

Rödl & Partner

Echo



Data: 22.12.2021

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

WARTOŚCI SZACUNKOWE JAKO ELEMENT BADANIA SPRAWOZDANIA

Do badań za 2021 rok biegli rewidentzi po raz pierwszy będą zobligowani do stosowania nowej treści Międzynarodowego Standardu Badania 540 „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”.

Zmiany są znaczące i istotne nie tylko dla biegłych rewidentów, ale również dla osób odpowiedzialnych za sporządzanie sprawozdań finansowych – głównych księgowych, dyrektorów finansowych i członków zarządu. Warto bowiem już przy sporządzaniu szacunków księgowych przygotować się na pytania ze strony audytora i zgromadzić odpowiednią dokumentację.

CZYM SĄ WARTOŚCI SZACUNKOWE

Ustawa o rachunkowości (dalej: uor) nie zawiera definicji wartości szacunkowych. Szukając informacji, czym są, można sięgnąć do Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (dalej: KSR nr 7). Zgodnie z nim wartości szacunkowe to przybliżone kwoty pieniężne przyjęte przez jednostkę do wyceny określonych składników aktywów lub pasywów, bądź przychodów i kosztów wobec niemożności dokładnej ich wyceny. Zgodnie z MSB 540 szacunkiem księgowym jest kwota pieniężna, której pomiar, zgodnie z przyjętymi zasadami rachunkowości, podlega niepewności oszacowania.

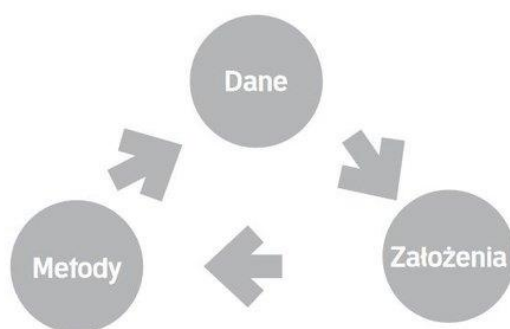
Szacunkom podlega wiele pozycji sprawozdania finansowego, a im działalność spółki jest bardziej skomplikowana, tym szacunki są bardziej złożone. Z wartościami szacunkowymi możemy mieć przykładowo do czynienia w poniższych przypadkach: >patrz tabela.

Pozycja sprawozdania finansowego	Obszar podlegający szacunkom
Środki trwałe i wartości niematerialne i prawne	- ustalenie okresu ekonomicznej użyteczności - kalkulacja odpisu aktualizującego wynikającego z testu na utratę wartości
Zapasy	- kalkulacja odpisu aktualizującego zapasy zalegające na stanie magazynowym i niepełnowartościowe - kalkulacja niewykorzystanych mocy produkcyjnych
Podatek odroczony	określenie prawdopodobieństwa wykorzystania strat podatkowych w kolejnych okresach
Nieruchomości inwestycyjne wyceniane w wartości godziwej	określenie wartości godziwej
Należności	kalkulacja odpisu aktualizującego należności przeterminowane, dochodzone na drodze sądowej
Rezerwy	przyjęte założenia dotyczące np. udziału kosztów napraw gwarancyjnych w przychodach, poziomu wzrostu wynagrodzeń, kształtowania się inflacji i stóp procentowych; skutków toczących się postępowań sądowych
Czynne/bierne rozliczenia międzyokresowe	założenia dotyczące stopnia zaawansowania kontraktów długoterminowych

Tym samym w wielu przypadkach jednostki muszą dokonać osądu w celu wyceny poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego. Dokonując tych szacunków spółka powinna opierać się na wiarygodnych i aktualnych informacjach oraz okresowo weryfikować przyjęte szacunki.

Każda jednostka powinna okresowo weryfikować, jakie obszary sprawozdania wymagają dokonania szacunków księgowych oraz czy nastąpiły zdarzenia, które umożliwiają ulepszenie sposobu określania wielkości szacunków. Należy mieć na uwadze, że w każdym okresie sprawozdawczym mogą wystąpić nowe transakcje lub zdarzenia, które potencjalnie mogą nieść za sobą konieczność określania nowych wartości szacunkowych.

W procesie ustalania kwot wartości szacunkowych można wyróżnić trzy główne elementy:



Każdy z elementów tego procesu jest istotny i ma wpływ na określenie końcowej wartości szacunku. Są one również uzależnione od siebie, gdyż przykładowo wybrana metoda szacowania wymaga zastosowania odpowiednich założeń i wyboru określonych danych.

ROLA BIEGŁEGO

Ponieważ szacowanie nierozdzielnie związane jest z dokonaniem osądu, efekty szacowania narażone są na zniekształcenia – wynikające z nieprawidłowością przyjętych założeń bądź subiektywnego podejścia do szacowania. Odpowiedzialność za prawidłowy wynik dokonanych szacunków ponosi kierownik jednostki. Zadaniem biegłego rewidenta jest ocena, czy ujęte w księgach wartości szacunkowe nie zniekształcają obrazu prezentowanego przez sprawozdanie finansowe.

Celem biegłego rewidenta jest zgromadzenie w czasie badania sprawozdania dowodów potwierdzających, czy szacunki i ujawnienia ich dotyczące w sprawozdaniu finansowym są racjonalne z punktu widzenia mających zastosowanie zasad rachunkowości.

