot szacunków księgowych i powiązanych ujawnień.

Niniejszy *Briefing* zawiera ogólne informacje na temat:

- obowiązków zarządczych w zakresie ustalenia, kiedy potrzebne są szacunki księgowe,
- obowiązków zarządczych dotyczących głównych elementów procesu szacowania,
- skutków zmian obowiązków biegłego rewidenta dla kierownictwa, w tym ogólnych pytań, jakie biegli rewidenci mogą zadawać osobom uczestniczącym w poszczególnych aspektach procesu szacowania.

Identyfikacja potrzeby zastosowania szacunków księgowych

Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej uwzględnia, że z uwagi na niepewność nieodłącznie związaną z działalnością gospodarczą wielu pozycji sprawozdań finansowych nie można precyzyjnie wycenić, a jedynie oszacować. Szacowanie wiąże się z zastosowaniem osądów w oparciu o najnowsze dostępne informacje, które są wiarygodne. Ponadto, ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ulegają zmianom, z którymi wiąże się szersze zastosowanie złożonych szacunków księgowych, które mogą, ale nie muszą, opierać się na pomiarach wartości godziwej, i które czasami wymagają zastosowania znaczącego osądu kierownika jednostki bądź wiążą się z wysokim stopniem niepewności oszacowania.

Ustalenie, czy potrzebne są szacunki księgowe, wymaga odpowiednich procesów i kontroli służących do identyfikacji transakcji, warunków bądź zdarzeń powodujących potrzebę dokonania oszacowań. Brak takich procesów i kontroli może narazić Państwa sprawozdania finansowe na istotne zniekształcenie.

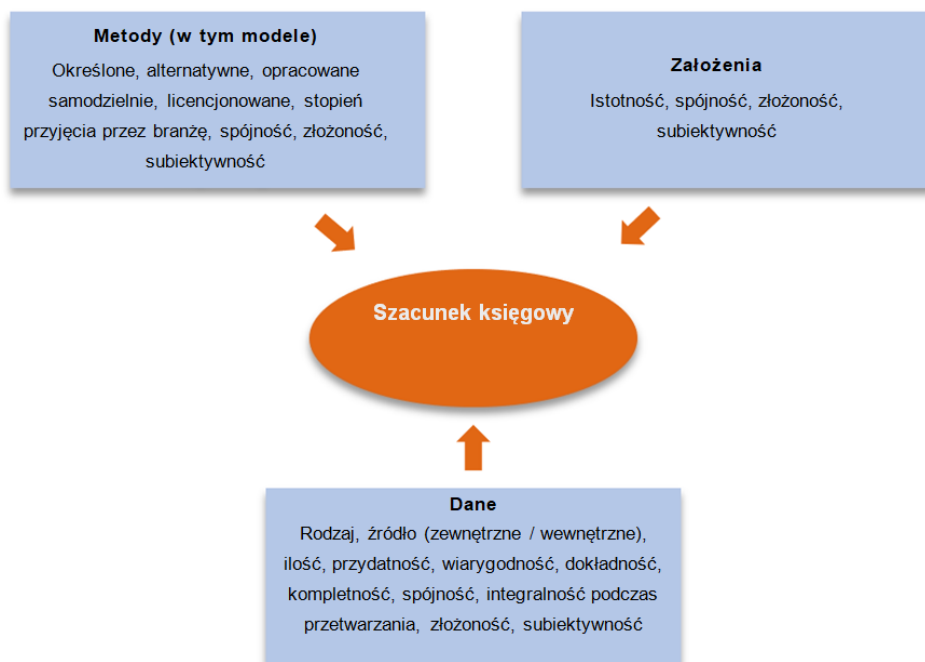
Rodzaje szacunków księgowych, jakich należy dokonać zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zależą m. in. od charakteru jednostki, otoczenia, w którym działa, zawieranych przez nią transakcji oraz występowania innych zdarzeń, warunków i okoliczności. W każdym nowym okresie sprawozdawczym mogą wystąpić zmiany (np. nowe rodzaje zawieranych umów) powodujące potrzebę dokonania szacunków księgowych, które nie były wymagane w poprzednim okresie. W niektórych przypadkach mogą Państwo uznać, że rodzaje szacunków księgowych, jakich należy dokonać w bieżącym okresie, są takie same, jak w poprzednich okresach. Równocześnie przydatne lub konieczne mogą być zmiany sposobu dokonywania tych szacunków księgowych. Na przykład należy wziąć pod uwagę korzyści uzyskane z poprzednich doświadczeń bądź potrzebę uwzględnienia nowych informacji, które są obecnie dostępne.

