



Agnieszka Müller-Grządka

Standard 540

Międzynarodowy Standard Badania 540 (Z)

Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień



Międzynarodowy Standard Badania 540 (Z)

Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień

- ➔ Nowy standard MSB 540 (Z), wydany przez IAASB w październiku 2018 r., obowiązuje do badań SF za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2019 r. lub później.
- ➔ MSB 540 (Z) odnosi się do obowiązków biegłego rewidenta dotyczących szacunków księgowych i powiązanych z nimi ujawnień w procesie badania sprawozdania finansowego. W szczególności, obejmuje wymogi i wytyczne, które nawiązują do lub rozszerzają sposób, w jaki MSB 315 (zmieniony), MSB 330, MSB 450, MSB 500 i inne odpowiednie MSB mają zastosowanie do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień.
- ➔ Zmiana MSB polega na ustanowieniu bardziej rozbudowanych wymogów i odpowiednio uszczegółowionych wytycznych, aby dbać o jakość badania sprawozdania finansowego. Zmiany te podkreślają również znaczenie właściwego stosowania zawodowego sceptycyzmu podczas badania szacunków księgowych.

Międzynarodowy Standard Badania 540 (Z)

Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień

- ➔ KRBR przyjęła KSB 540 (Z), Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, we wrześniu 2020 r. i będzie obowiązkowy do stosowania do badań SF za okresy kończące się 31 grudnia 2021 r. lub później.
- ➔ Możliwe jest wcześniejsze zastosowanie. Fakt ten powinien być udokumentowany w sposób i na zasadach określonych w wewnętrznym systemie kontroli jakości obowiązującym w FA.
- ➔ Standard oczekuje na zatwierdzenie przez PANA.

Międzynarodowy Standard Badania 540 (Z)

Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień

Powody zmian:

Dotrzymanie kroku zmianom na rynku i coraz bardziej złożonemu środowisku gospodarczego oraz zmianom praktyk księgowych.

Wzrost znaczenia szacunków księgowych dla inwestorów i innych użytkowników sprawozdań finansowych na przestrzeni ostatnich lat, co wynika także ze zmian w standardach sprawozdawczości finansowej.

Inspekcje zewnętrzne systematycznie wskazywały, iż biegli rewidenci nie wykonują wystarczających procedur w zakresie badania szacunków księgowych (np. w zakresie oceny znaczących założeń i danych przyjętych przez jednostki do ustalenia szacunków).

Międzynarodowy Standard Badania 540 (Z)

Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień



Jednoznacznie uznano **spektrum ryzyka nieodłącznego** w celu oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla szacunków księgowych, budując jego skalę w oparciu o istniejące koncepcje zawarte w MSB 200, MSB 315 (Z) i MSB 330 (par. 4).

Zgodnie z MSB 200, ryzyko nieodłączne dla niektórych stwierdzeń i grup transakcji, sald kont i ujawnień, **jest wyższe niż dla innych.**

Oszacowanie ryzyka nieodłącznego zależy więc od stopnia, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego oddziałują na **prawdopodobieństwo** lub **wielkość zniekształcenia**. Do oceny tego ryzyka wykorzystywana jest skala.

Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur biegłego rewidenta różni się w zależności od tego gdzie na tej skali znajduje się ocena ryzyka.

Międzynarodowy Standard Badania 540 (Z)

Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień



Wprowadzono wymóg **odrębnego szacowania** ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli dla szacunków księgowych (par. 16).

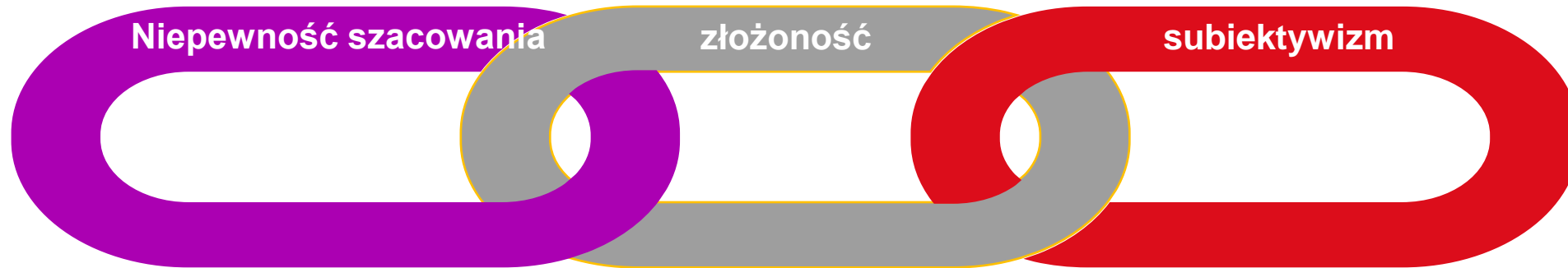


Wprowadzono koncepcję **czynników ryzyka nieodłącznego** (par. 2, 4, 16).