ZMIENIONE WYMOGI

Zmiany wprowadzone w MSB 540 dotyczą wszystkich szacunków, których dokonuje jednostka. Im szacunek jest bardziej rozbudowany, a poziom niepewności wyższy, tym procedury, które będzie stosował biegły rewident, będą bardziej złożone. Gdy ryzyko błędnego szacunku dla konkretnej pozycji sprawozdania finansowego zostanie uznane

za wysokie, należy się spodziewać, że nakład pracy, którą będzie musiał wykonać biegły, będzie wyższy. To będzie miało również odzwierciedlenie w pytaniach i prośbach o dane kierowanych do przedstawicieli badanej jednostki. U podstaw oceny ryzyka dokonywanej przez biegłego rewidenta leży stopień złożoności, niepewności i subiektywizmu szacunków.

Kluczowe zmiany MSB 540 wraz z ich potencjalnym wpływem na jednostki podlegające badaniu zgodnie ze wskazaniami International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) podsumowuje >tabela obok:

KLUCZOWE ZMIANY MSB 540

Zmiana	Wpływ na procedury podczas badania
Zwiększony nacisk na zawodowy sceptycyzm	Standard wymaga bardziej sceptycznego i niezależnego podejścia biegłego do badania wartości szacunkowych – biegły może w większym stopniu podważać prawdziwość danych, założeń i metod przyjętych do pomiaru szacunków przez kierownictwo jednostki. Biegły rewident będzie się starał zebrać dowody, które wskażą, czy są one zgodne, czy sprzeczne z wynikami szacunków.
Bardziej szczegółowe procedury oceny ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące szacunków	Biegły rewident w pierwszym kroku oceni, jakie czynniki mogą spowodować, że wartości szacunkowe ujęte w sprawozdaniu finansowym są nieprawidłowe. Następnie zapozna się z procedurami, które wdrożyła spółka, by dokonać prawidłowych szacunków oraz oceni ich efektywność. Na podstawie tych analiz dokona oceny poziomu ryzyka. W czasie badania kierownicy mogą się spodziewać szeregu pytań dotyczących obszarów podlegających szacunkom oraz wdrożonym w tym zakresie procedurom.
Trzy podejścia do badania szacunków księgowych: 1. uzyskanie dowodów badania wynikających ze zdarzeń po dniu bilansowym; 2. sprawdzenie ustalenia szacunku dokonanego przez jednostkę; 3. ustalenie własnego szacunku przez biegłego rewidenta	MSB 540 wskazuje na procedury, które stosuje się w celu oceny prawdziwości szacunków księgowych. W związku z tym biegły rewident może zadawać bardziej szczegółowe pytania niż w latach ubiegłych dotyczące danych, założeń i modeli przyjętych do kalkulacji szacunków.
Większy nacisk na badanie ujawnień dotyczących szacunków	Położono większy nacisk na weryfikację kompletności ujawnień, dlatego jednostki podlegające badaniu mogą się spodziewać dodatkowych pytań w tym zakresie ze strony biegłego rewidenta.
Bardziej szczegółowe oświadczenia	W przypadku bieżących badań można się spodziewać, że zakres oświadczenia zarządu zostanie zmodyfikowany i rozszerzony o zapis, czy metody, znaczące założenia i dane wykorzystane do ustalenia szacunków księgowych i powiązanych ujawnień są odpowiednie, aby uzyskać ujęcie, pomiar lub ujawnienia, które są zgodne z mającymi zastosowanie zasadami rachunkowości. Ponadto może się zdarzyć, że biegły rewident poprosi jednostkę o oświadczenia szacunków odnoszących się do konkretnych pozycji sprawozdania finansowego.

JAK PRZYGOTOWAĆ SIĘ DO BADANIA

MSB 540 znacznie rozszerzył obowiązki biegłego rewidenta w zakresie badania i dokumentacji procedur związanych z wartościami szacunkowymi, dlatego warto przygotować się do nowych wymagań już podczas kalkulacji szacunków. Na tym etapie istotne będzie zebranie odpowiedniej dokumentacji uzasadniającej proces kalkulacji wartości szacunkowych.

Dokumentacja taka powinna zawierać m.in. opis kluczowych decyzji podejmowanych na etapie kalkulacji wartości szacunkowych oraz informacje odnośnie danych, założeń i metod zastosowanych przy dokonywaniu szacunku. Jeśli spółka posiada wewnętrzne procedury dotyczące kalkulacji wartości szacunkowych, warto przekazać je biegłemu – aby mógł się zapoznać z procesem wprowadzonym w spółce. Takie podejście usprawni współpracę z biegłym i ograniczy nakład czasowy potrzebny na gromadzenie dokumentacji wymaganej przez biegłego w trakcie badania sprawozdania finansowego.

Katarzyna Kubica, biegły rewident, kierownik działu audytu [w gliwickim biurze Rödl & Partner](#)

Zdaniem autorki:

Prowadzenie działalności gospodarczej związane jest nierozdzielnie z niepewnością środowiska gospodarczego. Ta niepewność ma również wpływ i swoje odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym. Z niepewnością trzeba zmierzyć się przykładowo w momencie dokonywania odpisów aktualizujących aktywa, określeniu wartości godziwej lub szacowaniu rezerw. Bez wątpienia nie da się sporządzić sprawozdania finansowego bez pomiaru szacunków. W związku z tym warto rozważyć w spółce wprowadzenie procedur, które zapewnią, że dokonywane szacunki będą rzetelne i zgodne ze stosowanymi zasadami rachunkowości.