W związku z powyższym muszą Państwo wziąć pod uwagę:

- transakcje, które wymagają szacunków księgowych lub zmian takich szacunków,
- warunki lub zdarzenia, które wymagają szacunków księgowych lub zmian takich szacunków.

Główne elementy procesu ustalania kwot szacunków księgowych

Rysunek 1 – Dane wejściowe dla potrzeb rachunkowości



Są trzy główne elementy procesu ustalania szacunków księgowych i powiązanych ujawnień:

1. metody (w tym modele)
2. założenia
3. dane.

Jak pokazano na Rys. 1, te elementy i dane wejściowe do procesu mają szereg cech, z których wszystkie mają wpływ na ustalenie szacunku księgowego. Na przykład, założenia mogą się różnić w zależności od źródeł danych i uzasadnienia zastosowanych osądów. Ponadto, dana metoda jest stosowana z wykorzystaniem modelu (narzędzia lub procesu obliczeniowego) oraz wymaga zastosowania założeń i danych, a także uwzględnienia związków pomiędzy nimi.

Zmienione wymogi dotyczą wszystkich szacunków księgowych. Należy zaznaczyć, że im bardziej złożony jest szacunek, tym bardziej biegły rewident będzie oczekiwać od jednostki rozbudowanego procesu w tym zakresie. Niektóre szacunki księgowe mogą być proste, ponieważ poziom ich niepewności jest niższy i nie wymagają one zastosowania skomplikowanej metody/modelu. Dlatego prace związane z badaniem, jakie są wymagane na podstawie MSB 540 (zmienionego), nie muszą koniecznie być rozbudowane.

Wpływ zmian obowiązków biegłego rewidenta na kierownictwo

Poniżej przedstawione są niektóre kluczowe zmiany do MSB 540 (zmienionego) i ich możliwy wpływ na charakter i zakres informacji, jakich może zażądać biegły rewident.

Kluczowa zmiana	Wpływ na biegłego rewidenta	Wpływ na kierownictwo
<p><i>Większy nacisk na potrzebę zastosowania przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu</i></p>	<p>Biegły rewident będzie stosować procedury badania unikając stronniczości mającej na celu uzyskanie potwierdzających dowodów badania bądź wykluczenie uzyskania dowodów sprzecznych. Biegły rewident starannie rozważy wszystkie uzyskane informacje i zbada, czy potwierdzają one Państwa osądy i decyzje dotyczące szacunków księgowych, czy są z nimi sprzeczne.</p>	<p>Biegły rewident może w większym stopniu podważać różne aspekty sporządzania przez Państwa szacunków księgowych.</p>
<p><i>Bardziej szczegółowe oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia szacunków księgowych</i></p>	<p>Biegły rewident najpierw rozważy warunki i zdarzenia, które mogą spowodować istotne zniekształcenie Państwa szacunków księgowych. Następnie sprawdzi, czy istnieje prawdopodobieństwo, że zaprojektowany i wdrożony przez Państwa system kontroli wewnętrznej zapobiegnie istotnym zniekształceniom lub je wykryje i naprawi, jeśli wystąpią.</p>	<p>Biegły rewident może położyć większy nacisk na zrozumienie charakteru i zakresu stosowanego przez Państwa procesu szacowania oraz kluczowe aspekty związanych z nim polityk i procedur.</p>
<p><i>Zwrócenie szczególnej uwagi na właściwą reakcję na poziom niepewności, złożoności i subiektywizmu szacunków księgowych</i></p>	<p>Nakład pracy wymagany od biegłego rewidenta zależy od ryzyka istotnego zniekształcenia szacunków księgowych. Ryzyko to z kolei zależy od stopnia niepewności, złożoności i subiektywizmu szacunków księgowych.</p>	<p>Jeśli biegły rewident ustali, że ryzyko istotnego zniekształcenia Państwa szacunków księgowych jest podwyższone, nakład jego pracy będzie większy, co z kolei będzie miało wpływ na ilość i rodzaj informacji, jakich biegły rewident zażąda od Państwa.</p>
<p><i>Nakład pracy w ramach badania w zależności od wybranego podejścia (podejść) (testowanie procesów stosowanych przez kierownictwo, opracowanie własnego szacunku, późniejsze zdarzenia), w tym dokładniejsze zrozumienie istotnych kwestii uwzględnianych przy dokonywaniu kluczowych osądów i podejmowaniu decyzji</i></p>	<p>MSB 540 (zmieniony) obejmuje zmienione wymogi badania, które bardziej bezpośrednio dotyczą elementów szacunku księgowego. Obejmują one metody (w tym modele), założenia i dane, w tym zrozumienie i udokumentowanie przez biegłego rewidenta kluczowych elementów jednostki i jej środowiska, powiązanie procedur badania z oszacowanymi ryzykami, a także istotne osądy związane z ustaleniem przez biegłego rewidenta, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne.</p>	<p>Biegły rewident może zadać Państwu bardziej szczegółowe pytania na temat każdej z tych kwestii.</p> <p>Być może zechcą Państwo rozważyć zatrudnienie ekspertów, którzy pomogą Państwu w realizacji tych zadań. Mogą Państwo również rozważyć udokumentowanie kluczowych osądów i decyzji, którymi może być zainteresowany biegły rewident. Dokumentacja taka może stanowić podstawę bardziej efektywnych i produktywnych rozmów między Państwem a biegłym rewidentem.</p>