- Oszacowanie ryzyka jest kluczową częścią badania. Podejście wymagane przez MSB 540 (Z) jest rozwinięciem oszacowania ryzyka na podstawie MSB 315 (Z), tyle że w odniesieniu do szacunków księgowych.
- Czynniki ryzyka nieodłącznego związane z niepewnością szacunku, złożonością i subiektywizmem odgrywają zasadniczą rolę w procesie szacowania ryzyka wg MSB 540 (Z).
- Mogą także występować inne czynniki ryzyka nieodłącznego, w tym podatność na zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa lub oszustwem.

Międzynarodowy Standard Badania 540 (Z)

Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień



Szacunki księgowe **oczekiwanych strat kredytowych** prawdopodobnie będą **złożone**, ponieważ oczekiwane straty kredytowe mogą nie być bezpośrednio zaobserwowane i mogą wymagać wykorzystania skomplikowanego modelu.

Model może wykorzystywać złożony zestaw historycznych danych oraz założeń dotyczących przyszłych kierunków rozwoju w różnych scenariuszach, specyficznych dla danej jednostki, które mogą być trudne do przewidzenia.

Szacunki księgowe oczekiwanych strat kredytowych prawdopodobnie będą również narażone na wysoką **niepewność szacowania** i znaczny **subiektywizm** osądu w zakresie przyszłych zdarzeń lub uwarunkowań.

Szacunek księgowy **odpisu aktualizującego** zapasów w jednostce z szeroką gamą różnych rodzajów zapasów może wymagać skomplikowanych systemów i procesów, ale może wymagać niewiele **subiektywizmu**, a stopień **niepewności szacowania** może być niski, w zależności od ich rodzaju.

Inne szacunki księgowe mogą nie być skomplikowane do ustalenia, ale mogą **cechować się wysokim poziomem niepewności szacowania i wymagać znaczącego osądu**, na przykład, szacunek księgowy, który wymaga pojedynczego krytycznego osądu na temat zobowiązania, którego kwota jest zależna od wyniku sporu sądowego.

Międzynarodowy Standard Badania 540 (Z)

Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień



Wprowadzenie **wymogów opartych o cele**, odnoszących się do metod (w tym modeli), założeń i danych przyjętych przez kierownika jednostki przy ustalaniu szacunków księgowych (par. 7, 19, 22-25).

Tak jak w obecnym MSB 540, odpowiedź biegłego rewidenta na oszacowane ryzyko obejmuje 1 lub więcej strategii testowania (uzyskanie dowodów badania ze zdarzeń po dacie bilansowej, przetestowanie sposobu w jaki kierownictwo dokonało szacunku lub opracowanie szacunku punktowego lub przedziału szacunków).

Określenie nakładów pracy pod kątem celów oznacza, iż dalsze procedury badania biegłego rewidenta (łącznie z testami kontroli) **powinny być adekwatne** do niepewności szacunku i oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia.

Wymogi oparte o cele umożliwiają skalowalność rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu wykonywanych procedur, biorąc pod uwagę fakt, że im wyższe RIZ, tym bardziej przekonujące muszą być uzyskane dowody badania.

Międzynarodowy Standard Badania 540 (Z)

Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień



Wzmocniono wymogi dotyczące **ujawnień** informacji w zakresie szacunków (par. 26(b), 29 (b), 31).

Biegły rewident ocenia czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są **racjonalne** w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Ujawnienia odnoszą się do procesu ustalania szacunku księgowego i objaśnienia rodzaju, zakresu i źródeł niepewności szacowania.



Wprowadzono wymóg **omawiania** kwestii dotyczących szacunków księgowych podczas komunikacji z **osobami sprawującymi nadzór** (par. 38).

Międzynarodowy Standard Badania 540 (Z)

Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień



Wzmocniono wymóg **„zachowania dystansu”** (ang. stand back) poprzez dodanie wymogu oceny dowodów badania zarówno potwierdzających jak i zaprzeczających (par. 33-34).

Biegły rewident ocenia czy:

- oszacowanie RIZ na poziomie stwierdzeń pozostaje prawidłowe, w tym, wtedy gdy zostały zidentyfikowane oznaki możliwej stronniczości kierownictwa,
- decyzje kierownictwa odnoszące się do ujęcia, pomiaru, prezentacji i ujawnienia szacunków księgowych są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz
- zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania.

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.

Międzynarodowy Standard Badania 540 (Z)

Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień



Rozszerzono wymogi dotyczące dokumentacji badania (par. 39).

- kluczowe elementy swojego **rozumienia jednostki i jej otoczenia**, w tym **kontroli wewnętrznej** odnoszącej się do **szacunków księgowych jednostki**,
- **powiązanie pomiędzy procedurami badania a oszacowanymi ryzykami istotnego zniekształcenia** na poziomie stwierdzeń, z uwzględnieniem przyczyn (dotyczy ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli)
- reakcja biegłego rewidenta na sytuację, gdy kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć i odnieść się do **niepewności szacowania**,
- **oznaki możliwej stronniczości kierownictwa** związanej z szacunkami księgowymi oraz **ocenę** biegłego rewidenta dotyczącą wpływu na badanie,
- **znaczące osądy** odnoszące się do ustaleń biegłego rewidenta w zakresie **tego, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne** w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, lub czy są zniekształcone.



**DZIĘKUJEMY ZA
UWAGĘ!**