Kluczowa zmiana	Wpływ na biegłego rewidenta	Wpływ na kierownictwo
<i>mających wpływ na szacunki księgowe</i>		
<i>Większy nacisk na badanie zawartych w sprawozdaniu finansowym ujawnień dotyczących szacunków księgowych</i>	Większy nacisk może zostać położony w szczególności na to, czy wystarczające są ujawnienia dotyczące niepewności szacunków.	Jeśli biegły rewident ustali, że ryzyko istotnego zniekształcenia jest wyższe w przypadku niektórych ujawnień, nakład jego pracy będzie większy, co z kolei będzie miało wpływ na ilość i rodzaj informacji, jakich biegły rewident od Państwa zażąda.
<i>Bardziej szczegółowe pisemne oświadczenia</i>	<p>Biegły rewident jest zobowiązany uzyskać od Państwa pisemne oświadczenia dotyczące racjonalności metod, istotnych założeń i danych zastosowanych do ustalenia kwot szacunków księgowych, w tym powiązanych ujawnień, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>Biegły rewident ma również obowiązek rozważyć potrzebę uzyskania od Państwa oświadczeń na temat konkretnych szacunków księgowych, w tym dotyczących zastosowanych metod, założeń i danych.</p>	Mogą Państwo otrzymać żądanie złożenia nowych oświadczeń lub zmiany oświadczeń w stosunku do lat poprzednich. Dlatego może być wskazane zwrócenie się do biegłego rewidenta o jak najszybsze przekazanie Państwu szczegółów pisemnych oświadczeń, jakich zażąda od Państwa.

Bardziej szczegółowe informacje na temat kluczowych zmian można znaleźć w publikacji [IAASB „At a Glance”](#).

Ogólne pytania, jakie prawdopodobnie zadadzą biegli rewidenci na temat stosowanego przez Państwa procesu szacowania

Rys. 2 przedstawia ogólne pytania, jakie biegły rewident zapewne zada Państwu, aby uzyskać lub potwierdzić swoje zrozumienie kluczowych aspektów stosowanego przez Państwa procesu tworzenia szacunków księgowych i ewentualnych zmian tego procesu.

Jak Państwo...



- kontrolują swój proces tworzenia szacunków księgowych?
- informują osoby odpowiedzialne za tworzenie lub zmianę szacunków księgowych o istotnych transakcjach, warunkach lub zdarzeniach, które mają znaczenie dla tych szacunków?
- weryfikują rezultat(y) poprzednich szacunków księgowych i reagują na wyniki takiej weryfikacji?
- identyfikują i spełniają odpowiednie wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, w tym ich złożoności i wpływu zastosowanego przez Państwa osądu?
- uwzględniają czynniki regulacyjne mające związek z szacunkami księgowymi jednostki, w tym, o ile mają zastosowanie, ramy regulacyjne związane z nadzorem ostrożnościowym?
- identyfikują potrzebę wykorzystania i wykorzystują specjalistyczne umiejętności lub wiedzę z zakresu szacunków księgowych, w tym poprzez korzystanie z usług eksperta kierownictwa?
- identyfikują ryzyka związane z szacunkami księgowymi i reagują na nie za pomocą procesu oszacowania ryzyka?
- identyfikują odpowiednie metody (w tym modele), założenia i dane oraz potrzebę wprowadzenia w nich zmian, a następnie wybierają spośród nich te, które należy zastosować?
- uwzględniają stopień niepewności szacowania przy wyborze ostatecznego szacunku?
- opisują w swoim sprawozdaniu finansowym kwestie związane z procesem tworzenia szacunków księgowych oraz kwestie związane ze stopniem niepewności szacunków księgowych?
- zapewniają nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej kierownictwa związanej z szacunkami księgowymi?

Briefing klienta badania – Kwestie do rozważenia przez kierownictwo przy ustalaniu szacunków księgowych i powiązanych ujawnień

Ogólne pytania, jakie biegły rewident może z dużym prawdopodobieństwem zadać (przedstawione w zacieniowanej rubryce powyżej), dotyczą prawdopodobnych głównych etapów procesu tworzenia Państwa szacunków księgowych.

Pierwsze pytanie przedstawione na Rys. 2, „Jak Państwo kontrolują swój proces tworzenia szacunków księgowych?“, dotyczy wszystkich aspektów tworzenia szacunków księgowych. Chodzi w nim nie tylko o to, jak Państwo zaprojektowali i wdrożyli ten proces, ale także o polityki i procedury wprowadzone w celu uzyskania pewności, że każdy etap procesu jest właściwie realizowany, a otrzymane szacunki księgowe są uzasadnione w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Wezwanie do działania

Biegły rewident Państwa spółki będzie oczekiwał od Państwa zaprojektowania, zrealizowania i odpowiedniego udokumentowania procesu tworzenia szacunków księgowych. W wyniku zmian w badaniu mogą Państwo zaobserwować potrzebę i możliwość poprawy jakości swojego procesu tworzenia szacunków księgowych i powiązanych ujawnień. Rozważenie kwestii poruszonych w tym *Briefingu* może pomóc Państwu osiągnąć ten cel.

Struktury i procesy, którymi IAASB kieruje się w swoich działaniach, są opracowywane przez International Federation of Accountants® (Międzynarodowa Federacja Księgowych) – IFAC®.

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

Międzynarodowe Standardy Badania, Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych, Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu, Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych, Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości, Międzynarodowe wskazówki dotyczące praktyki badania, projekty standardów i dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) i inne publikacje IAASB publikowane są przez IFAC, która posiada do nich prawa autorskie.

Copyright © listopad 2019 r., IFAC. Wszystkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony www.iaasb.org. Tłumaczenie, przedruk, przechowywanie bądź przesyłanie oraz inne podobne sposoby wykorzystania tego dokumentu wymagają pisemnego pozwolenia.

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

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

ISBN: 978-1-60815-434-0

Opublikowane przez:



Niniejszy dokument *Briefing klienta badania: Kwestie do rozważenia przez kierownictwo przy ustalaniu szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w listopadzie 2019 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w sierpniu 2020 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia materiałów wspierających stosowanie MSB 540 (zmienionego) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." Zatwierdzonym tekstem materiałów wspierających stosowanie MSB 540 (zmienionego) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Briefing klienta badania: Kwestie do rozważenia przez kierownictwo przy ustalaniu szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* w języku angielskim © 2019 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Briefing klienta badania: Kwestie do rozważenia przez kierownictwo przy ustalaniu szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* w języku polskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Audit Client Briefing – Considerations for Management When Determining Accounting Estimates and Related Disclosures*, November 2019. ISBN: 978-1-60815-434-0

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

Przetłumaczony przez:

